

Aires F. Barreto

Curso de Direito

Tributário Municipal

2009

 Editora
Saraiva

dos demais Municípios. Se assim for — como nos parece ser —, tudo convida à retomada do tema, ao seu reexame, no sentido de não aceitar como óbvia a afirmação de que a atribuição de competência para instituição de tributos é representativa de mera faculdade. Parece-nos que o texto constitucional, examinado sistematicamente e harmonicamente, ao prestigiar como pedra angular o sistema federativo, impõe conclusão diversa.

Pretendemos insistir num ponto. No âmbito municipal, de que ora nos ocupamos, a preocupação da doutrina tem sido a de demarcar o contorno extremo além do qual não podem atuar os comandos normativos municipais, em matéria de tributo. É dizer: têm os estudiosos buscado, sempre, a determinação da área máxima do círculo dentro do qual seriam eficazes as leis municipais, em matéria tributária.

Pensamos, porém, que a matéria está a exigir exame de perspectiva diversa. É dizer, a partir do verso da medalha, qual seja a de determinar, em nosso texto constitucional, a concomitante exigência de um mínimo obrigatório de exercício da competência tributária, mínimo este caracterizável, exatamente, como limitação constitucional. Cremos que interpretação sistemática conduzirá à conclusão de que não apenas o ICMS não pode deixar de ser instituído por Estado algum, por implicar a destruição do próprio sistema federativo, como não podem os Municípios deixar de instituir os tributos que lhes foram conferidos pela Constituição sem frustrar o mesmo federalismo. Parece-nos razoável extrair a convicção, o entendimento, de que não se há falar em faculdade de instituição, mas sim em obrigatoriedade de criação. Ter-se-ia situação em que a criação de tributo, como mera faculdade, não seria tolerada pela Constituição. Haveria, *mutatis mutandis*, certa simetria com o poder-dever de Santi Romano, ou dever-poder, como prefere o professor Celso Antônio Bandeira de Mello, posto na função legislativa.

No caso específico dos Municípios, esse conteúdo mínimo haveria de ser caracterizado por um exercício que compatibilizasse a observância dos princípios federativo, da autonomia municipal e da isonomia, com a baliza constitucional do interesse local.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

1 Princípios: generalidades

Não há vozes dissonantes quanto ao cunho sistemático do direito. A sedimentação da tese dispensa demonstração. Com efeito, longe de ser caótico e desordenado, o sistema jurídico tem profunda harmonia interna, estruturada mediante uma hierarquia segundo a qual algumas normas se apoiam em outras, as quais, por sua vez, assentam em princípios que, a seu turno, repousam em outros princípios de superior hierarquia. Em visão descendente, é correto afirmar que dessa hierarquia decorre que os princípios maiores fixam as diretrizes gerais do sistema e subordinam os princípios menores. Estes subordinam certas regras, que, à sua vez, submetem outras.

Mesmo no interior do nível constitucional a ordem hierárquica se faz presente. A consequência dessa constatação é a de que as regras têm sua interpretação e eficácia condicionadas pelos princípios, que se harmonizam em função da hierarquia entre eles estabelecida, de modo a assegurar plena coerência interna ao sistema, como entenhagens plenamente ajustadas umas às outras.

É preciso relembrar que os princípios jurídicos não existem isoladamente. Ao contrário, convivem em íntima conexão com outros princípios. Cada princípio é parte fundamental de um grande todo. Os mais relevantes atingem os demais com um forte laço de luz, que é repassado aos princípios menos expressivos, que, por sua vez, irradiam suas luzes para as normas, que, ainda uma vez, transferem a luz que recebem para as normas particulares. Em caminho inverso, o exame da norma deve caminhar na busca de maior luz, que encontra no princípio, cujo brilho conduz à maior claridade da diretriz em que se apoia, e assim até o sol que se encontra no ápice. Mercê dessa cadeia, o processo descendente e o ascendente possibilitam extrair, com nitidez, o sentido, conteúdo e alcance das inúmeras normas que conformam o direito positivo.

Essa conjugação harmônica é ressaltada por Juan Manuel Tettan, para quem: "toda categoría logicamente es un concepto bajo el cual se ordenan una serie de nociones y conceptos. Toda categoría es

um conceito básico em tanto que compreende outros. Existe um conceito como categoria em tanto que a ele se subordinam o de si inferem outros conceitos... "Em outras palavras, só as categorias dos conceitos fundamentais com relação a certo orden: es decir, cuando sirven de apoyo para comprensión de cierta esfera".

O professor Celso Antônio Bandeira de Mello, com sua proficiência, após consignar que se entende por "princípio a disposição, expressa ou implícita, de natureza categorial em um sistema, pelo que conforma o sentido das normas implantadas em uma dada ordenação jurídico-positiva", acrescenta que o princípio aponta a direção, o sentido em que devem ser entendidas as normas que nele se apoiam, e ressalta não poder o intérprete extrair nenhuma conclusão que contrarie um princípio, lhe comprometa as exigências, ou lhe negue as naturais consequências; logo após, conclui que: "Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência deles, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico".

O mestre Agustín Gordillo tem páginas magistrais acerca da preeminência dos princípios constitucionais em relação às normas ordinárias. São dele as seguintes palavras: "Diremos entonces que los principios de derecho público contenidos en la Constitución son normas jurídicas, pero no solo eso; mientras que la norma es un marco dentro del cual existe una cierta libertad, el principio tiene sustancia integral. La simple norma constitucional regula el procedimiento por el que son producidas las demás normas inferiores (ley, reglamento, sentencia) y eventualmente su contenido; pero esa determinación nunca es completa, ya que la norma superior no puede ligar en todo sentido y en toda dirección el acto por el cual es ejecutada; el principio, en cambio, determina en forma integral cual ha de ser la sustancia del acto por el cual se lo ejecuta".

Por tudo isso, Celso Antônio adverte que "transgredir um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma".¹ Em outro estudo, prossegue esse renomado mestre com suas lições, agregando que "a desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme

¹ *Filosofía del derecho*. México: Porrúa, 1952, p. 87.

² Considerações em torno dos princípios hermeneúticos. *Revista de Direito Público*, n. 21, São Paulo: Revista dos Tribunais, jul./set. 1972, p. 144.

³ *Introducción al derecho administrativo*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966, p. 176-7.

⁴ Considerações em torno dos princípios hermeneúticos. *Revista de Direito Público*, n. 21, São Paulo: Revista dos Tribunais, jul./set. 1972, p. 144.

o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irreversível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra".

Geraldo Ataliba, com a candência que o caracterizava, em notável resumo, afirmou: "Não pode haver conclusão ou resultado de trabalho exegético, que olvide os princípios ou suas decorrências, em benefício de uma norma. É recusável a solução hermênutica que, para dar cumprimento a um preceito, aponha solução detritamento das exigências de qualquer princípio. Na verdade, a coerência interna do sistema jurídico — postulado epistemológico inarredável e fundamental da hermenêutica — não consente sejam consideradas iguais todas as normas, ainda que do mesmo nível formal. Dentre as normas que formam o sistema constitucional, algumas há mais importantes que as outras. São as que formulam princípios ou os contém. A ciência do direito constitucional, informada da mais sólida e firme orientação jusfilosófica, postula o reconhecimento da prioridade e precedência dos princípios sobre as simples normas".

Princípio magno do nosso sistema é o da autonomia municipal. Diferentemente do que ocorria nas Cartas anteriores, o Município é, hoje, ente federativo, consoante prescreve o art. 1.º da Constituição de 1988. É pessoa jurídica de direito público interno, de índole constitucional, marcada por sua autonomia.

A autonomia do Município vem inscrita nos arts. 29 e 30 da Lei Suprema e está alicerçada no tripé da autonomia política, administrativa e financeira. A autonomia política se expressa pela eleição dos seus governantes (Prefeito, Vice-Prefeito) e pela existência de Legislativo próprio, eleito pelo povo (vereadores); a autonomia administrativa consiste na organização dos serviços públicos locais; a autonomia financeira se manifesta pela competência recebida pelo Município para instituir e aumentar os tributos que foram conferidos à sua competência. O Município é, em síntese, dotado de administração própria, de governo próprio e de competência própria (e exclusiva).

Não é demais relembrar que o Município é ente paritário a Estados, Distrito Federal e União. Atua em condições de igualdade em relação a esses entes político-constitucionais. No que respeita ao interesse público local, a lei do Município não pode ser sobrepujada por lei estadual, distrital ou federal. Dentro da sua esfera de competência, a lei municipal, dispondo sobre matérias de interesse local, não pode ser contrastada com as leis de outras entidades (União, Estados, Distrito Federal).

⁵ Celso Antônio Bandeira de Mello, Criação de secretarias municipais. *Revista de Direito Público*, n. 15, São Paulo: Revista dos Tribunais, jan./mar. 1971, p. 285.

⁶ Geraldo Ataliba, Salário educação — natureza tributária. *Revista de Direito Público*, n. 21, São Paulo: Revista dos Tribunais, jul./set. 1972, p. 272.

Salientada a extrema relevância dos princípios no ordenamento jurídico, e a posição alanciera que ocupa o princípio da autonomia municipal, ao lado dos princípios republicano e federativo, já se pode versar, agora, os tributários mais relevantes, vendo-os, sobretudo, da perspectiva do subsistema tributário municipal.

2 Princípio da segurança jurídica

Desponta entre os princípios o da segurança jurídica. Os que se debruçam sobre o tema aprendem com as lições de Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que se trata de verdadeiro sobreprincípio, pressuposto de construção de qualquer ordem jurídica em Estados de Direito⁷. Trata-se de diretriz fundamental, cixo em torno da qual gravitam todos os demais princípios.

O sistema ideal é o que se assenta sobre o pilar do magno princípio da segurança jurídica. Os sistemas jurídicos nos verdadeiros Estados de Direito exprimem-se por normas gerais que, independentemente de estarem expressamente positivadas, devem ser obedecidas pelas pessoas alcançadas pelo ordenamento jurídico. Entre essas normas gerais, designadas de princípios gerais de direito, desponta, sobrinheiro, o da segurança jurídica. Nessa esteira, o subsistema tributário do Município também há de escorar-se na diretriz fundamental.

Desde além-mar destaca-se a preeminência desse vetor. A propósito dele, Gomes Canotilho afirmou: "o homem necessita de uma certa segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se considerou como elementos constitutivos do Estado de direito o princípio da segurança jurídica e o princípio da confiança do cidadão"⁸.

E, cuidando de explicitar o conteúdo dessa magna diretriz, o respeitável constitucionalista português, refere os dois princípios em que a segurança se desdobra, nos seguintes termos: "A idéia de segurança jurídica reconduz-se a dois princípios materiais concretizadores do princípio geral de segurança: princípio da determinabilidade de leis expresso na exigência de leis claras e densas e o princípio da proteção da confiança, traduzido na exigência de leis tendencialmente estáveis, ou, pelo menos, não lesivas da previsibilidade e calculabilidade dos cidadãos relativamente aos seus efeitos jurídicos"⁹.

A exigência de leis claras — o que se estende, obviamente, aos atos administrativos — e a confiança na atuação e lealdade da Administração, em que se desdobra o

⁷ Sobre o tema, veja-se Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

⁸ J. J. Gomes Canotilho, *Direito constitucional*, 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 370-2.

⁹ J. J. Gomes Canotilho, *Direito constitucional*, cit., p. 370-2.

princípio da segurança jurídica, diretriz maior do nosso sistema, ainda que não positivada expressamente, devem merecer integral respeito. Em suas ricas e esclarecedoras exposições, o mestre Geraldo Ataliba enfatizava que o princípio expresso não é superior, não goza de supremacia em relação ao implícito. Isso ocorre, sobretudo, com um sobreprincípio como é o da segurança jurídica, porque, como se disse, é ela a razão de existir do próprio Direito.

É com base nesses ensinamentos que a insigne professora Lúcia Valle Figueiredo, expoente do Direito Administrativo, adverte: "Portanto, os princípios gerais de Direito, ainda que não positivados explicitamente, devem pelo intérprete ser respeitados, porque conatuais ao Estado de Direito, como proclamado no art. 1.º da Constituição. De conseguinte, os princípios gerais de direito serão vetores interpretativos, mormente quando não houver norma expressa para contrariá-los"¹⁰.

Princípio ou sobreprincípio, o indispensável é sublinhar que o primado da segurança jurídica permite e impregna o conteúdo de todos os demais princípios. A segurança jurídica é a razão de ser de todos os demais vetores prestigiados pela Constituição. De fato, se o princípio da legalidade existe para que se possa ter segurança jurídica, idêntica é a razão da existência do princípio da igualdade; só se há falar em irretroatividade para prestigiar a segurança jurídica; só cabe cuidar da evitação ao efeito de confisco para preservar a segurança jurídica; só se prestigia o direito de propriedade para garantir a segurança jurídica.

Os vetores e diretrizes constitucionais destinam-se a preservar a segurança jurídica. Tomando de empréstimo a sentença magistral de Souto Borges a propósito da diretriz da isonomia, e parafraseando-o, é lícito averbar que "a segurança jurídica não está na Constituição, a segurança jurídica é a Constituição"¹¹.

Relativamente ao âmbito do Direito Tributário, a Constituição não se satisfaz com a inserção dos princípios gerais, dedicando-lhes cuidado especial. Julgando insuficientes os princípios gerais, agregou-lhes outros, bem específicos, postos em redoma especial, como o que decorre da legalidade estrita, sempre no propósito final e bem demarcado da realização da segurança jurídica, rigorosamente a própria razão de existir do próprio Direito.

Não é demais reiterar que, no campo do Direito Tributário, só há razão para a anterioridade, para a noventena, para a irretroatividade e para os demais princípios, se formulados sob o vinco da realização da segurança jurídica.

¹⁰ Lúcia Valle Figueiredo, O princípio da moralidade administrativa e o direito tributário. Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba 2, *Direito Administrativo e Constitucional*, São Paulo: Malheiros, 1997, p. 419.

¹¹ Conferência no XVIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, O princípio da igualdade na Constituição, *Revista de Direito Tributário*, n. 92, São Paulo: Malheiros, 2004, p. 57.

O que sobreleva é a circunstância de que, em homenagem à segurança jurídica, o Direito Tributário precisa manter uma série de princípios peculiares, específicos, que se conjugam harmonicamente, compondo um sistema. Sobreleva erigir o princípio da igualdade, em matéria tributária, dele derivando o princípio da capacidade contributiva e, complementando-o, o da legalidade, de modo que as incidências sejam sempre decorrentes de lei em sentido estrito, e dizer, lei em sentido material e em sentido formal (o que se resolveu denominar princípio da reserva absoluta de lei formal, na conceituação de Alberto Xavier), ou, como preferia Geraldo Ataliba, princípio da estrita legalidade em matéria tributária. É indispensável manter, também, em termos claros, o princípio da tipicidade da tributação.

Mas não é só. Impõe-se, outrossim, que a segurança jurídica, além sobrepor ao plano da norma, desça desse patamar e estenda seu manto também, consoante preleciona Alberto Xavier¹², ao “plano da investigação dos factos tributáveis”.

3 Princípio da anterioridade

Os tributos municipais criados não podem ser exigíveis no próprio exercício em que criados, dada a clareza e o tom peremptório do disposto no art. 150, III, *b*, da Constituição. O mesmo se diga da majoração de tributo existente. Efetivamente, nenhum tributo municipal pode ser exigido ou elevado no próprio exercício em que for instituído ou aumentado.

Pouco importa se, eventualmente, o CTN, em seu art. 9º, II, permita exegese diversa, porque não há como pretender que uma norma inferior, que simplesmente se limita a repetir norma superior, possa ter qualquer virtude, efeito e eficácia próprios. Revogada a superior, fica vazia de conteúdo a inferior. Resta sem conteúdo, já que nada tinha de própria. A norma inferior que repete a superior não tem “eficácia confirmatória”, já que isso não existe no sistema brasileiro; é absurdo, além de inútil, preceito inferior confirmar o superior. Não pode ter eficácia inautêntica, original, porque não tem cabimento também que o preceito inferior apresente originalidade relativamente ao superior. Com efeito, o preceito inferior nada agrega ao superior. Não lhe reforça a eficácia. Não lhe acrescenta nada em vigor jurídico. A regra supra-ordenada não fica mais forte, mais vigorosa, mais eficaz, porque a subordinada a repete. Tal repetição é inútil, inoperante, insignificante, em termos jurídicos.

Não há dúvida quanto a ser o direito infraconstitucional “recebido” pela nova Constituição e que, portanto, persiste eficaz, desde que não incompatível com a forma ou a substância dos novos preceitos maiores. Não se nega a verificação do

¹² *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972, p. 607.

fenômeno que se convencionou designar por “recepção” do direito anterior. Importa, porém, conhecer os limites em que ele opera.

Ofensa à anterioridade implica insegurança e incerteza, estabelecendo o princípio da surpresa como critério informador do relacionamento entre Estado e cidadão; entre fisco e contribuinte. Em nome de episódicos interesses imediatistas do governo, ou do fisco, ter-se-ia inteiramente posta de lado a segurança, a lealdade e a previsibilidade da ação estatal, como critérios informadores de todo o direito público.

Pretender isso é suprema subversão, porque a anterioridade é um corolário do constitucionalismo e encontra raízes desde 1215, na Magna Carta, ditada pelo Rei João Sem Terra, como o documento precursor do constitucionalismo moderno. Por outro lado, esse modo de ver é radicalmente incompatível com o conceito de República, que se adota como princípio fundamental de todo o nosso sistema constitucional. Um sistema de governo em que a representatividade republicana é a chave de abóbada de todo o direito não admite insegurança, surpresa e deslealdade como clima de relacionamento Estado-cidadão.

A previsibilidade da ação estatal é um timbre do Estado de Direito. Por isso, desde 1824, está consagrada em nosso regime constitucional. Para assegurá-la, estabeleceu um lapso de tempo chamado *vacatio constitutionis*, em benefício da previsibilidade, por parte do contribuinte, relativamente às exigências fiscais, com o que haveria de arcar no exercício financeiro seguinte.

A Constituição foi além daquilo que tem sido padrão dos Estados constitucionais contemporâneos. A anterioridade da lei tributária, lá e acolá, mera recomendação ética e política, é, entre nós, princípio constitucional insuperável. Por força do prescrito na letra *b* do inciso III do art. 150 da Constituição, é proibida a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. A experiência de aplicação do sistema e os visíveis abusos cometidos ao longo do tempo, esvaziando, em muito, esse magno princípio, com a edição de leis no final do ano, já eficazes no início do ano seguinte, fizeram com que o constituinte prevísse novo princípio, a ser conjugado com a anterioridade, com o fim de evitar ou, pelo menos, diminuir significativamente os efeitos negativos da surpresa com que se deparava o contribuinte.

Não há, relativamente aos tributos municipais, qualquer exceção à observância do princípio da anterioridade.

4 Princípio nonagesimal

Insatisfeito — e visando a tornar mais forte a anterioridade e minimizar a possível surpresa —, o legislador constituinte fez acrescer ao art. 150, III, a letra *c*, um novo princípio, uma nova diretriz, por força da qual é vedado cobrar tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea *b*”.

Assim, entrelaçados os dois princípios, tem-se que: o primeiro impede a exigência de tributos no exercício em que tenha sido publicada a lei que o institua ou o aumente. Dito de outra forma: tributo criado no ano A só pode ser exigido no ano B, subsequente. O segundo exige que entre a data da publicação da lei e o dia de início da cobrança haja um intervalo mínimo de noventa dias.

Essa segunda restrição (noventena) impede que — como vinha ocorrendo — se exija tributo, criado no último dia de certo ano, já no dia primeiro do exercício seguinte. De fato, ultimamente passou a ser rotina a edição de leis ao apagar das luzes de um exercício, cuja eficácia já se fazia presente no primeiro dia de janeiro do ano seguinte. Embora atendido o princípio inscrito na alínea b do inciso III do art. 150 da Constituição Federal, em termos efetivos o contribuinte se via surpreendido com alterações que já o atingiam decorridos apenas dois ou três dias após a edição da lei. Frustrado estava, pois, o objetivo precípuo do princípio da anterioridade, cuja meta é, entre o mais, evitar a surpresa. Ora, como seria possível prever os dispêndios do ano subsequente e planejar as atividades se o contribuinte só tinha conhecimento do desembolso adicional nos primeiros dias do exercício, em virtude de lei promulgada e publicada no exterior do ano anterior?

O chamado princípio da noventena ou nonagesimal, também referido por alguns como da "noventalidade", reduz o malefício; dá ao contribuinte o intervalo de noventa dias para, só então, vir a ser atingido pelos efeitos da nova lei.

É razoável defender que a aplicação do princípio da noventena implica a procrastinação da eficácia para o exercício seguinte ao do término do prazo respectivo. É dizer, tributo editado no início do ano A e que, atendida a noventena, poderia ser eficaz no meio do mesmo ano A não poderia ser exigido nesse exercício pelo não-preenchimento do requisito da anterioridade, ou seja, apesar de satisfeito o prazo da noventalidade, a exigência não poderia concretizar-se no mesmo exercício, em virtude do preconizado na diretriz descrita na letra b do inciso III do art. 150 da Constituição, que proíbe cobrar tributo no mesmo exercício em que tiver sido editada a lei que o criou ou o aumentou.

E assim é porque não são eles princípios excludentes, mas princípios cumulativos, que se conjugam. É inafastável a satisfação de ambos os requisitos. Procedente essa linha — como entendemos ser —, o IPTU, aumentado por lei de fevereiro do ano A — cujo cumprimento da noventena se daria, por exemplo, em maio —, só poderia ser cobrado no ano B, subsequente, porque faltaria o preenchimento do requisito do princípio da anterioridade. Esse posicionamento aplica-se, também, tanto para o ITBI como para o ISS, além de alcançar as taxas e as contribuições, de competência do Município.

Ambos os princípios, o da anterioridade e o nonagesimal, devem ser observados na criação ou aumento de qualquer dos tributos conferidos à competência dos Municípios.

5 Princípio da igualdade

A Constituição assegura o tratamento paritário dos cidadãos, erigindo como princípio fundamental o da igualdade.

Recorre-se, com frequência, à afirmação de Aristóteles segundo a qual o princípio da isonomia consiste em tratar desigualmente os desiguais, na medida das respectivas desigualdades.

Essa síntese, explicativa do magno preceito da igualdade, veiculado, entre nós, no inciso II do art. 150 da Constituição vigente, conquanto excelente início de meditação, não ensaja conclusão rigorosamente jurídica, porque não indica os critérios de determinação das desigualdades.

É inteiramente procedente a indagação — a seguir respondida, com pena de ouro — de Celso Antônio Bandeira de Mello: "o que permite radicalizar alguns sob a rubrica de iguais e outros sob a rubrica de desiguais?"¹³.

Tem-se de investigar — é o ensinamento desse acatado mestre — se o elemento de distinção é adequado; se há "correlação lógico-abstrata existente entre o fato erigido em critério de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado", e, por fim, se há consonância entre essa correlação e os "interesses absorvidos no sistema constitucional"¹⁴.

Nessa medida, o princípio pode ser juridicamente investigado, atribuindo-se-lhe o exato conteúdo e alcance.

As principais agressões ao princípio têm sido perpetradas por via de eleição inadequada da base de cálculo. Seja pelo não-cabimento do fator tomado como elemento de desigualdade, seja pela ausência de correlação lógica, seja, ao cabo, pela não-consonância dessa correlação.

Norteados por esses pressupostos, é lícito deussumir que os chamados "tributos fixos" ofendem esse fundamental preceito, máxime por não guardarem conformidade com os interesses prestigiados pelo sistema constitucional.

Contendo, em suas dobras, o princípio da capacidade contributiva, e dando fundamental destaque à base de cálculo como critério de distinção das espécies tributárias (cf. art. 145, § 2º, da CF), a instituição dos designados "tributos fixos" agride frontalmente esse princípio basilar.

Sempre que os fatos tenham distintos valores, o princípio exige que o legislador preveja base de cálculo compatível com essa diversificação quantitativa.

Repugna à Constituição que fatos (conceitos de) nitidamente diferentes, especialmente do ponto de vista valorativo, possam ser medidos de idêntica maneira.

¹³ O conteúdo jurídico do princípio da igualdade, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 15.

¹⁴ O conteúdo jurídico do princípio da igualdade, cit., p. 27.

A realização do princípio da capacidade contributiva dá-se apenas quando a intensidade de um fato corresponda medição equivalente.

Assim é que, nos tributos não vinculados, ou seja, relativamente ao IPTU, ITBI e ISS, o princípio da capacidade contributiva é diretriz que impõe ao legislador ordinário, cumulativamente, a escolha de fatos com conteúdo econômico e a eleição de critério de mensuração (base de cálculo) *ad valorem*.

Em face dos impostos, *lere-se*, pois, concomitantemente, o princípio da isonomia e o da capacidade contributiva, seja pela eleição de fato sem conteúdo econômico, seja pela adoção de imposto fixo.

Relativamente às taxas, não é o caso de se cogitar de eleição de fato sem conteúdo econômico, porque a hipótese de incidência só pode ser a atuação estatal. De conseguinte, a única base de cálculo admissível é o valor dessa atuação.

Por essa razão, a doutrina tem entendido não se poder cogitar do cabimento do princípio da capacidade contributiva relativamente a essa espécie tributária (taxa).

Ousamos discrepar. Pensamos que se, em verdade, é incabível a cogitação de ser o princípio ferido pela não-escolha de fato com conteúdo econômico, isto não implica afastar o cumprimento da diretriz constitucional que obriga à designação da alíquota. Melhor elucidando: temos por assentado que a alíquota está intimamente ilaquerada à base de cálculo. Havendo base de cálculo, tem de haver alíquota. Vale dizer, o mero registro de existência desta (alíquota) pressupõe obrigatoriamente a presença de base de cálculo. Sendo esta equivalente à atuação estatal, esse valor haverá de ser proporcionalmente carregado aos cofres públicos pela designação de uma alíquota *ad valorem*, consoante especificidades do fato considerado. Se, por exemplo, tratar-se de coleta de lixo, a alíquota poderá ser ou o número de metros quadrados do terreno ou da construção ou, o que será mais preciso, o número de litros-lixo oferecidos à coleta.

Haverá afronta ao princípio se, *verbi gratia*, a taxa de coleta de lixo, por exemplo, for exigida *igualmente* diante de situações absolutamente desiguais, como seriam as de dado contribuinte, titular de imóvel de 100.000 m² de terreno e 2.000 m² de construção e de outro, proprietário de imóvel de 300 m² de terreno e 30 m² de construção, compelidos a pagar idênticos valores a título dessa taxa, quando se sabe que o custo da atividade estatal referida a cada um desses contribuintes é indiscutivelmente diverso¹⁵.

¹⁵ Não se entra, aqui, no mérito de a coleta de lixo ser ou não um serviço *uti singuli*, passível de exigência de taxa, ou, pelo contrário, de se tratar de serviço *uti universi*, não passível de remuneração por via de taxa. Esse exame será feito no subitem 12.4, relativo às taxas.

Fosse a taxa da subespécie "de polícia" e a isonomia estaria desfigurada na hipótese de tratar igualmente tanto o que explora um painel de 20 m² como o que mantém uma dezena deles.

Cuidando, agora, da subespécie de tributo vinculado contribuição de melhoria, e em sendo sua hipótese de incidência a valorização causada por obra pública, não pode o legislador consignar por base de cálculo percentuais diversos de valorização (sobre os quais seriam aplicadas as alíquotas respectivas), sem satisfazer os pressupostos indicados por Bandeira de Mello, anotados no início deste subitem.

Por fim, no pertinente à "contribuição de iluminação pública", fosse esse tributo verdadeira contribuição, e a isonomia só seria respeitada se com atividade estatal estivesse conjugada uma circunstância intermediária (como ocorre na contribuição de melhoria) e a mensuração fosse a medida dessa circunstância. No entanto, por mais que se queira vê-la como contribuição, o que emerge é sempre e só uma taxa, cuja base de cálculo, como sabido, só pode ser o custo da atividade estatal. Não vemos, pois, como, legitimamente, versar um critério de observância do princípio da isonomia, diante, no mínimo, dessa "contribuição de iluminação pública", verdadeiro minotauro que o Congresso inseriu, invalidamente, na Constituição.

Problema não parece haver relativamente à contribuição criada para custear a previdência dos servidores do Município, bastando que a medida (mensuração) tome em conta os diferentes valores percebidos pelos funcionários.

6 Princípio da estrita legalidade

Condensa-se o princípio da legalidade na proposição *nullum tributum sine lege*, uma vez que está indelevelmente marcado pelo timbre de ser exclusiva das Casas de Lei a criação de tributos.

Acolhido o princípio pelo nosso ordenamento jurídico, que o estampa no rol dos direitos e garantias individuais, a instituição e o aumento de tributo a eles estariam jungidos, na forma do art. 5º, II, da CF.

A preservação dos direitos individuais importa limitar, inafastavelmente, o campo de atuação dos entes político-constitucionais. Todavia, a norma inserida no inciso II do art. 5º da Constituição, em matéria tributária, é apenas ponto de partida e não de chegada. Não escrita e, ainda assim, a vedação persistiria como único caminho para proteger o princípio constante no art. 150, I, do Estatuto Supremo.

Embora tenham o mesmo radical, são diferentes os princípios da legalidade do inciso II do art. 5º e o do art. 150, I, ambos da CF. Diferem, mercê dos largos contornos do primeiro e dos estritíssimos e estreitos contornos do segundo. A reserva relativa de lei formal, que enuncia o conteúdo do primeiro e basilar preceptivo, não satisfaz, nem é suficiente, à instituição ou aumento de tributos. Em relação a estes, não basta a existência de lei, como fonte de produção jurídica específica;

requer-se a fixação nessa mesma fonte, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

A reserva de lei formal é absoluta, vale dizer, de limites mais estreitos que o de reserva *relativa*. Não basta a *lex scripta*; indispensável ainda uma *lex stricta*, equivalendo esta à subtração dos órgãos do Executivo de quaisquer elementos de decisão, que haverão de estar contidos na lei mesma.

Esse é o magistério de Sacha Calmon Navarro Coêlho: "O princípio da legalidade em matéria tributária forceja no rumo de ser absoluto. Vale dizer o ato do Estado que põe a tributação deve ser ato legislativo em sentido formal e material (lei escrita e escrita)"¹⁶.

Sendo a reserva de lei formal *absoluta*, o princípio da legalidade assume conteúdo rígido e estreitíssimo, manifestado através de novo princípio contido em suas dobras: o da tipicidade da tributação, que haverá de ser observado na criação e aumento de tributo. Impõe esse princípio que o tributo tenha a sua hipótese de incidência definida exclusivamente em lei. Mas, como preleciona Yvonne Dolácio de Oliveira, "não é suficiente a simples existência de lei ordinária. Se esta não define o fato gerador nuclear, o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota, não instituirá ou majorará tributo algum"¹⁷.

Não basta, no Direito Tributário, a razoável equivalência entre o fato e a hipótese legal caracterizadora dos *modelos abertos*; exige-se, rigorosamente, o preciso amoldamento do fato ao tipo legalmente definido. É que, na espécie, o modelo legal é *cerrado, fechado*, não ensejando alargamento pelo aplicador da lei, o que confere a preservação das garantias e direitos prestigiados pela Constituição.

Só a lei, escrita e estrita, poderá erigir as hipóteses de incidência, dispondo sobre os aspectos que esta comporta, inclusive quanto à base de cálculo e à alíquota.

Com a acuidade de sempre, assinala Ives Gandra da Silva Martins que na lei "devem ser encontrados todos os elementos do tipo tributário, única e efetiva garantia do sujeito passivo da relação tributária"¹⁸.

Sintetizando: em matéria tributária vigora o princípio da *reserva absoluta de lei formal*.

¹⁶ *Do Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 32.

¹⁷ Comentários aos artigos 96 e 97, do Código Tributário Nacional. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins, 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 31.

¹⁸ O princípio da legalidade no direito tributário brasileiro. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 6, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Centro de Extensão Universitária — Resenha Tributária, 1981, p. 335-51.

No caso dos Municípios, o conceito de *lei* empregado no Texto Magno alberga apenas os atos do Poder Legislativo, excluídas as medidas provisórias referidas no art. 62 da Constituição¹⁹. No âmbito dos Municípios não cabe a expedição de medidas provisórias, com fundamento no art. 62 da CF. O artigo em questão haverá de ser interpretado em consonância com os princípios constitucionais, máxime em relação àqueles que dispõem sobre relevância e urgência. Logo, as medidas provisórias poderão conter normas tributárias, excluídas, porém, as que visem à instituição ou ao aumento de tributo.

6.1 O princípio da legalidade e os impostos

Calha trazer à baila o exame da questão, tomando por paradigma a controvérsia envolvendo a atualização dos valores venais por decreto.

As perplexidades em que se tem enredado a doutrina, bem assim alguns julgados, decorrem de equivocada interpretação do art. 97 do CTN²⁰.

Prescreve o § 1º desse artigo que a modificação da base de cálculo equiparase à majoração de tributo, subordinando-se ao princípio da legalidade. Isto é inequívoco.

É preciso se tenha em conta, porém, que modificação da base de cálculo de um tributo é a alteração do conceito normativo do critério de mensuração.

O Código Tributário Nacional — tantas vezes se disse — é lei sobre leis de tributação. Isto justifica o cunho didático de vários dos seus dispositivos. Nessa esteira, também o § 2º está voltado para o legislador ordinário, advertindo-o de que a mera variação monetária, a alteração do valor monetário da base de cálculo — que deveria ser designada base calculada —, refoge ao princípio da legalidade.

Sobre esse dispositivo temos comentários, deixando claro que o Código Tributário Nacional autoriza a atualização periódica dos valores constantes dos "Mapas" (art. 97, § 2º). Agregamos, no passado, que tais atualizações não podem ser vistas como majoração do tributo porque, se os valores venais são mutáveis no tempo, e, de acordo com fatores vários e variáveis, os preços de mercado atualizam-se ou deterioram-se, nada mais lógico que o Fisco acompanhe as referidas mutações. Por fim, salientamos que impedir se efetivem seria o mesmo que vedar se

¹⁹ Embora irrelevante no âmbito deste Curso, entendemos que, em matéria tributária, não pode haver, em nenhum caso, edição de medidas provisórias instituindo ou aumentando tributos.

²⁰ Leiam-se, a respeito, os comentários de Célio de Freitas Batalha relativos ao "IPTU — Atualização da base de cálculo". Mesa-redonda promovida pelo IBET, realizada no dia 11 de agosto de 1980, Prefeitura do Município de São Paulo, Secretaria das Finanças, São Paulo: 1980, p. 17-19.

fim é de consistência territorial — critério do *situs*, segundo Pontes de Miranda — implicando aplicação da lei vigente sobre a base física (território do Município) dentro do qual o fato jurígeno se dá”.

11 Observância dos princípios implícitos

Nessa matéria é de bom aviso ter presente que não se levará o batedor a porto seguro se não houver observância, *rectius*, respeito, aos demais princípios constitucionais, tão costumeiramente malferidos, nos últimos tempos. Impõe-se observar, ademais disso, os princípios implícitos, tão ou mais importantes que muitos princípios explícitos. No rol dos explícitos não se pode soterrar os que limitam a liberdade do legislador constituinte derivado. É de mister que emendas constitucionais não firam cláusulas pétreas. Por exemplo: uma coisa é afirmar que não há direito adquirido contra a Constituição, outra, bem diversa, aceitar que não haja direito adquirido contra emenda constitucional. Sem essa estremação, não se chegará a bom termo, não poderá operar o princípio da certeza do direito. De pouco ou nada valerá o vetor da previsibilidade do direito se o sistema autorizar o amesquinhaamento do direito adquirido, mediante modificação introduzida por emenda constitucional.

Lastimavelmente, porém, as malladadas emendas vêm amesquinhando esses princípios, reduzindo-os a meras normas, de relevância inferior. E tudo isso sob os olhares complacentes e omisso da doutrina. Exemplo está na criação de nítida taxa, sob o manto eufemístico de “contribuição de iluminação pública”.

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

5

1 Imunidades tributárias: considerações gerais

O Município — assim como União, Estados-membros e Distrito Federal — tem as suas competências rigorosamente delimitadas pela Constituição. Essas pessoas político-constitucionais receberam faixas circunscritas de competência tributária. Na demarcação do perímetro dessas competências, a Carta Magna estabeleceu contornos nítidos, de modo que o perfil por ela desenhado resulta da conjugação de prerrogativas expressas e rígidas, com vedações também claras e hirtas.

É o que ocorre com as imunidades tributárias que consistem, exatamente, na exclusão da competência tributária. Em outras palavras, a Constituição não concede competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos. As imunidades tributárias são, portanto, matéria pertencente à disciplina constitucional da competência. Configuram, como as definiu Alomar Baleeiro, como as mais importantes “limitações constitucionais ao poder de tributar”¹.

A doutrina brasileira, em sua esmagadora maioria, reconhece que as imunidades tributárias são balizas constitucionalmente postas ao exercício da competência tributária. Confinam-se, por exemplo, Baleeiro², Pontes de Miranda³, Souto Maior Borges⁴.

Aprofundando as teses expostas por esses mestres, Geraldo Ataliba⁵ fixou novos horizontes para o tema. Paulo de Barros Carvalho, a

¹ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atual, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 2.

² *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, cit.

³ *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967. t. 2, p. 392.

⁴ *IV Curso de especialização em direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, v. I, p. 378.

⁵ *Apostamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 264-5.