OBSERVAÇÕES SÔBRE A TRIBUTAÇÃO MUNICIPAL

ROMÃO CÔRTES DE LACERDA
Procurador Geral da Justiça do Distrito Federal

***SUMÁRIO:** Distribuição dos impostos e taxas aos Municípios. Projeto e substitutivo da Subcomissão constitucional. Bitributação. Outras questões sôbre tributação municipal.*

1. Ao tratar dos impostos municipais, as Constituições de 1934 e 1937 dispõem que os Municípios terão, além dos privativos, mais os impostos que lhes forem *transferidos* pelos Estados. Daí surgem algumas questões que talvez fôsse interessante ficassem resolvidas na nova Constituição.

Esta a redação que vemos conservada no projeto BALEEIRO e no substitutivo VALADARES, e que acaba de ser aprovada na Comissão da Constituinte encarregada de elaborar o projeto de Constituição.

A disposição, para maior clareza, deverá, a nosso ver, redigir-se assim:

"Além dos tributos privativos que lhes forem transferidos pelo Estado, na respectiva Constituição, e daqueles cuja cobrança por lei estadual lhes fôr autorizada, pertencem aos Municípios": (segue-se a enumeração dos tributos privativos dos Municípios).

2. Com efeito, se o tributo é *privativo* do Estado é que há *transferência* ao Município quando o Estado lhe entrega a percepção do mesmo. Transfere-se aquilo que se tem. Daí parecer que só se deve falar em *transferência* dos impostos *privativos*. Se os outros não são do Estado, o Estado não os *transfere*, — *autoriza* a cobrança.

3. A *forma* da transferência ou autorização também não tem ficado regulada: no primeiro caso, *pertencendo* o impôsto *constitucionalmente* ao Estado, tudo indica que só a Constituição estadual pode autorizar a transferência; trata-se de um ato mais grave, qual o de entregar o Estado ao Município um impôsto *privativo seu*.

Mas, se o impôsto não é privativo, então bastará *autorização* e esta por *lei ordinária* estadual.

4. Outro problema é o de saber se, transferido ou permitido o tributo ao Município, pode o Estado *retomá-lo*. Penso que sim: a entidade capaz de *transferir* é capaz de retomar; a que pode *autorizar* pode cassar a autorização. Também o poder maior de transferir e autorizar implica no menor de transferir e autorizar *em parte*.

5. Já tínhamos escrito estas observações quando a Comissão da Assembléia adotou redação no sentido supra, referindo-se à transferência do impôsto estadual *no todo ou em parte* ao Município.

6. PONTES DE MIRANDA entende que, em se tratando dos impostos privativos do Estado, só a Constituição estadual os pode transferir, mas é lícito retomá-los, mediante reforma constitucional, quando a transferência não tenha sido feita com encargo. Todavia, acrescenta, a Constituição estadual pode entregar ao Legislativo ordinário o poder de transferir ou retomar mediante lei. Isso quanto aos privativos.

Ainda na transferência *com encargo*, pode a retomada ser feita, com reparação, pois não há contrato, nem renúncia, de que cogitar.

7. Quanto aos não privativos, como acima o dissemos, trata-se de *autorizar*, e não de *transferir*, razão pela qual basta que se faça por lei ordinária estadual.

8. O Estado não pode chamar a si a cobrança de impôsto privativo do Município, ainda que êste o consinta, em compensação de transferência que lhe faça o Estado: o procedimento seria contrário à Constituição *federal*, e, pois, nulo.

9. Como já dissemos e está expresso no projeto da Comissão, a transferência ou a autorização podem sê-lo em *parte*, e é importante insistir no ponto, para tirar conseqüências. Se a Constituição estadual transfere ao Município um impôsto privativo do Estado, à mesma Constituição é lícito reservar ao Estado cobrar, também, o mesmo impôsto: porque a transferência pode ser feita quanto à *metade*, a *um têrço*, etc.; a reserva corresponderá a reter o direito, a faculdade, de cobrar uma fração, ficando outra ao Município. Se, porém, não houve reserva, deu-se a transferência completa, e só mediante reforma da Constituição estadual poderá o Estado retomar o direito de cobrar no todo, ou em parte, o impôsto transferido.

10. Se houve autorização, por lei ordinária, do Estado ao Município para cobrança de impôsto não privativo daquele, o Estado, não obstante a autorização, pode cobrar o mesmo impôsto,

continuando, se o fizer sem a cassar expressamente, em vigor a autorização. É que o fato de autorizar o impôsto *A* ao Município não implica em tirar ao Estado o poder de também cobrar o impôsto *A*. Entende-se, se o Estado cobrar, também, o impôsto autorizado, ter ocorrido uma associação do Município à cobrança do impôsto *A*. Quem pode retomar o todo, pode reaver a parte. Não há aí, também, invasão da esfera tributária do Município; o impôsto *autorizado* não se torna *privativo* do Município.

11. Em nenhum dos casos supra, de cobrança pelo Estado e o Município do mesmo impôsto, haverá *bitributação*, mas, sim, *transferência, autorização*, ou *retomada, parciais*.

12. A bitributação entre o Estado e o Município não se verifica nem mesmo quando o Estado, tendo transferido (o que é feito na sua Constituição) ao Município um impôsto privativo, passa a cobrar, *por lei ordinária sua*, o mesmo impôsto. O vício, aí, não será a bitributação, mas, *inconstitucionalidade da lei estadual*, por infringente *da transferência, sem reserva*, do impôsto, *feita na Constituição estadual*.

13. Do exposto se conclui não poder ocorrer bitributação entre o Estado e o Município. Mas, ocorrerá entre êste e a União, pela mesma razão de que pode ocorrer entre a União e o Estado. É que o Município pode cobrar, mediante autorização do Estado, impôsto *não privativo* que esteja sendo ou venha a ser cobrado pela União.

14. Daí por que mais explìcitamente se poderia talvez redigir o dispositivo proibitivo da bitributação, correspondente aos arts. 11 da Constituição de 1934 e 24 da de 1937:

"Os Estados poderão criar outros impostos, vedada, porém, a bitributação. Compete, *privativamente*, ao Senado Federal, por iniciativa própria, ou mediante representação do contribuinte, declarar a existência da bitributação, suspendendo a cobrança do tributo estadual *ou municipal*".

A Constituição de 37, art. 24, só cogita do tributo *estadual*, ao passo que a bitributação pode ocorrer por parte da União e do Município.

15. Por outro lado, as Constituições de 1934 e 1937 mandam prevalecer o tributo federal *quando a competência fôr concorrente*, o que nos parece contrário à técnica, e redundante, porquanto o vício da *bitributação só se pode verificar relativamente a impostos não privativos*, ou seja, *nos casos de competência concorrente das duas entidades tributárias*. Se uma entidade decreta impôsto *privativo* de outra, o vício, aí, *não é o de bitributação*, mas o de violação do preceito que institui a *privatividade do campo tributário*: *o artigo violado* não será o vedativo da bitributação,

mas o garante da privatividade dos tributos, e, neste caso, não *competirá ao Senado intervir, mas ao Poder Judiciário*. Deve, pois, suprimir-se da redação do dispositivo sôbre a bitributação a cláusula em aprêço, por onde o êrro se insinua.

16. No dispositivo sôbre a bitributação não se cogita do Distrito Federal: e com razão, porque não há bitributação reprovável entre a União e o Distrito. Foi o que procuramos mostrar em parecer publicado à pág. 9.246 do *Diário da Justiça* de 6 de dezembro de 1944, e nos *Arquivos do Ministério da Justiça*, n.º 8, pág. 131, parecer a que se refere o comentário de GONÇALVES DE OLIVEIRA *in Revista de Direito Administrativo* de janeiro de 1945 pág. 49.

17. Interessante, também, que a nova redação fôsse explícita em declarar a competência *privativa* do Senado para pôr têrmo à bitributação, porque, devendo assim ser, como procuramos mostrar no referido trabalho nosso, e o demonstra GONÇALVES DE OLIVEIRA, em elevados comentários a acórdão do Supremo Tribunal (*loc. cit.*), entretanto, a jurisprudência dêste, não sem votos vencidos, tem entendido que o Judiciário pode conhecer da bitributação concorrentemente com o Conselho Federal (Senado), estabelecendo, assim, com risco de conflito insolúvel, a competência concorrente de dois órgãos da soberania nacional para conhecer e decidir dos mesmos *casos concretos* submetidos a sua apreciação. A possibilidade de conflitos desta ordem foi suprimida, com acêrto, pela Constituição de 1937, quando retirou do dispositivo do seu art. 24 a reserva do recurso ao Judiciário, contida no art. 11 da Constituição de 1934.

18. O constituinte de 1937 compreendeu muito bem que a bitributação é uma questão política que *diretamente* só interessa às entidades tributantes, criando uma *disputa de campo tributário entre elas;* e só indiretamente, por via de conseqüência, interessa ao contribuinte, em relação ao qual representa simples *aumento de impôsto* (razão pela qual já o antigo Supremo Tribunal julgava lícita, a bitributação *pela mesma entidade,* indentificando-a como aumento de impôsto). O contribuinte não tem *interêsse jurídico* que reclamar contra a dupla tributação, porque não tem *direito de ação contra aumento dos tributos*. Daí não lhe ser lícito *demandar*, no caso, perante o Judiciário, mas, apenas, *representar* ao Senado. Se o Senado, atendendo à sua representação, suspender a cobrança, e, não obstante, continuar esta, então, sim, é que se abre ao contribuinte o acesso ao Judiciário, sem prejuízo da ação do Senado para fazer cumprir a sua decisão.

19. Nem se diga que o Senado julga em tese; e que ao Judiciário compete conhecer do caso concreto. Não, o Senado julga

é o caso *concreto*, porque êste consiste, precisamente, em saber se há, ou não, *in caso*, a bitributação. Não se compreende como o contribuinte, depois de ter levado o caso ao conhecimento do Senado, ainda que êste declare não haver bitributação, possa recorrer ao Judiciário, órgão *que não é mais soberano que o Senado*, para que o mesmo Judiciário julgue o contrário do que já o Senado decidiu.

20. A ter-se de dar competência ao Judiciário, então dê-se a êle só; mas não se deixe na Constituição a imperfeição da possibilidade de conflito entre dois órgãos igualmente soberanos.

21. O Senado, ao julgar o caso ocorrente de bitributação, que lhe é submetido, funciona como tribunal especial para julgar a questão entre a União e o Estado, com aquela atribuição que lhe dá a Constituição. Sua decisão não está sujeita a revisão por outro órgão: não é uma lei, que êle faz, e cuja constitucionalidade possa ser apreciada, mas é um julgamento *in concreto*, que êle profere, quando determina que a lei local *A* criou um impôsto sôbre matéria tributada pela lei federal *B*, e, em conseqüência, manda que cesse a cobrança do tributo local.

22. Quanto à uniformidade dos impostos municipais, é preciso distinguir, conforme se trate de impostos privativos do Município, segundo a Constituição Federal, de impostos privativos do Estado por êste transferidos aos Municípios, na sua constituição, ou de impostos não privativos autorizados ao Município por lei estadual.

23. Quanto aos privativos dos Municípios, claro que cada um dêstes poderá legislar livremente sôbre êles, regulando-lhe a cobrança e fixando-lhe as importâncias. Não há, aí, vedação qualquer; não se estabelece desigualdade de tratamento dos cidadãos, do mesmo modo que essa desigualdade nunca foi enxergada no fato de cobrarem os Estados, diferentemente, o mesmo impôsto privativo dêles.

24. O que fica dito se aplica também aos impostos transferidos ou autorizados ao Município, sem condição, porque, enquanto dura a transferência ou autorização, a situação é igual à dos impostos privativos do Município.

Mas, o Estado, como diz PONTES DE MIRANDA, pode transferir ou autorizar *sob condição ou a têrmo*, de modo que lhe é lícito impor condições de uniformidade à cobrança, à arrecadação, e à quantidade a cobrar.

25. O que ao Estado não é permitido é transferir ou autorizar o impôsto a um ou mais Municípios, com exclusão dos outros: haveria, aí, desigualdade de tratamento dos Municípios pelo Esta-

do. Não pode, também, pelo mesmo motivo, retomar o impôsto senão de todos êles.

Mas é lícito, talvez, transferir ou autorizar só a certos Municípios que estejam em certas condições: por exemplo, autorizar o impôsto *A* aos Municípios cuja sede tenha mais de 10 mil habitantes. Não parece haja, no caso, discriminação, especiosidade.

26. Do que dissemos sôbre a transferência e a autorização, e das condições em que podem ser feitas, resulta permitir-se ao Estado associar os Municípios na percepção de quaisquer de seus impostos: se privativos, na Constituição, se não privativos, mediante lei ordinária.

É, por exemplo, adotável o sistema semelhante ao dos *cêntimos adicionais* (HAURIOU, *Précis de Dr. Admst.*, pág. 895), concedendo aos Municípios a arrecadação de certa percentagem adicional aos impostos dêle Estado, privativos, ou não, sistema cujas vantagens parece merecerem consideração.

A permissão expressa no projeto da Comissão, da transferência *no todo ou em parte*, terá qualquer dúvida a respeito. Mas, ainda que não fique expressa, estará implícita, como já procuramos demonstrar.

27. É realmente uma necessidade o desenvolvimento da vida municipal no Brasil. E êsse desenvolvimento tem por pressuposto o aumento de suas rendas, para aplicação local, aumento que se vem acentuando, desde os tempos coloniais, em que as administrações locais eram baldas de recursos, passando pelas Constituições do Império e as republicanas de 1891, 1934 e 1937. É tôda uma evolução que se processa como no-lo mostra ORLANDO CARVALHO no seu *O Município mineiro através das Constituições*.

28. O problema torna-se mais que nunca atual e desafiador de uma solução, se se tem em conta que a vida e o progresso do nosso interior dependem, por larga parte, do desvio para os Municípios de uma parte substancial dos recursos auferidos pelo poder público por meio da tributação. Se a União e os Estados continuarem a receber a parte do leão das receitas públicas é muito de esperar que essas entidades continuem a aplicar tais rendas mais em proveito das capitais que das populações do interior, desenvolvendo, sem que o queiram, a vida urbana das grandes cidades, em detrimento dos campos e dos núcleos de população menores, despovoando-os e abandonando-os. Ainda há pouco, cogitando do problema, na Associação Brasileira dos Municípios, mostrava RAFAEL XAVIER, com estatísticas na mão, o profundo desequilíbrio, em todo o Brasil, entre o interior e as capitais da União e dos Estados, e como o crescimento destas à custa do sacrifício das populações do *hinterland* justifica bem a imagem verhaerea-

na das "Cidades tentaculares", a devorar os "campos alucinados". *

Não é necessário que o Govêrno favoreça a hipertrofia das cidades. O crescimento delas já é tendência determinada por fatôres e circunstâncias bem conhecidas, e diante dêle o papel do Estado deve ser o de animar a tendência contrária, para produzir um são equilíbrio, tão evidentes são os males da excessiva urbanização das populações e tão graves os problemas econômicos e políticos que ela estabelece.

29. E fator importante na consecução dêsse *desideratum* é a retenção, para aplicação local, pelos Municípios, de uma parte mais importante do que até agora têm conseguido das rendas públicas. É a idéia a cujo encontro vem o projeto da Subcomissão, que, se neste particular parece ter ido longe demais, entretanto bem registra a tendência de favorecer as populações do interior mediante a ampliação dos recursos dos orçamentos municipais.

30. Nessa orientação, o projeto apresentado à Subcomissão de Organização Financeira da Assembléia Constituinte (Deputado ALIOMAR BALEIRO), que largamente amplia a capacidade tributária dos Municípios, entregando-lhes, além dos que lhes forem transferidos pelo Estado:

a) o impôsto territorial sôbre a propriedade urbana ou rural, inclusive sôbre a valorização aleatória dos terrenos nas cidades;

b) o impôsto de licença;

c) o impôsto sôbre diversões públicas;

d) o impôsto cedular sôbre a renda líquida efetiva ou presumida dos prédios urbanos e rústicos, inclusive os habitados pelos proprietários;

e) o impôsto de transmissão *causa mortis* sôbre imóveis situados em seu território;

f) contribuição de melhoria, taxas de serviços municipais e preços pelos produtos de seus estabelecimentos.

31. Além disso, segundo o projeto, os impostos *não privativos* da União, dos Estados e dos Municípios, criados pela União ou os Estados, serão *arrecadados* pelos Estados, cabendo dêles 40% a êstes, 30% à União e 30% *aos Municípios*, em rateios semestrais; e o impôsto de *indústrias e profissões*, criado por *lei federal* e lançado pelo Estado, será arrecadado por êste e pelo Município em partes iguais.

32. Finalmente, "o Estado socorrerá obrigatòriamente o Município até à concorrência de metade do que a arrecadação esta-

* N. DA RED. — Conferência publicada na *Revista do Serviço Público*, fasc. de maio de 1946, págs. 56-71.

dual, no respectivo território, exceder a dos tributos e rendas municipais", sob pena de intervenção federal. Êste dispositivo significa que o Estado deve entregar ao Município pelo menos metade da diferença entre as rendas por êle no Município auferidas e as rendas dêste.

Já a Comissão Constitucional aprovou esta rubrica, que virá trazer grande melhoria nas rendas municipais.

33. O rateio do produto dos impostos não privativos vem do art. 10, parágrafo único, da Constituição de 1934, que dêle fazia participar os Municípios por 20%, aumentados no projeto para 30%. O substitutivo excluiu êsse rateio. Mas a Comissão rejeitou o projeto neste ponto.

34. A divisão do impôsto de indústrias e profissões foi estabelecida pela Constituição de 34 e mantida no art. 23, § 2.º, da Constituição de 37, — mas o impôsto era estabelecido por lei estadual e não federal, como no projeto, que parece visar à uniformidade *nacional* da taxação. Mas essa uniformidade se justificaria tanto quanto a dos demais impostos atribuídos aos Estados, a qual, entretanto, não existe.

O substitutivo, o que foi aceito pela Comissão, entrega aos Municípios todo o impôsto de indústrias e profissões, regulada, porém, a taxação por lei estadual, para guarda da uniformidade da cobrança.

35. Da mesma tendência é o substitutivo apresentado à Subcomissão pelo Deputado BENEDITO VALADARES, que entrega aos Municípios, a mais das contribuições que clàssicamente lhes pertencem, o impôsto de indústrias e profissões, integralmente, e o impôsto cedular sôbre a renda líquida efetiva ou presumida dos prédios urbanos e rústicos, inclusive os habitados pelos proprietários.

Além disso, caberá aos Municípios cobrar *contribuições de melhoria*, tendo por limites a *despesa efetuada* e a *plusvalia* resultante da obra pública.

36. No que se refere ao impôsto de licenças, ao sôbre diversões públicas e às taxas por serviços municipais, o projeto e o substitutivo mantêm as Constituições de 1934 (art. 13, § 2.º, I, III e V) e de 1937 (art. 28, I, III e VI), e a Comissão do mesmo modo procedeu.

37. Quanto ao impôsto predial e territorial divergem: enquanto que o substitutivo restringe o impôsto à propriedade *urbana*, o projeto entrega aos Municípios não só a tributação da propriedade urbana, como a da rural, afastando-se, destarte, das Constituições de 34 e 37, cujo sistema é observado no substitutivo.

Como quer que seja, deve, a meu ver, manter-se a redação das Constituições de 1934 e 1937, dizendo-se: "impôsto predial e territorial urbano" como, afinal, fêz a Comissão, pois só falar da propriedade *territorial* é dar a entender a exclusão da propriedade *predial*.

38. Quanto à tributação da "valorização aleatória dos terrenos das cidades" não parece aconselhável, dadas as dificuldades de ordem técnica na sua aplicação. A contribuição de melhoria (compreendida na "valorização aleatória") merece a mesma apreciação: as dificuldades de cálculo tornam-na desaconselhável, demais do que o arbitramento do predial e territorial leva em conta êsse fator.

39. A Constituição de 1934, art. 13, § 2.º, IV, dava aos Municípios o "impôsto cedular sôbre a renda de imóveis rurais". Fala-se, agora, do "impôsto cedular sôbre a renda líquida efetiva ou presumida dos prédios urbanos e rústicos, inclusive os habitados pelos proprietários".

Quando se trata de prédios urbanos, ou êles estão arrendados ou aforados, e, neste caso, o senhorio paga o impôsto de renda ao Município; ou estão habitados pelos donos, e, neste caso, arbitra-se a renda para cálculo do impôsto municipal. Esta última taxação é inconveniente: não se deve, a meu ver, taxar renda de prédio que não produz renda, que é destinado à moradia do proprietário. Se se visa a taxar o proprietário segundo o maior ou menor luxo de sua habitação, esta finalidade pode ser atendida pelo *impôsto predial* e por certos outros: a lei francesa de 13 de agôsto de 18 de 1826, contemplando nada menos de 23 impostos e taxas comunais, contempla, entre outros e ao lado do tributo sôbre "a renda líquida das propriedades construídas e não construídas" as sôbre "os balcões e construções salientes", sôbre "criadagem, preceptores, etc., ligados à pessoa", visantes ao luxo. Em apoio da inclusão não se pode alegar que a comuna percebe, na França, impôsto "de habitação segundo o valor locativo dos locais de habitação", porque essa taxação se distingue, ali, da *sôbre a renda*, já citada, e parece corresponder ao nosso *impôsto predial*.

Também o impôsto de renda dos prédios rústicos habitados pelos proprietários merece os mesmos reparos: o impôsto territorial já o pode comprender.

40. O impôsto cedular de renda de imóveis rurais e urbanos deve limitar-se, a meu ver, ao impôsto da cédula *E* da atual tributação sôbre a renda: "rendimentos de capitais imobiliários, tais como *aluguel, aforamento e arrendamento* de propriedades imóveis, inclusive pastos naturais ou artificiais e campos de invernadas", não estando no intuito do projeto e do substitutivo abran-

ger na transferência aos Municípios os "rendimentos da exploração agrícola e pastoril e das indústrias extrativas vegetal e animal" da atual cédula G do impôsto sôbre a renda.

Nestas condições, parece mais aceitável adotar a redação da Constituição de 1934, abrangendo nela, além da renda dos imóveis rurais, a dos urbanos, assim: "impôsto cedular sôbre a renda de imóveis rurais e urbanos".

41. Quanto ao impôsto predial e territorial, melhor é a redação das Constituições de 1934 e 1937: "impôsto predial e territorial urbanos", do que dizer-se: "impôsto territorial sôbre a propriedade urbana e rural" (projeto) ou "impôsto sôbre a propriedade territorial urbana" (substitutivo), até porque é mais exata a expressão das Constituições citadas, como se percebe imediatamente.

42. O projeto transfere aos Municípios o impôsto predial e territorial rural, pertencente aos Estados, atualmente, o que constitui, como tôda distribuição de campos tributários entre as entidades de direito público, problema eminentemente político a ser encarado e resolvido pela Constituinte. O substitutivo, sem deixar de aumentar as rendas municipais, — pois que lhes atribui a tributação cedular sôbre a renda de imóveis e todo o impôsto sôbre indústrias e profissões, evita o salto brusco do projeto, sem fechar a porta ao aumento das rendas municipais mediante lei dos Estados.

43. Bem fêz a Comissão, a nosso ver, adotando o sistema de atribuir aos Municípios percentagem sôbre certas grandes contribuições da União e dos Estados, como seja, quanto às primeiras, entregando-lhes 10% *do impôsto sôbre a renda* e quanto às últimas, 50% *dos impostos sôbre sucessão "causa mortis"* e 50% *do* que a arrecadação estadual exceder à dos Municípios, no território dêstes.

É muito mais simples, com efeito, entregar aos Municípios uma percentagem do impôsto de renda arrecadado pela União, do que passar-lhes uma cédula do referido impôsto, acarretando dúvidas (n.º 37 *supra*), sem deixar de trazer certa complicação na arrecadação, que pela União já vem sendo feita. Isso sem se falar na criação de *novo aparelho* de arrecadação, a cargo dos Municípios, quando outro já existe, organizado pela União.

44. Como se acham redigidos os dispositivos pela Comissão, a questão das despesas com a arrecadação dos tributos de que uma percentagem cabe aos Municípios deve ser resolvida a favor dêstes. Entende-se, com efeito, na falta de disposição em contrário, que a entrega da percentagem é feita livre de despesas aos Municípios; a entrega é do *líquido arrecadado* pela União e pelos Estados.