IMPÔSTO — PRINCÍPIO DA LEGALIDADE — AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA — IMPÔSTO DE INDÚSTRIAS E PROFISSÕES — MOVIMENTO ECONÔMICO — LIMITAÇÃO À COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS

— Só a lei pode instituir ou majorar tributos, com exclusão de decreto ou qualquer ato do Poder Executivo.

— A majoração de tributo sòmente será cobrada no exercício financeiro subseqüente e desde que a lei, que institui a majoração, anteceda a lei orçamentária.

— O impôsto de indústrias e profissões não pode ser cobrado com base no movimento econômico do contribuinte, sob pena de se transformar em impôsto sôbre a renda bruta.

— É lícito à Constituição de qualquer Estado estabelecer restrições quantitativas ao poder dos Municípios de aumentarem os seus próprios impostos.

— Não pode, o Executivo, revogar isenção fiscal assegurada em lei.

CONSULTA

I — A interessada consulta se é possível a determinado Município, através do seu Prefeito, determinar a cobrança de tributos por meio de simples *decreto executivo* e sem lei que o autorize.

— A Prefeitura em referência vinha cobrando o impôsto de indústrias e profissões — que cabe ao município — dentro dos critérios tradicionalmente aceitos, ou seja, tomando por base a classificação dos estabelecimentos, o capital das emprêsas e a capacidade econômica das mesmas.

Essa cobrança se fazia por *imposição legal* (Lei Municipal nº 586, de 24-11-1956, art. 161, XIV, acrescentado pela Lei nº 521, de 2-8-1958, Anexos I e II), com isenção, todavia, no tocante "às emprêsas e estabelecimentos com-

preendidos nos dispositivos da Lei federal nº 2.975, de 25 de novembro de 1956", o que *beneficiava à consulente.*

A Prefeitura Municipal, a seu exclusivo arbítrio, mudou o critério de lançamento do tributo, fazendo-o por meio do *Decreto Executivo* nº 12, de 28 de fevereiro de 1962 (Anexo nº III), com entrada em vigor *no mesmo exercício,* apresentando um *aumento sôbre o ano anterior de 20%,* tomando por base o *movimento econômico* e *cancelando a isenção* mencionada.

II — Acha a consulente que nenhum Prefeito pode *decretar* impostos, pois a competência para tanto cabe aos órgãos legislativos.

É princípio indiscutível, editado pela Constituição federal, *verbis*:

"Art. 141. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos têrmos seguintes:

.....

§ 34. Nenhum tributo *será exigido* ou *aumentado* sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício *sem prévia autorização orçamentária,* ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o impôsto lançado por motivo de guerra."

III — Pelo que se vê, não é possível, também, *aumentarem-se* impostos ou vê-los cobrados sem prévia autorização orçamentária.

O princípio constitucional maior edita-se para todo o país (art. 141, § 34), e foi acolhido, nesse ponto, pela própria Constituição do Estado onde situado o município em questão.

IV — A consulta também se estende à licitude ou não do lançamento do impôsto de indústrias e profissões com base no movimento econômico das emprêsas.

A orientação do Supremo Tribunal Federal é favorável aos municípios (acórdão do Tribunal Pleno, no recurso em mandado de segurança nº 4.234, decisão unânime, proferida em 30 de abril de 1957, *in Revista Trimestral de Jurisprudência,* vol. 2, pág. 470).

Sabe-se que há controvérsia a respeito e a tendência geral se manifesta no sentido de não ser aceitável tomar-se o movimento econômico para o lançamento dêsse impôsto.

A respeito a Constituição federal dispõe no seu art. 202, assim:

"Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a *capacidade econômica* do contribuinte."

V — O art. 53 do Decreto (executivo) nº 12, de 28 de fevereiro de 1962, exclui, arbitràriamente, da isenção, "as emprêsas e estabelecimentos compreendidos nos dispositivos da Lei federal nº 2.975/56."

Essa isenção beneficiava a consulente em virtude de *lei municipal anterior,* tornada sem efeito, nessa parte, pelo Decreto (executivo) aludido.

Ora, um simples decreto executivo não tem fôrças para tornar sem efeito uma lei. Por outro lado, vale salientar que a consulente *não trabalha com solventes,* limitando-se ao *refino* de óleo, estando, pois, rigorosamente, enquadrada no regime do *impôsto único.*

Note-se que o Supremo Tribunal Federal dá aos municípios o direito de cobrar o impôsto às refinarias, mas se funda, exatamente, no fato de trabalharem essas refinarias com solventes, o que não é a hipótese em consulta.

VI — Em conclusão, a consulta se cinge aos seguintes pontos principais:

1. Pode Prefeitura Municipal *decretar* impostos, sem lei que os determine e por simples ato executivo?

2. Pode ser decretada a cobrança do impôsto no exercício em que foi o mes-

mo "decretado", isto é, sem a necessária previsão orçamentária, ou mesmo que essa previsão tenha sido feita *genèricamente?*

3. Pode uma Prefeitura Municipal tomar por base para o lançamento do tributo o *movimento econômico* da emprêsa ou apenas a sua *capacidade econômica?*

4. Pode a Prefeitura Municipal decretar êsse impôsto *aumentado* de mais de 20% sôbre os valores do ano anterior?

5. Pode a Prefeitura Municipal decretar o *cancelamento* de isenção concedida à emprêsa consulente, desde que essa isenção estava reconhecida por lei municipal anterior e por Lei federal nº 2.975/56 (impôsto único), levando-se em conta [1] que um simples decreto executivo não tem poder para revogar a lei, [2] e que a consulente não trabalha com solventes, mas apenas refina petróleo?"

*

PARECER

Quesito 1º: Pode a Prefeitura Municipal decretar impostos, sem lei que os determine e por simples ato executivo?

1/1. A Constituição federal consigna, expressamente, o princípio fundamental de direito, que consiste na chamada legalidade do impôsto. Êsse princípio se traduz, na sua mais pura acepção, pela regra de que só o Poder Legislativo tem competência para criar ou majorar tributos. Assim, o axioma *"no taxation without representation"*, que já enunciava uma aspiração política inteiramente consonante com a consciência jurídica dos países civilizados, se acha claramente registrado no art. 141, § 34, da Carta de 1946, entre os direitos e garantias individuais ("Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça..."), e reiterado no art. 65, II, relativo aos podêres privativos do Congresso Nacional ("Compete ao Congresso Nacional... votar os tributos próprios da União e regular a arrecadação e a distribuição das suas rendas").

1/2. Quando se diz que só por lei tributos podem ser criados ou aumentados, tem-se por implícito que a palavra *lei* significará, forçosamente, ato que emane do Poder Legislativo, e não também, quaisquer outras normas de hierarquia inferior, como sejam os Decretos, Circulares, e semelhantes. É o que afirma Amílcar de Araújo Falcão, em nota de rodapé (nº 4), à pág. 88 do *Archivio Finanziario*, vol. V, onde se encontra publicado seu interessante trabalho: *Il Diritto Tributario nell'Ordinamento Giuridico Brasiliano*. E, após citar grande número de autores que pensam do mesmo modo, o ilustre especialista observa, à pág. 99, ao tratar dos regulamentos como fontes ancilares do direito tributário:

"Come si sa, due sono le restrizioni poste all'esercizio del potere regolamentare: la preferenza della legge (Vorrang des Gesetzes) e la riserva della legge (Vorbehalt des Gesetzes). Nel primo caso la limitazione deriva della preesistenza della legge, che ne provede l'assunto nel secondo la materia è stata riservata alla disciplina legislativa."

1/3. De igual modo os princípios aludidos estão consignados por Euclide Antonini, em artigo intitulado: *La riserva della legge in materia tributaria*, publicado na mesma *Revista*, vol. 9, págs. 384 e segs., que discrimina os elementos que, forçosamente, devem encontrar-se no ato legislativo (*Legge-base*), entre êles (*la misura della prestazione patrimoniale imposta...*) (pág. 387). Inúmeros outros autores são, igualmente, referidos por Antonini, em abono das suas afirmativas. De resto, o anteprojeto de Código Tributário Nacional, no art. 52, parágrafo único, enumera, entre as coisas que só a lei (em sentido de ato do Legislativo) pode estabelecer, "...o montante da alíquota do tributo e a base do seu cálculo..." (*Trabalhos da Comissão Especial do*

Código Tributário Nacional, ed. oficial, 1954, pág. 34).

1/4. Aliomar Baleeiro (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Revista Forense, 2ª ed., pág. 46) enuncia, como uma das conclusões derivantes do princípio da legalidade dos tributos:

"*g*) a lei não poderá cometer ao Poder Executivo a tarefa de fixar ou alterar, em regulamento de execução, o objeto e o *quantum* dos tributos".

Segundo Liñares Quintana (*El Poder Impositivo y la Libertad Individual*, Ed. Alfa, Buenos Aires, 1950, págs. 180 e 181) observa:

"*Cabe agregar que las leyes fiscales deben contener tres referencias esenciales:*

a) *el objeto del impuesto;*

b) *el* quantum *o tasa del mismo;*

c) *la forma de recaudación.*

Como puntualiza Bielsa, "la ley no podría delegar esta facultad en otros poderes, sino y solamente en lo que concierne a la época, a las modalidades y a la forma de recaudación."

Uckmar (*Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario*, ed. Cedam, Padova, 1959, págs. 28 e 29) também declara:

"*Può dirsi che attualmente in tutti gli Stati l'Esecutivo emana regolamenti anche in materia tributaria, tale attività dai più è ritenuta costituzionalmente legittima perchè siano osservate le seguenti regole:*

a) *La creazione delle imposte, con la individualizzazione dei soggetti, dell' oggetto e dei criteri per determinarne il* quantum *compete in via esclusiva al potere legislativo.*"

Entre outros, que concluem de modo idêntico, podemos citar Giuliani Fonrouge, em sua recentíssima obra *Derecho Financiero*, ed. Depalma, Buenos Aires, 1962, vol. I, págs. 284 e 336.

1/5. Nenhuma dúvida se registra, ao propósito, na jurisprudência dos tribunais pátrios. Diversos arestos consignam a tese de que só a lei, emanada do Poder Legislativo, pode instituir ou majorar tributos. Assim, o Supremo Tribunal Federal, em recurso extraordinário nº 15.980 (*Diário da Justiça* de 7-1-1957, apenso, pág. 48), em mandado de segurança nº 5.163 (*Revista Trimestral de Jurisprudência*, do S.T.F., vol. 6, pág. 162) e mandado de segurança nº 4.252 (*Arquivos do Ministério da Justiça*, vol. 67, pág. 153), além de outros; o Tribunal de Justiça do Ceará, agravo nº 2.295 (*Revista Forense*, vol. 153, pág. 362); o Tribunal de Justiça do Paraná, mandado de segurança nº 37/56 (*Revista dos Tribunais*, vol. 264, pág. 760), e mandado de segurança nº 79/55 (mesma *Revista* e volume, pág. 768).

1/6. Não se invoque, para justificar a atuação do Prefeito, a possibilidade de ter êle agido por delegação de atribuições. Primeiramente, há que considerar a inexistência de qualquer delegação, pois o preâmbulo do Decreto Executivo nº 12, de 28-2-1962, cujo texto nos foi submetido pela consulente, não alude a atuação delegada, mas, tão-sòmente ao fato do Legislativo Municipal se achar em recesso, e de ter êle, em vêzes outras, aceitado para referendo, decretos executivos. Ademais, e mesmo que houvesse o propósito de justificar a expedição do Decreto em exame, com base em delegação de atribuições, esta seria inadmissível, em face do art. 26, § 2º da Constituição federal. Nem mesmo a recente Emenda Parlamentarista (Emenda Constitucional nº 4, de 2 de setembro de 1961, *in Diário Oficial* de 2-9-1961) que muitos pretendem ter afetado o princípio da indelegabilidade, em realidade, o alterou, pois que apenas facultou ao legislador ordinário complementar o sistema de govêrno adotado. Assim, o que se verifica é tão-só uma delegação do Constituinte ao legislador ordinário (o que não é vedado pelo art. 26, § 2º, citado, que só proíbe delegação de um

Poder a outro), e exclusivamente para o fim de disciplinar pormenorizadamente o nôvo regime.

1/7. Em decorrência do exposto, nossa resposta ao quesito é negativa, ou seja, no sentido de que a Prefeitura Municipal não pode decretar impostos mediante Decreto ou qualquer ato do seu Poder Executivo.

> Quesito 2: Pode a Prefeitura Municipal decretar a cobrança do impôsto no exercício em que foi o mesmo "decretado", isto é, sem a necessária previsão orçamentária, ou mesmo que essa previsão tenha sido feita *genèricamente?*

2/1. A resposta ao quesito em exame poderia ser simplesmente pela negativa, em razão de motivos já expostos quando da análise da matéria pertinente ao quesito 1, a saber: o Município não pode cobrar impôsto na forma prevista pelo decreto executivo do seu Prefeito, já que, havendo êsse decreto modificado alíquotas e métodos de arrecadação, invadiu campo de competência do Legislativo, não se admitindo sob color de uso do poder regulamentar, a disciplina das matérias inovadas no citado Decreto. Bastaria isso para justificar a resposta. Como, porém, a consulente coloca o problema em têrmos peculiares, podemos dar-lhe a mesma resposta negativa, após tecermos considerações adicionais.

2/2. O Supremo Tribunal Federal tem decidido, várias vêzes, sôbre o problema de ser, ou não, possível o aumento de tributos por lei que passe a vigorar durante o próprio exercício financeiro em que expedida. Sua jurisprudência oscilou, embora pendesse para concluir no sentido da legitimidade da aplicação imediata de tais leis modificativas, ainda que adviessem durante o exercício financeiro em curso, após, portanto, a lei orçamentária, contanto que esta houvesse previsto, genèricamente, a arrecadação do tributo. No sentido de ser legítima a cobrança imediata do impôsto majorado, podem-se citar os seguintes arestos: recurso extraordinário nº 27.321 (*Arquivo Judiciário,* vol. 118, pág. 21), recurso extraordinário nº 31.619 (*Revista de Direito Administrativo,* vol. 50, pág. 72, ou *Revista Trimestral de Jurisprudência* do S. T. F., vol. 1, pág. 228), mandado de segurança nº 5.742 (*Revista Trimestral de Jurisprudência* do S. T. F., vol. 7, pág. 259), mandado de segurança nº 4.961 (*Revista Forense,* vol. 177, pág. 171), mandado de segurança nº 4.340 (*Revista de Direito Administrativo,* vol. 51, pág. 128 ou *Revista Forense,* vol. 174, pág. 123, ou, ainda, *Revista Trimestral de Jurisprudência* do S. T. F., vol. 2, pág. 473), mandado de segurança 4.320 (*Revista de Direito Administrativo,* vol. 3, pág. 241, ou *Revista de Direito Administrativo,* vol. 52, pág. 331), mandado de segurança nº 1.879 (*Revista de Direito Administrativo,* vol. 47, pág. 26), recurso extraordinário nº 36.114 (*Revista de Direito Administrativo,* vol. 57, pág. 116, ou *Revista Trimestral de Jurisprudência* do S. T. F., vol. 7, pág. 248), recurso extraordinário nº 35.564 (*Revista Forense,* vol. 195, pág. 168, ou *Revista dos Tribunais,* vol. 302, pág. 761), recurso extraordinário nº 35.371 (*Revista Trimestral de Jurisprudência* do S. T. F., vol. 6, pág. 558), entre outros.

2/3. De modo diverso, ou seja, pela inadmissibilidade da majoração efetiva desde logo, no curso do próprio exercício em que se verifique, o Supremo Tribunal Federal decidira, nos seguintes processos: mandado de segurança nº 8.195 (*Revista Forense,* vol. 195, pág. 147), mandado de segurança nº 4.759 (*Revista de Direito Administrativo,* vol. 56, pág. 112), mandado de segurança nº 2.375 (*Revista Trimestral de Jurisprudência* do S. T. F., vol. 8, pág. 151, ou, ainda, *Revista Forense,* vol. 194, pág. 145), e recurso extraordinário nº 18.531 (*Diário da Justiça* de 23-11-1959, apenso, pág. 682). Acontece, porém, que, em 22-11-1961, a Côrte Suprema afirmou, no mandado de segurança 8.981, ainda não publicado, que a majoração de tributos sòmente poderá ser

cobrada em exercício financeiro subseqüente, e desde que a lei que institui a majoração *anteceda* a lei orçamentária. Assim, em face dêsse entendimento, o Município não poderia cobrar o impôsto sôbre que versa a consulta, pois que o mesmo foi majorado após a lei orçamentária.

2/4. Há, ainda, que considerar que a Constituição estadual contém, no art. 91, regra mais estrita do que qualquer outra da Constituição federal, a respeito da questão em exame. Diz o dispositivo:

"Nenhum impôsto poderá ser elevado no mesmo exercício financeiro, nem nos subseqüentes, além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento."

Vê-se que, a prevalecer a norma da Constituição do Estado, o aumento de impostos no mesmo exercício não seria permitido, já que expressamente afastada no plano estadual. Restaria verificar se a restrição em referência pode prevalecer, ou se implica em limitar a competência impositiva dos Municípios do Estado, de modo incompatível com os princípios da Constituição federal.

2/5. Que nos conste, não foi, ainda, objeto de deslinde em Juízo, a questão ora suscitada. Foi, sim, outra que também decorre do mesmo texto da Constituição estadual, repetido em outras, e que será objeto de exame particular quando tivermos de responder ao quesito 4, mais adiante: se é lícito ao Estado proibir aos Municípios que o integram aumentarem êstes os seus impostos privativos, ou, por qualquer outra forma, impor limites a tais aumentos. A solução dada a êsse problema foi, como será visto, no sentido da ilegitimidade de qualquer restrição constante de leis ordinárias dos Estados, ao exercício da competência impositiva dos Municípios, nos seus campos próprios.

2/6. Aqui, entretanto, devemos admitir que se oferecem duas circunstâncias suscetíveis de modificar o entendimento que prevaleceu nas hipóteses anteriormente citadas: a primeira reside em que a proibição de aumentos de impostos durante o exercício financeiro está na própria Constituição estadual, e não em lei ordinária. Assim, a hierarquia da norma parece-nos compatível com a restrição que contém, não se podendo objetar o argumento da limitação à autonomia dos Municípios, quando ela se traduz por uma regra inserta na Carta Constitucional do Estado. A segunda característica diefrencial está em se tratar de uma norma que a Constituição do Estado estabelece para projetar efeitos sôbre a própria estrutura orçamentária. O art. 22 da Constituição federal consagra o princípio de que a administração financeira, e em especial, a execução do orçamento, será fiscalizada, nos Estados e Municípios pela forma que fôr estabelecida nas Constituições estaduais. O parágrafo único do mesmo art. 22 estipula que na elaboração orçamentária se observará o disposto nos arts. 73 a 75 da Carta federal. Parece-nos, pois, que a norma da Constituição estadual é inobjetável, pois òue, sem estabelecer limitação à competência dos Municípios, prevê, tanto para êstes como para o próprio Estado, a impossibilidade de majorações de impostos durante o exercício financeiro, atendendo aos princípios da anualidade e da unicidade orçamentária, que jamais poderiam ser observados se fôsse lícita a modificação dos quadros tributários durante o ano financeiro.

2/7. Em conseqüência do exposto, nossa resposta ao quesito é pela negativa, tanto em face da impossibilidade, já salientada, de prevalecer qualquer modificação de leis anteriores, por decretos executivos, como porque a Consulente teria a seu favor a recente decisão do Supremo Tribunal Federal, no já citado mandado de segurança nº 8.981, e, finalmente, em vista da Constituição do Estado do Amazonas, em dispositivo cuja validade não pomos em dúvida, proibir qualquer majoração de impôsto durante o mesmo exercício financeiro.

Quesito 3: Pode a Prefeitura Municipal tomar por base o lançamento do tributo e *movimento econômico* da emprêsa ou apenas a sua *capacidade econômica?*

3/1. Sempre entendemos que o impôsto de indústrias e profissões não pode ser cobrado como percentagem sôbre movimento econômico, representativa de renda, receita bruta ou qualquer outro elemento suscetível de ser a base do impôsto de renda. É certo que a incidência do impôsto de indústrias e profissões, não sendo o tributo definido na Constituição federal, pela alusão a um fenômeno jurídico que lhe dê características rígidas de amarração (como se dá, por exemplo, com o impôsto de vendas e consignações, atribuído aos Estados através a menção taxativa a atos jurídicos estritos) pode ser prevista em lei ordinária (e tradicionalmente o foi) como calculado sôbre índices econômicos. Assim, o valor locativo, o número de empregados, e outros vários, inclusive combinados em diferentes esquemas.

3/2. A nós parece, entretanto, que a adoção, cada vez mais difundida pelos vários Municípios, de um índice econômico para êles atraente, como o movimento de vendas, a renda bruta, ou a receita bruta, ou, em suma, o movimento econômico, desfigura, irremediàvelmente, o tributo, assimilando-o ao impôsto sôbre a renda e proventos de qualquer natureza, que a Constituição reservou, privativamente, à competência federal (art. 15, IV). Várias objeções foram feitas a essa nossa afirmativa, como adiante veremos. Opiniões de ilustres autores, no sentido da nossa, e contra ela, são conhecidas. A jurisprudência dos tribunais, a princípio acorde na ilegitimidade da cobrança por essa modalidade, evoluiu para admiti-la, notadamente no que concerne à do Supremo Tribunal Federal, hoje em dia tranqüila e pacífica no considerar constitucional o sistema adotado no Estado da Guanabara (o qual dispõe de competência para cobrar também os impostos privativos municipais, *ex vi* da Emenda Constitucional nº 3, de 8 de junho de 1961).

3/3. Rubens Gomes de Sousa cogitou do problema que vem sendo focalizado, e manifestou-se, em mais de uma oportunidade, a respeito do mesmo. Em parecer publicado na *Revista Forense*, vol. 149, pág. 113, analisou, especificamente, a questão da utilizabilidade do movimento econômico como base de cobrança do impôsto de indústrias e profissões (págs. 116 a 119, §§ 4º a 6º), frisando alguns pontos de relevância. Disse êle: o que caracteriza e define qualquer impôsto individualmente considerado, é a natureza do respectivo fato gerador, conceito sobejamente conhecido. Base de cálculo de um impôsto é o critério adotado pela lei tributária para efetuar a valoração econômica da situação jurídica que dá origem à incidência; ou seja, do próprio fato gerador. Na escolha da base de cálculo, pode o legislador usar o critério da menção direta ao próprio pressuposto material da incidência, ou o da indireta, que consiste na indicação de elementos os quais, por sua ligação ou dependência com o pressuposto do fato, permitam avaliar o seu montante econômico. Na primeira espécie, confundindo-se a base de cálculo com o pressuposto material da incidência, o método se ajusta melhor aos impostos que atingem atos jurídicos isolados e bem determinados, enquanto que o segundo é mais próprio dos impostos que gravam atividades abrangentes de diversos fatôres. Mas, textualmente, adverte o autor: "sempre que a base de cálculo do impôsto não se confunda com o próprio pressuposto material da sua incidência, é imprescindível, sob pena de descaracterização do impôsto, que os fatôres ou circunstâncias adotados pela lei como base de cálculo sejam, êles próprios, elementos essenciais do pressuposto material da incidência, ou decorrências necessárias daquele pressuposto." E, asseverando que o pressuposto de fato da incidência do impôsto de indústrias e profissões é o exercício

de qualquer atividade comercial, industrial ou profissional, conclui que é inerente ao próprio tributo a exclusão de quaisquer indagações sôbre os resultados econômicos da atividade exercida, donde ser inadequado como base dêsse impôsto, o movimento econômico. Ressalvou o ilustre professor, entretanto, a possibiliade de se adotar o movimento econômico quando, dentro da generalidade da sua conceituação, seja êle adaptado, em cada caso particular, à natureza específica da atividade tributada. Mas, a receita bruta ou a renda bruta não se ajustam à índole do impôsto de indústrias e profissões.

3/4. A posição de Rubens Gomes de Sousa no que se refere à legitimidade do movimento econômico como base de incidência do impôsto de indústrias e profissões não foi, no parecer acima citado, comprometida desde logo com a corrente a que nos filiamos, e que é, como se adiantou, justamente a adversa a essa legitimidade. Êle ressalvou, de modo expresso, que cada situação especial deveria comportar estudo e, eventualmente, conduzir à aceitação do movimento econômico, desde que não se caracterizasse desfiguração do impôsto. Posteriormente, o ilustre autor emitiu parecer que teria sido publicado em separatada editada pelo Município de Pôrto Alegre, placitando, então, o uso de índice econômico, por entendê-lo compatível com a natureza do impôsto de indústrias e profissões. Não conhecemos o texto dêsse segundo parecer, embora saibamos de sua existência e das respectivas conclusões. Uma posição de certo modo independente de compromissos totais, foi reiterada pelo mesmo jurista, em recente parecer ainda não publicado, do qual nos foi, pelo autor, gentilmente cedida cópia. Outras referências ao problema, em trabalhos da lavra de Rubens Gomes de Sousa, serão examinadas mais adiante, porque peculiares a aspectos compreendidos em quesitos subseqüentes.

3/5. Aliomar Baleeiro (parecer publicado em *Revista Forense*, vol. 171, págs. 84 e segs., ou em *Revista de Direito Administrativo*, vol. 48, págs. 480 e segs., ou, ainda em *Clínica Fiscal*, ed. Progresso, Salvador, 1958, págs. 229 e segs.), opinou pela constitucionalidade do impôsto de indústrias e profissões cobrado pelo Município de Pôrto Alegre (*ut* 3/4, retro). Firmou, após fazer, com precisão e elegância, o histórico do tributo, no Brasil e em outros países nos quais existiu com características parecidas, que seria veleidade a atribuição ao impôsto de indústrias e profissões, de fisionomia própria e inconfundível com certos tipos remotos de impôsto de renda bruta pelos métodos indiciários. Entretanto, a coexistência dos dois tributos, expressamente previstos na Constituição federal brasileira, indicou a necessidade da distinção dos respectivos fatos geradores; o do impôsto de indústrias e profissões foi definido como sendo o exercício puro e simples da atividade, enquanto que o do impôsto de renda, a disponibilidade de proventos definidos em lei como renda, rendimento ou lucro. Após desenvolver, longamente, a exposição de aspectos ilustrativos, Baleeiro conclui no sentido de que a adoção do índice econômico consistente no movimento de vendas ou na receita bruta é perfeitamente legítima, pois que constitui simples técnica de manuseio da base de incidência. Frisa, mesmo, que o impôsto de renda evoluiu, tradicionalmente, no rumo de só tributar a renda líquida, de tal sorte, que a tomada da receita bruta como base de cobrança do impôsto de indústrias e profissões, longe de desfigurar êste impôsto, ajusta-o à apuração da capacidade contributiva do sujeito passivo, pois que esta aflora do maior ou menor movimento verificado em cada exercício.

3/6. Afonso Almiro (*Questões de Técnica e de Direito Financeiro*, Edições Financeiras S. A., 1957, págs. 220 e segs.) também opinou favoràvelmente à pretensão do Município de Pôrto Alegre, no referente ao sistema por êle pôsto em prática, concluindo no sentido de que a adoção de incidência

sôbre movimento econômico não descaracteriza o impôsto de indústrias e profissões, em face da diversidade do fato gerador dêste, e do sôbre a renda. Pela constitucionalidade da incidência sôbre o movimento econômico, se inclinou, também, Pontes de Miranda, em dois pareceres (*Questões Forenses,* Ed. Borsoi, 1958, vol. III, págs. 514 e segs., e vol. IV, págs. 9 e segs.). O saudoso Castro Nunes (parecer *in Arquivos de Direito Municipal,* da Prefeitura Municipal de São Paulo, vol. I, págs. 167, e segs.), embora analisando problemas específicos da legitimidade da tributação pelo impôsto de indústrias e profissões, do comércio de combustíveis e lubrificantes líquidos, deu, implìcitamente, seu beneplácito ao método de taxação pelo movimento econômico. Do mesmo teor, são manifestações de Carlos da Rocha Guimarães (*Revista de Direito da Procuradoria Geral da Prefeitura do Distrito Federal,* vol. 3, pág. 435, e vol. 7, págs. 500 e segs.), de Arnóbio Tenório Vanderley (*Revista de Direito Administrativo,* vol. 39, págs. 433 e segs.) e de Leopoldo Braga (*A questão dos bancos, companhias de seguros, capitalização, etc...,* separata editada pelo Departamento do Contencioso Fiscal da Secretaria de Finanças do antigo Distrito Federal, em 1958).

3/7. De modo diverso — ou seja, entendendo que não é legítima a incidência do impôsto de indústrias e profissões sôbre o movimento econômico — opinaram o saudoso Carlos Maximiliano, quando Consultor-Geral da República, Amilcar de Araújo Falcão, e Paulo Brossard de Sousa Pinto. O primeiro (*Pareceres do Consultor Geral da República,* vol. I, ed. Coelho Branco, 1952, págs. 221 e segs.) afirmou, de modo taxativo:

"O impôsto de indústrias e profissões é fixo, embora comporte várias categorias de contribuintes; desde que se toma por base o volume variável das transações, é impôsto sôbre a renda. Dir-se-á que se não baseia sôbre os lucros. Pouco importa. Será uma modalidade menos justa — impôsto sôbre a renda bruta" (pág. 224).

Amílcar de Araújo Falcão (parecer *in Revista Forense,* vol. 178, págs. 75 e segs.) analisa, de início, o sistema de discriminação de rendas adotados pela Constituição federal brasileira, para concluir que, sendo êle híbrido na atribuição de competências privativas, ora referindo-as pela menção ao fato gerador (método nominalista), era por outros processos, é de se concluir que umas entidades dotadas de poder impositivo não se admitirão autorizadas a distorcer conceitos fundamentais para invadir campos próprios de outras. Na hipótese vertente, os Municípios que utilizassem o movimento econômico para incidência do impôsto de indústrias e profissões estariam, em verdade, tributando a renda, o que só a União Federal pode fazer. Responde a três objeções, já formuladas a essa conclusão. A primeira, consistente em que a União só pode tributar a renda líquida, é falha, porque a Constituição federal não diz isso, deixando a conceituação de renda e proventos de qualquer natureza, ao dispor do legislador ordinário. A segunda, que se traduz pela circunstância de ser a renda bruta representada pelo total de operações simples base do cálculo, e não fato gerador do impôsto de indústrias e profissões, encontra resposta na ponderação de que o fato gerador determina, de logo, a incidência; sendo fato gerador do impôsto de indústria e profissões o exercício da atividade, na hipótese dela ser exercida sem a ocorrência de movimento econômico previsto na lei como elemento de incidência, esta não se verificaria, apesar do fato gerador se haver corporificado. A terceira diz que o art. 202 da Constituição encontra pleno e adequado campo de observância, justamente quando o movimento econômico oferece a melhor prova da capacidade contributiva; o ilustre especialista responde apontando o caráter meramente programático do dispositivo constitucional, que visa à isonomia, não podendo ser invocado como fator determinante da sub-

versão total da partilha tributária estabelecida na própria Carta Magna em vigor. O parecer de Paulo Brossard de Sousa Pinto (*Revista Forense*, vol. 177, págs. 78 e segs., ou *Revista de Direito Administrativo*, vol. 48, págs. 502 e segs.) é, talvez, o mais completo estudo sôbre o importante problema em exame, aflorando todos os aspectos pertinentes, desenvolvendo, com fôrça, argumentos de escol, e rebatendo os que foram alinhados para justificar a tese oposta.

3/8. A jurisprudência dos tribunais foi, a princípio, no sentido da inadmissibilidade da cobrança do tributo em questão pela forma que vem sendo estudada. Com posterior guinada do Supremo Tribunal Federal, passando a ter por legítima a tributação sôbre o movimento econômico, as outras côrtes de justiça do país foram, a pouco e pouco, tomando igual rumo no desenvolvimento subseqüente de seus julgados. Apenas para efeito de documentação, passamos a alinhar os arestos de que temos notícia, num sentido e noutro:

a) Pela inadmissibilidade do movimento econômico:

I — *Supremo Tribunal Federal*: mandado de segurança nº 4.234 (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 51, pág. 102, ou *Revista Trimestral de Jurisprudência* do S. T. F., vol. 2, pág. 240); mandado de segurança nº 3.459 (*Tributação Municipal*, pág. 56).

II — *Tribunal de Justiça do antigo Distrito Federal, hoje Estado da Guanabara*: agravo de petição nº 10.177 (*Diário da Justiça* de 6-8-1959, ap., pág. 2.702); agravo de petição nº 9.942 (id. 19-2-1959, pág. 613); agravo de petição nº 9.911 (id. 5-3-1959, pág. 965); agravo de petição nº 9.886 (id. 2-10-1958, pág. 3.476); agravo de petição nº 7.938 (id. 20-2-1958, pág. 765); apelação cível nº 48.613 (id. 19-2-1959, pág. 605); apelação cível nº 48.515 (id. 19-2-1959, pág. 604); apelação cível nº 47.118 (id. 12-2-1959, pág. 449); apelação cível nº 43.639 (id. 18-9-1958, pág. 3.043); apelação cível nº 113 (id. 30-4-1959, pág. 1.818); apelação cível 47.907 (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 57, pág. 92).

b) Pela constitucionalidade:

I — *Supremo Tribunal Federal*: recurso extraordinário nº 45.463 (ementário anexo ao *Diário da Justiça* de 2-10-1961, pág. 345); recurso extraordinário nº 47.935 (ementa de acórdão publicado no *Diário da Justiça* de 20-11-1961, pág. 2.592); mandado de segurança 5.708 (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 59, pág. 94, ou *Revista dos Tribunais*, vol. 282, pág. 813); mandado de segurança nº 5.592 (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 57, pág. 88 ou *Revista dos Tribunais*, vol. 286, pág. 925); mandado de segurança nº 5.180 (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 57, pág. 81 ou *Revista Trimestral de Jurisprudência* do S.T.F., vol. 6, pág. 562); mandado de segurança nº 4.062 (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 51, pág. 98 ou *Revista Trimestral de Jurisprudência* do S.T.F., vol. 2, pág. 211); recurso extraordinário nº 26.038 (*Revista Trimestral de Jurisprudência* do S.T.F., vol. 1, página 46).

II — *Tribunal de Justiça do antigo Distrito Federal, hoje Estado da Guanabara*: agravo de petição nº 10.367 (*Diário da Justiça* de 26-2-1959, apenso, pág. 743); apelação cível nº 48.759 (id. 19-2-1959, pág. 606); apelação cível nº 48.610 (id. 9-4-1959, pág. 1.623); apelação cível nº 47.543 (id. 26-2-1959, pág. 761); apelação cível nº 47.542 (id. 16-7-1959, pág. 2.467); apelação cível nº 46.336 (id. 22-1-1959, pág. 198); apelação cível nº 45.080 (id. id., pág. 195); apelação cível nº 620 (id. 22-10-1959, pág. 3.531); apelação cível nº 47.862 (*Diário Oficial* seção III de 20-4-1961, apenso, pág. 239); apelação cível nº 48.222 (id. 7-7-1960, pág. 227); apelação cível nº 47.917 (id. 18-5-1961, pág. 291); apelação cível nº 461 (id. 29-9-1960, pág. 569); apelação cível nº 306 (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 59, pág. 93); apelação cível nº 315 (id. vol. 57, pág. 90); apelação cí-

vel nº 44.567 (id., id. pág. 91); agravo de petição nº 10.367 (id., vol. 55, pág. 210); apelação cível nº 47.128 (id. vol. 55, pág. 179); apelação cível nº 43.770 (id., id., pág. 49); agravo de petição nº 10.027 (id., vol. 56, pág. 83); agravo de petição nº 10.367 (id., vol. 55, pág. apelação cível nº 48.853 (id., id., pág. 90); apelação cível nº 47.956 (id., id., pág. 85); agravo de petição nº 4.768 (id., vol. 52, pág. 103); agravo de petição nº 4.963 (id., vol. 49, pág. 91).

III — *Tribunal de Justiça de Mato Grosso*: mandado de segurança nº 6 (*Revista dos Tribunais*, vol. 298, pág. 662).

IV — *Tribunal de Justiça de São Paulo*: agravo de petição nº 88.541 (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 57, pág. 94); apelação cível nº 90.468 (*Revista dos Tribunais*, vol. 297, pág. 193); apelação cível nº 81.865 (id., vol. 268, pág. 408).

V — *Tribunal de Alçada de São Paulo*: agravo de petição nº 21.818 (*Revista dos Tribunais*, vol. 272, pág. 619).

VI — *Tribunal de Justiça de Pernambuco*: agravo de petição nº 46.794 (*Revista Forense*, vol. 177, pág. 298).

3/9. O argumento que prepondera nos vários arestos acima transcritos é, sempre, o de que o movimento econômico, para incidência do impôsto de indústrias e profissões, constitui apenas base de cálculo, e não o fato gerador, êste subsistindo caracterizado como o exercício efetivo da atividade. Assim, não se desfigura o tributo municipal com o alegado aparentamento ao impôsto sôbre a renda, cujo fato gerador é diverso. Algumas distinções foram esboçadas, entre renda líquida, renda bruta e receita bruta ou movimento econômico, com o fito de sublinhar, mais ainda, a disparidade do impôsto de indústrias e profissões e do impôsto sôbre a renda. Em que pesem as opiniões já mencionadas, de ilustres jurisconsultos, e a dominante jurisprudência dos tribunais, continuamos a entender que o impôsto de indústrias e profissões não pode incidir sôbre o movimento econômico de uma emprêsa, como fração ou percentagem do mesmo, sob pena de se transmudar em verdadeiro impôsto sôbre a renda bruta ou sôbre a receita bruta.

3/10. Desde logo, fique claro que a atribuição constitucional de competência feita pelo artigo 15, IV, da Carta de 1946, à União Federal, de forma privativa, é para decretar impostos sôbre "renda e proventos de qualquer natureza."

Nem sòmente a renda líquida, mas também a renda bruta, e até a receita bruta se encontram compreendidas, de modo evidente, na faculdade exclusiva de serem objeto de exploração federal, através o exercício do seu poder de tributar. A cédula constitucional é ampla na sua expressão, ao aludir a "renda" — o que, de si, já bastaria para compreender quaisquer extensões que o legislador ordinário desejasse dar ao conceito econômico financeiro que corresponde a essa palavra — e, mais longe ainda comporta ser levada, pela adição das palavras "e proventos de qualquer natureza." Nem se insista na alegação de que o movimento econômico, ou a receita bruta, sejam fatôres estranhos ao natural campo impositivo da renda. Renda líquida será a parte que — sempre obedecidos os critérios do direito positivo pertinente — resta ao empresário, após a dedução de todos os encargos operacionais que teve de suportar para obter o seu ganho limpo de ônus e deduções. Renda bruta será a renda líquida antes de feitas as exclusões dos custos dos empreendimentos, consoante o permita a lei ordinária. Receita bruta, ou movimento econômico é o montante global de quanto o empresário tenha recebido; está definida no art. 40, § 1º do vigente regulamento do impôsto sôbre a renda (Decreto nº 47.373, de 7-12-1959) como "...o total das operações realizadas por conta própria e das importâncias recebidas como preço de serviços prestados."

Pode, pois, o legislador ordinário, no âmbito federal, gravar a renda líquida,

a renda bruta, e até a receita bruta, o que, efetivamente faz, não só quando a ela alude no texto acima citado, para caracterizar a imposição sôbre o lucro presumido a que se reporta o próprio art. 40 mencionado, como ao declarar, taxativamente, no art. 97, § 5º, que o impôsto devido pelos residentes ou domiciliados no estrangeiro atingirá os rendimentos brutos, salvo, apenas, a hipótese de rendimentos produzidos por imóveis.

3/11. É, pois, de tôda evidência, que o Constituinte desejou reservar, privativamente, à União Federal, o poder de tributar a renda e os proventos de qualquer natureza, sem particularizar quanto à renda líquida, ou à bruta, e sem excluir a possibilidade de ser atingida a própria receita bruta. Objeta-se, mesmo assim, que a escolha do movimento econômico para sôbre êle incidir o impôsto de indústrias e profissões é mera adoção de base de cálculo, e não o desvirtuamento do fato gerador peculiar a tal impôsto. Êsse fato gerador, já se viu, é o efetivo exercício da atividade, pelo contribuinte. O fato gerador do impôsto de renda pode ser definido, de modo genérico, sem particularizar variantes relativas aos diversos aspectos que a incidência dêste impôsto pode apresentar, como sendo a disponibilidade, em certo momento, para o contribuinte definido em lei, de um elemento de riqueza que a mesma lei conceitue como renda. Já se viu que a lei conceitua como renda e toma para ser taxada, a receita bruta, pelo menos nos dois casos acima referidos. Por outro lado, o impôsto de renda apresenta a peculiaridade de ser, talvez, o único tributo no direito brasileiro em que o fato gerador e a base de incidência se confundem. Com efeito, a base de incidência é, exatamente, aquêle elemento de riqueza cuja disponibilidade a lei define como sendo o respectivo fato gerador.

3/12. Foi dito por diversos autores que se pronunciaram sôbre a questão, que a base de incidência pode ser escolhida pelo legislador com alguma liberdade, mas é fundamental, para que o tributo se não descaracterize, que essa base, assim escolhida, guarde certa relação íntima com o fato gerador, não sendo, em confronto com êste, um elemento estranho. Se o fato gerador do impôsto de indústrias e profissões é o efetivo exercício da atividade pelo contribuinte, os resultantes que derivem do exercício de tal atividade hão de ser estranhos à incidência dêsse impôsto, porque outro existe, privativo mas federal, que deve, por natureza e íntima vinculação do seu próprio fato gerador com a base da sua incidência (tão íntima, no caso, que ambos se confundem) ter em conta os resultados da atividade exercida. Por muito tempo se disse, para extremar três impostos privativos que a Constituição federal contemplava: O impôsto de licença tem por fato gerador a autorização que o Município, no uso do seu poder de polícia, dá a alguém para se localizar e instalar o seu estabelecimento, onde virá a exercer atividade; não importa se o contribuinte exerce, ou não, efetivamente, a atividade, bastando que obtenha a autorização para exercê-la, a que já incorra no fato gerador. O impôsto de indústrias e profissões tem por fato gerador a efetiva atividade exercida pelo contribuinte, o qual, pressupostamente já pagou o impôsto de licença para ser autorizado ao exercício, mesmo antes de o iniciar; não importa se, do exercício de tal atividade, o contribuinte auferirá proveitos econômicos. E o impôsto sôbre a renda tem por fato gerador a obtenção de resultados financeiros, em decorrência de atividades exercidas.

3/13. Pergunta-se, depois de exposta a matéria da maneira por que o fizemos: numa estrutura constitucional como a nossa, seria lícito imaginar que o Constituinte jamais quisesse outorgar aos Municípios a faculdade de cobrar impôsto de indústrias e profissões como uma fração ou percentagem do movimento econômico do contribuinte, uma vez que êsse movimento não se liga, intimamente, ao fato gerador que seja

o puro e simples exercício da atividade; e, uma vez que êle se liga, necessária e inelutàvelmente, ao impôsto sôbre a renda, assegurado à União, já que tal impôsto é que cogita dos resultados, dos montantes produzidos pelo exercício da atividade? A resposta se afigura claramente negativa. O impôsto de indústrias e profissões, dos mais antigos no Brasil, sempre foi arrecadado com abstração do movimento econômico decorrente do exercício da atividade; sempre teve índices de incidência que, embora traduzissem a capacidade contributiva do sujeito passivo, não se tornavam confundíveis com os índices de exteriorização da mesma capacidade contributiva para fins de impôsto sôbre a renda. Portanto, não haveria lugar, no sistema de discriminação de rendas adotado tradicionalmente no Brasil, para um impôsto sôbre a renda, reservado à União, e outro de indústrias e profissões, agora municipal, se êste se antecipasse suscetível de ser cobrado com base em índices econômicos que lhe são pressupostamente estranhos.

3/14. O quesito alude a *movimento econômico* e a *capacidade econômica*.

O art. 202 da Constituição federal preconiza a instituição de impostos pessoais, que tenham em conta a capacidade econômica do contribuinte. Aí está, por certo, onde a consulente encontrou esta última expressão. Embora o dispositivo constitucional evocado tenha, para nós, sentido apenas programático, é certo que êle atende ao princípio doutrinàriamente exato, da instituição de impostos, consoante a capacidade contributiva do sujeito passivo. O impôsto de indústrias e profissões sempre atendeu a êsse cânone, mesmo antes de passar a incidir sôbre o chamado movimento econômico. Era cobrado em função de índices de capacidade, sem padecer, necessàriamente, do vício que nêle apontamos, agora, de invadir campos impositivos alheios. Seja como fôr, não parece que a tributação baseada no movimento econômico se contraponha, como sugere o quesito, à taxação com apoio na capacidade econômica. Esta pode ser atendida, sem que se recorra àquela.

3/15. Com os argumentos expendidos, e feita ressalva final quanto à inexistência de antinomia entre movimento econômico e capacidade econômica, demonstrado que esta não é necessàriamente igual àquele, a resposta ao quesito é no sentido de que nos parece inconstitucional a cobrança do impôsto de indústrias e profissões com base no primeiro, ou em qualquer fato gerador ou elemento imponível característico de outros impostos privativos. Entretanto, cumpre assinalar que a atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se firmou em favor de legitimidade do processo adotado pelo Município de Manaus.

Quesito 4: Pode a Prefeitura Municipal decretar êsse impôsto aumentado de mais 20% sôbre os valôres do ano anterior?

4/1. Trata-se, na hipótese, de verificar se o Município em questão fica limitado, no exercício do seu poder de tributar, pelo disposto no art. 91 da Constituição do Estado do Amazonas. Desde logo, convém deixar claro que as simples modificações dos valores das bases de incidência, sem que interfira mudança de métodos técnicos ou jurídicos de apuração, não constituem, para qualquer efeito impeditivo, aumentos de impostos. Assim, por exemplo, se determinado imóvel tem o seu valor locativo, venal, ou tributável, majorado em virtude de nova avaliação, sem que a alíquota do impôsto predial ou territorial, ou o sistema jurídico de estimação sofram mudança, o acréscimo de tributo resultante não incide na eiva de ultrapassamento de limites, ou de violação a tetos máximos. Nesse sentido, é a jurisprudência pacífica dos tribunais.

4/2. Já adiantamos que se tem entendido ilegítima qualquer proibição, pelos Estados, de aumentos de impostos, pelos Municípios. Diversas nos pa-

recem ser as situações decorrentes de normas impeditivas constantes de leis ordinárias, ou de Constituições dos Estados. Vítor Nunes Leal, embora aceite como válidas certas normas integrantes das Constituições estaduais, que projetam efeitos sôbre a administração financeira e o contrôle orçamentário dos Municípios (artigo *in Revista de Direito Administrativo*, vol. 17, págs. 462 e 463), opõe-se, categòriacamente, à legitimidade de restrições do tipo da constante da Constituição do Estado do Amazonas, que chega a citar (mesma *Revista*, continuação do artigo, no vol. 18, pág. 391). De igual modo concluiu o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, na regista nº 494 (*Revista Forense*, vol. 175, pág. 240) e no agravo nº 6.666 (mesma *Revista*, vol. 189, pág. 204).

4/3. Por outro lado, algumas decisões se registram, do Supremo Tribunal Federal e de outras côrtes de justiça, pela ilegitimidade de leis ordinárias dos Estados, limitando a possibilidade de aumentos os impostos privativos municipais. De tal teor, são, entre outros, os seguintes arestos do Pretório Excelso: recurso extraordinário nº 23.329 (*Revista Forense*, vol. 161, pág. 159) e recurso extraordinário nº 28.187 (*Tributação Municipal*, ed. do Instituto Brasileiro de Administração Municipal, 1958, pág. 135). De ressaltar o pronunciamento do Ministro Hahnemann Guimarães, no primeiro dos acórdãos citados:

"Tenho admitido que a Constituição estadual estabeleça as regras para que possam os Municípios aumentar os seus tributos. Acho que é válida a restrição feita pelas Constituições dos Estados, para possibilitar aos mesmos Estados a fiscalização financeira dos Municípios. No caso, como mostrou o Sr. Ministro relator, essa restrição foi estabelecida na Lei Orgânica dos Municípios, não resultou da Constituição estadual."

4/4. Muitos acórdãos do mesmo Supremo Tribunal Federal, ao declararem legítimas as majorações de impostos municipais resultantes apenas do acréscimo de valor do imóvel em conseqüência de revisão cadastral, e sem ocorrência de alteração de alíquotas, ao fazerem tímbre nesta circunstância, implìcitamente teriam reconhecido validade às proibições feitas pelos Estados, de quaisquer incrementos das taxas de incidência. De tal índole são, entre outros, os seguintes: mandado de segurança nº 2.181 (*Diário da Justiça* de 28-10-1957, apenso, pág. 2.909), mandado de segurança nº 1.819 (*Tributação Municipal*, cit., pág. 108), recurso extraordinário nº 43. 546 (*Diário da Justiça* de 22-1-1962, apenso, pág. 14), recurso extraordinário nº 28.152 (embargos) (*Revista do Tribunais*, vol. 294, pág. 691, ou *Tributação Municipal*, cit., pág. 104), recurso extraordinário nº 25.564 (*Tributação Municipal*, cit., pág. 286), recurso extraordinário nº 21.462 (*Diário da Justiça* de 29-7-1957, apenso, pág. 1.884), recurso extraordinário nº 21.072 (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 47, pág. 61), cabendo registrar que, no recurso extraordinário nº 26.206 (*Tributação Municipal*, cit., pág. 121), foi declarado, ainda, que não afeta a autonomia dos Municípios, de modo a ser inconstitucional, lei ordinária do Estado, que limite a possibilidade de majoração de impostos locais.

4/5. A nós parece acertada a tese de que é lícito à Constituição de qualquer Estado estabelecer restrições quantitativas ao poder dos Municípios aumentarem os seus impostos próprios. A lei ordinária estadual não assistirá, talvez, o poder de estipular essas restrições, mas à Constituição, fatalmente sim, porque nos entes federados se compreendem os Municípios. Dispor, de modo uniforme, sôbre a exploração, por entes situados no território estadual, dos seus campos impositivos particulares, entendemos adequado. A autonomia dos Municípios, embora consagrada na Constituição federal, não pode ser entendida, como acentuada tendência revela, no Brasil, de modo a destacar essas unidades locais, dos Estados que integram, deixando aquelas a flutuar como

corpos místicos desvinculados das suas implantações nos Estados da Federação.

4/6. Na faculdade, reconhecida e assinalada, dos Estados exercerem contrôle e fiscalização financeira sôbre os Municípios, parece-nos que se compreende o poder de instituir métodos, iguais para todos, de desenvolvimento quantitativo das fontes de receita tributária local. Em que pese a consignação, na Carta federal, de podêres privativos em favor dos Municípios, êstes se mantêm, de certo modo e em certa medida, subordinados aos Estados a que pertencem. É imperioso que as unidades federadas disponham de meios para modular a atuação administrativa dos seus Municípios. Quando ocorria diversificação de competências para o impôsto territorial, cabendo aos Estados o rural, aos Municípios o urbano (antes da Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961), aí se evidenciava que, da definição das zonas do território como sendo rurais ou urbanas, resultaria a tomada de competência, pelos Estados aos Municípios, ou por êstes àqueles, por fôrça da simples classificação de certas glebas como sendo de uma natureza ou de outra. Dir-se-ia que sòmente a Constituição federal pode declarar que áreas dos territórios dos Estados são rurais, ou urbanas, porque, com fazê-lo, estaria sendo reduzida a exeqüibilidade, pelos Municípios, do seu poder de tributar?

4/7. Por todo o exposto, nossa resposta ao quesito sob exame é no sentido da impossibilidade do aumento do impôsto em questão, em mais de 20%, sem prejuízo dos outros argumentos já assinalados.

Quesito 5: Pode a Prefeitura Municipal decretar o *cancelamento* de isenção concedida à emprêsa consulente, desde que essa isenção estava reconhecida por lei municipal anterior e por Lei federal nº 2.975/56 (impôsto único), levando-se em conta[1] que um simples decreto executivo não tem poder para revogar a lei,[2] e que a consulente não trabalha com solventes, mas apenas refina petróleo?

5/1. É claro que um Decreto não pode alterar ou revogar uma lei. Mesmo que dispusesse sôbre matéria afeta à sua esfera de legítima compreensão, um ato normativo expedido pelo Executivo jamais teria o poder de alterar ato normativo de superior hierarquia, como é o que emana do Legislativo. Com maior soma de razões, um Decreto de Prefeito Municipal não prevalece sôbre uma lei de Câmara local, quando versa matéria que só ao Legislativo, nunca ao Executivo, se permite reger. Com efeito, o poder de isentar está filiado à mesma ordem de competência que o poder de tributar. Isenção é a dispensa de tributo que, sem expressa disposição exoneratória, seria exigível. Difere de não incidência, justamente pela circunstância de que esta se traduz pela falta de compreensão, da hipótese ou da pessoa, no plano da tributação. Não incidência decorre da imprevisão, ao passo que isenção resulta da previsão taxativa da não exigibilidade do tributo. Assim, e se a hipótese fôsse de isenção — que não é, como adiante se evidenciará, com argumentos que reforçam a posição da Consulente — é óbvio que ela, não podendo ser outorgada pelo Poder Executivo, menos ainda, por êste Poder seria revogável, se o Legislativo a assegura.

5/2. O caso assume, entretanto, proporções muito mais relevantes. A consulente não goza, como diz, de isenção outorgada pela lei municipal pretensamente revogada por ato do Executivo, e pela Lei federal nº 2.975, de 1956. Esta última limitou-se a regular, no plano ordinário, a matéria pertinente ao impôsto único que, consoante o art. 15 II da Constituição federal, grava produção, comércio, consumo, distribuição, importação e exportação de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem. Sujeita que a consulente se acha ao regime contemplado no aludido artigo da Constituição federal, aos Municípios não é lícito co-

brar-lhe impôsto de indústrias e profissões, nem impôsto de licença; a hipótese é, portanto, de impossibilidade constitucional dos tributos locais gravarem a atividade em questão, porque só a União Federal é competente para lançar impôsto que será único, em decorrência do § 2º do já aludido art. 15. Não seria, pois, mister que o Município assegurasse isenção à Consulente, para que esta ficasse livre dos impostos locais de que se cogita; êles não podem incidir, simplesmente.

5/3. Com efeito, o art. 15, II, da Constituição federal atribui à União competência para decretar impostos sôbre: "consumo de mercadorias;"

E o § 2º do mesmo artigo dispõe: "A tributação de que trata o nº III terá a forma de impôsto único, que incidirá sôbre cada espécie de produto. Da renda resultante, sessenta por cento no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos têrmos e para os fins estabelecidos em lei federal."

5/4. Os impostos de indústrias e profissões e licença, cuja cobrança cabe aos Municípios, incidem, respectivamente, sôbre o exercício de atividade lucrativa comercial, industrial ou profissional, e sôbre a autorização dada pelo Município, para o exercício de qualquer das citadas atividades. Assim, e desde que assentem sôbre a atividade, é claro que não podem ser cobrados à consulente, eis que ela se dedica à indústria de refinação de petróleo e à venda dos produtos assim obtidos, os quais são cobertos pelo enunciado do inciso II do art. 15 acima transcrito. Trata-se portanto, de incompetência dos Municípios para a cobrança dos seus mencionados impostos privativos, quando êles incidam sôbre a atividade de quem se ache abrangido no citado inciso II do art. 15 da Carta de 1946. Portanto, e mesmo que jamais houvesse sido a hipótese exonerada de incidência, por lei municipal, isso decorreria da falta de capacidade impositiva dos entes locais, em vista da privatividade consignada à União, pelo inciso II do art. 15 e pelo § 2º do mesmo artigo.

5/5. É certo que o Supremo Tribunal Federal firmou, em reiterada jurisprudência, a tese de não serem afastados os impostos de indústrias e profissões e de licença, pela unicidade tributária prevista nos dispositivos constitucionais referidos. Entre muitos outros, podemos relacionar os seguintes arestos, no sentido mencionado: recurso extraordinário nº 23.124 (*Tributação Municipal,* cit., pág. 84), mandado de segurança nº 7.436 (ementário anexo ao *Diário da Justiça* de 24-7-1961, pág. 206), recurso extraordinário nº 21.834 (*Revista de Direito Administrativo,* vol. 54, pág. 59), recurso extraordinário nº 36.647 (id., vol. 56, pág. 81), recurso extraordinário nº 22.998 (*Diário da Justiça* de 24-2-1958, apenso, pág. 799), recurso extraordinário nº 21.161 (*Tributação Municipal,* cit., pág. 87), mandado de segurança nº 2.702 (id., pág. 103), mandado de segurança nº 2.327 (id., pág. 73), mandado de segurança nº 1.871 (id., pág. 67).

5/6. Em sentido diametralmente oposto, ou seja, pela ilegitimidade dos impostos de indústrias e profissões e de licença, na hipótese de contribuintes cujas atividades se encontrem abrangidas pelo sistema de imposição única, manifestaram-se, entretanto, quase todos os juristas cujos trabalhos ao propósito foram publicados. A rigor, dentre especialistas ou ecléticos, apenas o saudoso Castro Nunes opinou de modo consonante com a orientação jurisprudência (*Arquivos de Direito Municipal,* nº 1, págs. 167 e segs.). Em posição completamente antagônica, já nos havíamos colocado, desde 1951 (parecer que foi, posteriormente, incluído em *Temas de Direito Tributário,* Edições Financeiras S. A., 1955, págs. 146 e segs.), e a absoluta convicção de estarmos certos, e errados os tribunais, fortaleceu-se-nos, de maneira definitiva, quando os doutos especializados em direito tributário, e mesmo alguns dos

que são jurisconsultos ecléticos, concluíram exatamente como nós. Veja-se, a seguir, o elenco de sabedores do direito que nos prestigiaram com manifestações semelhantes à nossa: Aliomar Baleeiro (parecer *in Clínica Fiscal*, ed. Livraria Progresso, Salvador, 1958, págs. 7 e segs), o qual cita, em abono de seu entendimento, as opiniões de comentadores da Constituição vigente, do tomo de Carlos Maximiliano, Temístocles Cavalcânti, Eduardo Espínola e José Duarte), Rubens Gomes de Sousa (parecer *in Revista de Direito Administrativo*, vol. 41, págs. 486 e segs.), Teotônio Monteiro de Barros Filho (parecer *in Revista Forense*, vol. 171, págs. 102 e segs.), Antão de Morais (parecer *in Revista* cit., vol. 176, págs. 74 e segs.), Eduardo Espínola (parecer *in Revista dos Tribunais*, vol. 192, págs. 540 e segs.) Laudo de Camargo (parecer *in Revista de Direito Administrativo*, vol. 45, págs. 567 e segs.), e Sabóia de Medeiros (parecer *in Revista Forense*, vol. 64, págs. 71 e segs., ou *Revista de Direito Administrativo*. vol. vol. 44, págs. 466 e segs.).

5/7. Nenhum dos argumentos aflorados pela jurisprudência, no sentido da legitimidade dos tributos municipais, merece acolhida. A afirmação de que os Municípios gozam de autonomia que não pode ser reduzida pela restrição de competência que sustentamos, é insubsistente, pois que se trata de limitação contida na própria Carta Constitucional por fôrça de que os entes locais têm essa autonomia, de sorte que ela se reputa assegurada com as reservas desde logo consignadas pela mesma Constituição que a outorga. Os Estados também gozam de autonomia quanto aos seus tributos privativos, e ninguém pretendeu, ao que se saiba, poderem êles cobrar o impôsto de vendas e consignações — que lhes pertence — sôbre operações feitas com os produtos mencionados no art. 15, II da Lei Básica.

5/8. Por outro lado, a afirmativa de que os impostos de indústrias e profissões e de licença são pessoais, ao passo que a unicidade tributária prevista no art. 15, II só se refere a tributos reais, é, por igual, insustentável. Primeiramente, não há base alguma científica para a pretensa distinção entre impostos pessoais e reais. Todos são pessoais no sentido de que o sujeito passivo é sempre uma pessoa, física ou jurídica; e reais, na medida em que o objeto e a base de incidência decorrem de coisas, bens, situações ou valôres. Depois, há que reconhecer que a enunciação do inciso II do art. 15 constitucional compreende, tanto os impostos que poderiam ser classificados — errôneamente, é certo — como pessoais, como os que seriam reais, ou diretos, como indiretos. Com efeito, quando se alude a "comércio", "produção", "consumo", "distribuição", "importação", "exportação", está-se a contemplar, tanto os atos isolados por que essas operações se realizam, como o complexo de tôda atividade que lhes corresponde. Ninguém pode contestar que "comércio", produção", "distribuição", "exportação" ou "importação" correspondem à atividade de comerciar, produzir, distribuir, exportar ou importar. E, como os impostos municipais em questão gravam o exercício de atividades, é óbvio que foram afastados pela unicidade tributária.

5/9. O elemento histórico evidencia, de modo incontestável, que houve o propósito, tanto na gênese das Leis Constitucionais n.os 3 e 4, de 1940, que instituíram a unicidade, como na da Carta de 1946, que a manteve e ampliou, de excluir os impostos de indústrias e profissões e licença. A demonstração minuciosa e irretorquível do que se afirma está feita em todos os pareceres acima citados, que concluíram pela ilegitimidade dos mencionados impostos locais. O elemento histórico é, num caso como o de que se trata, fator relevante de interpretação, pois que se coaduna, perfeitamente, com aquilo que a Constituinte efetivamente declarou na Lei Magna que elaborou. Admitimos que não se deva buscar na vontade do legislador aquilo que êle não soube dizer na lei que elaborou; quando, porém,

o texto e os objetivos se irmanam, a consignação dêste reforça o significado daquele.

5/10. Também inoperante é o argumento de que a expressão "direta ou indiretamente", que se achava na Lei Constitucional nº 3, de 1940, foi eliminada do texto de 1946, para deixar claro que só os impostos indiretos ficavam englobados na unicidade tributária. Se se quer tirar alguma conclusão da mudança de texto, ela não pode ser a que se buscou; com efeito, se houve supressão da referência a "direta ou indiretamente", com o propósito de abranger tributos diretos ou indiretos, ela teria dito respeito a uns e outros. Acresce que a simples enumeração contida no art. 15, II, da Constituição vigente torna desnecessário diferençar, já que compreende atos isolados e atividades globais, suscetíveis de comportar imposição direta ou indireta, pessoal ou real, com a ressalva já feita, de que esta última distinção é destituída de base lógica e científica.

5/11. Por fim, é de assinalar-se a irrelevância do último argumento alçado contra a nossa tese, e que consiste na referência feita pelo § 2º do citado art. 15 constitucional, a tributação sôbre cada espécie de produto, como significando que o impôsto único só diria respeito a impostos indiretos. Ora, se foram referidos, no inciso II do mencionado art. 15, atos isolados e atividades globais, todos submetidos a um só impôsto, é claro que seria mister, sob pena de a unicidade desaparecer, a escolha de qual tipo tributário incorporaria tôda a imposição permissível. Êsse tipo foi, como se sabe, um impôsto indireto. arrecadado sôbre cada espécie de produto. Disso não resulta que só os demais impostos da mesma natureza houvessem sido eliminados.

5/12. Por todo o exposto, respondemos ao quesito pela negativa. Não seria possível ao Executivo Municipal revogar isenção assegurada em lei, pois que um Decreto não altera uma norma emanada do Legislativo. Além disso, a matéria é privativa do legislador. Por fim, o caso não seria de isenção, mas de incompetência do Município, como ficou esclarecido. S. M. J.

Rio de Janeiro, 11 de junho de 1962. — *Gilberto de Ulhôa Canto,* Advogado no Rio de Janeiro.