

Notas sobre a Competência Tributária dos Municípios

FRANCISCO MACHADO VILLA

O Dr. Francisco Machado Villa, Consultor Jurídico do Departamento das Municipalidades do Rio Grande do Sul e membro do Conselho de Energia Elétrica do mesmo Estado, alia à invulgar cultura um excepcional espírito público. Bacharel em direito, com extensa fôlha de serviços prestados como advogado e juiz no interior gaúcho, o autor do presente artigo dedicou seus esforços à causa dos municípios brasileiros através do estudo do Direito Municipal. Como síntese de seu pensamento nessa esfera particular, escreveu a magistral obra que é uma das fontes de doutrina e história do movimento que hoje arregimenta todas as unidades de governo local do Brasil: "O município no regime constitucional vigente". Como expoente da inteligência, escreveu ainda o Dr. Ma-

chado Villa "Noturno", "Limbo" e outras obras poéticas e de ficção que enriqueceram a literatura do Rio Grande do Sul. Como integrante do Conselho Deliberativo da A.B.M., há anos contribui, desinteressada e positivamente, com sua oração, seus escritos e, também, com a impressão sempre favorável que sua personalidade comunica, para imprimir cunho prático às diretrizes municipalistas do país. É, por conseguinte, com prazer que a Revista do Serviço Público divulga, neste número, um dos muitos artigos de autoridade tão competente na matéria, o que faz com especial permissão do Boletim do Departamento das Prefeituras Municipais, do Rio Grande do Sul, que o publicou em primeira mão.

I

1. A competência das Câmaras Municipais em matéria tributária, no regime colonial, se exprimia em algumas autorizações especiais, mas se achava consubstanciada, de modo geral, nas Ordenações, L. 1.^o tit. 66, §§ 40 e seguintes, de acordo com os quais as Câmaras tinham a administração dos bens do Conselho, faziam obras, estabeleciam posturas, marcavam taxas, impunham fintas, dependentes estas de aprovação do Corregedor ou Governador-geral.

Não quer isso dizer, entretanto, que vigorasse então um critério de discriminação tributária com órbitas de competência precisamente delimitadas. Reinava nesse assunto uma confusão que não foi corrigida pela Constituição do Império, nem, de maneira completa, por leis posteriores que regularam a atividade impositiva da União, das Províncias e dos Municípios.

Na época colonial, as contribuições, recolhidas de modo vexatório e humilhante, pelo sistema de arrematação, dando lugar a prisões e devassas violentas nas casas de famílias, se destinavam à magistratura, ao clero e ao fisco, sendo as mais importantes, como se sabe, os *direitos régios*, os *quintos* e os *dízimos reais*, e se consumiam no atendimento às despesas exigidas pela metrópole e pela família real portuguesa. Mas a arrecadação desses tributos e a sua aplicação não obedeu-

ciam a um critério regular, e muito menos a um sistema estabelecido, a tal ponto que o próprio tesouro português não sabia exatamente a quantia que recebia e aplicava no Brasil-colônia.

Tal situação não se modificou inteiramente na época imperial. Continuou, nesse período, o estado de confusão, desigualdade e desordem no processo de arrecadação de tributos, sendo que, no tocante às contribuições municipais, não passavam as mesmas de "meros expedientes ou alívios de rotina". "Lançadas e cobradas sobre o comércio e as indústrias locais, mas sem a devida reflexão e critério, as posturas fiscais dos Municípios eram, em muitos casos, verdadeiros vexames para a produção e consumo dos respectivos municípios". (1)

Atribuem alguns autores, em grande parte, a fatos de ordem política, semelhante situação de anarquia do regime tributário desse período, tais como a revolução riograndense do sul, a abdicação, o regime de centralização absoluta, a lei de 15 de dezembro de 1830, que distinguiu a receita geral da cota destinada às despesas provinciais, dando origem à discordia entre as províncias, as leis de 24 de outubro de 1832 e 8 de

(1) AMARO CAVALCANTI — *Elementos de Finanças*, 1896, págs. 312-313.

outubro de 1833, e a reforma constitucional, realizada pelo Ato Adicional — lei de 12 de agosto de 1834. (2)

2. Esse Ato Adicional, aplaudido por uns, malsinado por outros, manteve, em relação aos tributos municipais, de certa maneira, o sistema pôsto em vigor pela lei de 1 de outubro de 1828, que deu nova forma às Câmaras Municipais, marcou suas atribuições e o processo para a sua eleição e dos Juízes de Paz. Segundo o art. 77 dêsse diploma legal, cabia às Câmaras Municipais, no concernente ao provimento de recursos, apenas propor ao Conselho-Geral de Província "os meios de aumentar suas rendas", encaminhando o Conselho-Geral de Província à Assembléia do Império as propostas formuladas por aqueles órgãos para a criação de tributos municipais, antes submetidos ao regime das Ordenações.

O Ato Adicional veio atribuir às Assembléias Legislativas provinciais competência para legislar sobre a fixação das despesas municipais e os impostos para elas necessários, contanto que êstes não prejudicassem as imposições gerais dos Estados" (art. 10, § 5.º), bem como sobre a repartição da contribuição direta pelos Municípios da Província, e sobre a fiscalização do emprêgo das rendas públicas municipais, e das contas de sua receita e despesa "(art. 10, § 6.º), e sobre a autorização para empréstimos locais" (art. 11, § 3.º).

A chamada lei de interpretação, de 12 de maio de 1840, destinada a esclarecer alguns dispositivos do Ato Adicional, não alterou o regime implantado em relação aos Municípios. Nem tampouco a Lei n.º 99, de 31 de outubro de 1835, que deu início à discriminação de rendas entre nós, trouxe qualquer inovação no tocante à competência tributária dos Municípios. O mesmo estado de confusão fiscal perdurou, despertando inúmeras críticas da parte de estudiosos e de parlamentares da época.

Verberando o espírito centralizador do Ato Adicional escrevia o Visconde do Uruguai: "As Assembléias provinciais compete pelo ato adicional legislar sobre a polícia e economia municipal; legislar sobre a fixação das despesas e impostos municipais; sobre a criação e supressão dos empregos municipais. As Câmaras municipais são mera pupilas. O ato adicional descentralizou do Poder-Geral completamente, com razão, o que era puramente provincial sobre muitos pontos. Centralizou, porém, vigorosa e completamente nas Assembléias provinciais o que era puramente municipal. Não temos nas Províncias verdadeiras municipalidades. Foram entregues amarradas às Assembléias provinciais". (...) "Tem-se querido remendar o sistema da lei de 1 de outubro de 1828, filha da inexperiência de seu tempo, sistema municipal completamente desvirtuado pelo ato adicional. Na minha opinião o que existe hoje não admite remendos. Exige completa reforma. E'

preciso reformar o ato adicional na parte que diz respeito às municipalidades. E' preciso sair do sistema e da base sobre a qual as assentaram entre nós. E' preciso dar-lhes liberdade, e que não sejam meras pupilas no que lhes é mais peculiar". (3)

Por sua vez, TAVARES BASTOS, embora defendesse em parte o sistema implantado pelo Ato Adicional, combatendo certas modificações introduzidas pela lei de interpretação de 1840, mencionada, não pôde deixar de reconhecer que "a experiência havia de manifestar a necessidade de interpretar os citados §§ do ato adicional; havia ela de patentear que se devia tirar às Assembléias dominadas da paixão centralizadora pretextos para embaraçarem a autonomia do município. A interpretação, que então se fizesse, seria certamente para um fim mui diverso do de 1840". E acrescentava: "Para se fazerem despesas municipais de qualquer natureza; para remunerarem os respectivos empregados; para aplicarem suas rendas a obras locais de qualquer importância; para fixarem as taxas dos impostos existentes ou criarem novas fontes de renda, salvo o direito da assembléia revogar as que prejudicassem o interesse provincial ou nacional; para decretarem posturas a bem da economia e polícia puramente municipais; e até mesmo para contraírem empréstimos, nos casos e com a forma prefixados por lei provincial; ou para desapropriações na forma igualmente de lei anterior: fosse reconhecida a plena autonomia das municipalidades". (4)

No regime das leis mencionadas, e em especial da de n.º 99, de 1835, a primeira, como se disse, a fixar entre nós um sistema de competência tributária, a desordem fiscal não deixou de produzir os seus efeitos perniciosos, agravada pela circunstância de que, feita a especificação dos impostos que deviam caber privativamente ao orçamento geral, os que ficavam para as Províncias, por não terem sido reservados à receita geral, eram muitos deles, no dizer do VISCONDE DO URUGUAI, "anômalos, quase obsoletos, inteiramente nulos, de difícil arrecadação, mais próprios para avarilharem a escrituração e para dar ocasião a vexames do que para auxiliarem as Assembléias no desempenho de importantíssimas atribuições que acabavam de ser-lhes entregues". (5)

Se assim era em relação às Províncias, que se viam forçadas a aumentar os seus impostos exageradamente e a criar outros, inconstitucionais, não raro, para se poderem manter, o que não dizer quanto aos Municípios, que deviam viver de que as Assembléias Legislativas provinciais houvessem por bem decretar para atenderem às despesas locais?

(3) VISCONDE DO URUGUAI — *Estudos Práticos sobre a Administração das Províncias no Brasil*, 1865, tomo I, págs. VIII-IX.

(4) TAVARES BASTOS — *A Província*, ed. de 1937, págs. 150-151.

(5) VISCONDE DO URUGUAI — *Op. e v. cits.* página 242.

A tal ponto chegara a confusão, a desordem tributária, que houve quem sugerisse, em face da impraticabilidade da distribuição das rendas estabelecida pela Lei n.º 99, de 1835, um novo sistema, consistente na concessão franca dos impostos adicionais às Províncias e aos Municípios pois "criando-se o impôsto geral com adicionais provinciais, feita pelos mesmos agentes a arrecadação, além da vantagem de menor dispêndio gozariam os contribuintes de maior facilidade no pagamento, constituindo isso alívio na imposição". (6)

3. A Constituição republicana de 1891, que instituiu um sistema de discriminação de rendas um tanto mais preciso e razoável, não deu, entretanto, à autonomia do Município uma conceituação mais adequada ao regime federativo que se inaugurava, pois não garantiu a essa entidade local, especificadamente, uma competência tributária própria, com independência da vontade dos Estados, a respeito.

Contudo, forçoso é admitir que a primeira Carta republicana, como não podia deixar de ser, concedeu maior poder aos Municípios, em comparação com o que lhes era atribuído no regime centralizador do tempo do Império, obrigando os Estados a se constituírem de forma a respeitar a autonomia dos Municípios em tudo o que se relacionasse com o seu peculiar interesse.

Pertenciam aos Municípios os tributos que lhes fossem deferidos pelas Constituições ou por leis dos Estados, mas cabia às entidades municipais, é certo, a competência para os decretar, com liberdade de ação, embora com as limitações que explícita ou implicitamente decorressem das Constituições e das leis federais ou estaduais.

Era a realização pelo menos parcial do que já aspiravam, nesse assunto, na época imperial. Se ao contrário do que escreve AGENOR DE ROURE não era essa, todavia, a autonomia municipal desejável, pelo menos significava mais uma franquia concedida aos Municípios. Essa franquia — decretação dos seus impostos, ao lado da arrecadação e aplicação próprias das rendas deixadas aos Municípios pelas Constituições estaduais — já vinha figurando nos programas dos partidos, depois da Abdicação, e por ela se batiam os partidos progressista e liberal, a partir de 1862, bem como o partido republicano fundado em 1870 e o partido republicano paulista, o qual, segundo refere AGENOR DE ROURE, nas bases constitucionais de 1873, art. 42, advogava para os conselhos municipais a prerrogativa de fixar a despesa municipal e a de decretar impostos para a satisfação da mesma. (7)

Consagrando, no tocante à distribuição das rendas o sistema que se baseia na livre iniciativa

da União, dos Estados e Municípios, com certas limitações quanto à matéria tributada ou não por leis federais, a Carta Federal de 1891, além de discriminar os impostos privativos da União, adotou, no seu art. 12, a competência tributária cumulativa da União e dos Estados permitindo a essas entidades a criação de outros tributos não incluídos na competência privativa de uma delas.

Esse regime não deu os resultados esperados, como se sabe, porquanto a desordem fiscal continuou, sobretudo devido à circunstância de que, julgando-se prejudicados, e com alguma razão, na partilha das rendas públicas, os Estados, alegando falta de recurso para a sua manutenção, passaram a exorbitar da competência tributária traçada, instituindo impostos muitas vezes inconstitucionais.

Increpavam alguns, justamente, como fonte da anarquia fiscal, o princípio da imposição cumulativa, permitida no art. 12, do citado diploma básico. A propósito, vale lembrar que, ainda na Constituinte republicana de 1890-1891, Júlio de Castilhos, secundado por Assis Brasil, Homero Batista e outros, condenava o sistema de competência tributária cumulativa, dizendo que o art. 12 do projeto erradamente consagrava o princípio dos impostos duplos lançados pela União e pelos Estados, princípio esse que por tanto tempo — acrescentava — trouxe anarquizada a vida econômica e financeira do país sob o detestável regime do Império e viria a produzir a mesma anarquia funesta sob a República. (8)

Em vista dessa situação, sentia-se a necessidade de se realizar uma alteração fundamental no critério de distribuição das rendas, pelo estabelecimento de um regime de discriminação tributária mais satisfatório e mais consentâneo com o sistema federativo. Na vigência da Carta de 1891, foi proposta a sugestão de uma reforma tributária, baseada num plano consistente em se entregarem à União os impostos indiretos, aos Estados os impostos diretos e aos Municípios os impostos locais ou que afetassem a sua economia interna. Tal plano, inspirado, conforme então se disse, no sistema adotado com êxito na Prússia em 1898, como se sabe, não foi aceito. Nem, por outro lado, se operou qualquer modificação importante em matéria tributária, até à vigência da Constituição Federal de 1934.

4. Foi esse diploma básico de 1934 que, no seu art. 13, fixando os elementos fundamentais mínimos da autonomia municipal, enumerou como um dos dados essenciais dessa autonomia, a serem respeitados pelos Estados no seu poder de organizar os Municípios, a competência tributária (art. 13, 11), que se exercia originariamente sobre os tributos especificados (art. 13, § 2º, e respectivos incisos).

(6) Opinião do Conselheiro FRANCISCO BELISÁRIO, em relatório de 1886 e 1887, apud VEIGA FILHO, *op. citada*, pág. 176, nota 3.

(7) AGENOR DE ROURE — *A Constituinte Republicana*, 1920, vol. 11, pág. 219.

(8) *Anais da Constituinte Republicana de 1889 — 1891*, vol. 11, pág. 150 — V. AGENOR DE ROURE, *op. cit.*, vol. 1, págs. 9 e segts.

Foi uma inovação de base no regime de distribuição de rendas, entre nós, e também na conceituação constitucional da autonomia municipal. A esta instituição era dada, pela primeira vez, em nossa história constitucional, um conteúdo orgânico, não mais repousando a mesma sobre o vago conceito do peculiar interesse, mas se apoiando em um suporte econômico-financeiro, sem o qual a autonomia dos Municípios se esmaeceria e ficaria na dependência de que os Estados, ao organizarem as suas entidades locais, resolvessem adotar.

Já agora, a área da competência tributária dos Municípios não ficaria submetida totalmente à vontade dos Estados. Deviam estes respeitar a discriminação dos tributos estabelecidos, a qual, sem embargo de não constituir, já então, o melhor critério, pelo menos representava um ponto de partida aceitável no momento.

II

5. A partir da Constituição Federal de 1934, reconheceu-se no Município, efetivamente de modo mais preciso, o caráter de unidade federada, de "subdivisão de soberania", correspondendo a uma ordem de competência definida, quase equivalente, em substância, a dos Estados-membros, posição essa do Município que adquiriu contornos mais acentuados por efeito do artigo 28 da Constituição de 1946.

Realmente, dados os elementos essenciais que configuram constitucionalmente a autonomia do Município, não seria lícito negar semelhante conceituação dessa entidade local, em nosso direito constitucional positivo. Desde a Constituição de 1934, a autonomia municipal revestiu-se, efetivamente, de maior amplitude e relêvo, assentando em elementos nitidamente discriminados, e apenas se tendo modificado no regime de centralização da Constituição de 1937, especialmente quanto a um traço fundamental da autonomia, qual seja a eleitividade dos órgãos da administração local, uma vez que por força do art. 29 o Prefeito era de nomeação do governo do Estado.

Não resta dúvida que, no sistema do atual Estatuto básico federal, o conceito de autonomia municipal se encheu de um conteúdo que melhor corresponde à idéia de uma organização federativa, de cunho mais genuinamente democrático, sem embargo de não haver atingido a Carta Suprema o extremo que era de esperar, relativamente à discriminação das rendas e à definição dos encargos atribuídos aos Municípios, bem como no tocante à organização municipal.

Será interessante examinar, em breves termos, a compreensão da competência tributária dos Municípios, em face desse conceito de autonomia municipal.

6. Pelo art. 28, II, da Carta Federal, vê-se que um dos pressupostos da autonomia do Município é a administração própria no que concerne ao seu peculiar interesse e, especialmente, à decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e à aplicação das suas rendas (al. a).

Por sua vez, o art. 29 enumera os impostos da competência privativa dos Municípios e o artigo 30 declara quais os tributos comuns que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem cobrar.

De outra parte, o art. 21 estabelece a competência tributária concorrente da União e dos Estados, permitindo a essas entidades a decretação de outros tributos além dos que lhes são atribuídos pela Constituição, com prevalência do imposto federal sobre o estadual idêntico.

O problema se cifra em saber se, diante do critério firmado pela Carta Federal, em matéria tributária, podem os Municípios decretar outros tributos além dos expressamente enumerados nos artigos 29 e 30.

7. Entendem alguns que atento o conceito de autonomia municipal, vigente em nosso regime constitucional desde o diploma básico federal de 1934, com a interrupção verificada na vigência da Carta de 1937, não se pode recusar aos Municípios a faculdade de decretar outros impostos, além dos que lhes são privativos, porquanto, a partir da referida Constituição de 1934, a competência assegurada aos Municípios para legislar sobre os assuntos de seu interesse, não é mais uma competência delegada, mas, sim, originária, em relação aos pressupostos constitucionais que dão base à autonomia municipal.

Aliás, diga-se de passagem, que, ainda no regime da Constituição de 1891, era admitida essa faculdade impositiva residual dos Municípios, entendendo alguns que essas entidades locais podiam criar os impostos não pertencentes à União, dentro, porém, das limitações estabelecidas, porventura, nas Constituições dos Estados. (9)

Entretanto, outros autores negam semelhante ampliação da competência dos Municípios em matéria de decretação de tributos, observando que se depreende dos próprios termos do art. 21 da Constituição Federal essa vedaçãoposta aos Municípios de criarem outros tributos além dos especificados no art. 29 e dos constantes do art. 30 do mesmo diploma constitucional, não tendo importância decisiva, assim, a questão de saber se a competência dos Municípios, quanto aos pressupostos da autonomia municipal fixados na Constituição, é, por sua natureza, delegada ou originária.

8. Esta última corrente, que é a dominante, exprime a nosso ver o ponto de vista mais compatível com o critério adotado pela Constituição Federal sobre a competência tributária.

Na verdade, não interessa em nada discutir sobre se é delegada ou originária a competência dos Municípios, quanto aos pressupostos constitucionais da autonomia municipal, porque tal questão não tem a influência necessária para alterar os dados fundamentais do problema. Este

(9) ALCIDES CRUZ — *Direito Administrativo Brasileiro*, 1914, pág. 154.

decorre de um texto da Constituição — o citado art. 21 — e não da natureza da competência reconhecida aos Municípios pela Carta Federal. Embora se queira considerar que, ao instituir-se com a Carta de 1934 um novo e mais amplo conceito de autonomia municipal, a competência dos Municípios, no que diz respeito aos elementos constitucionais dessa autonomia, tornou-se originária, não mais exprimindo uma delegação dos Estados, ainda assim o que se impõe é a conclusão de que, em face dos termos precisos do art. 21, a competência tributária concorrente se restringe ao campo da iniciativa impositiva da União e dos Estados-membros, não se estendendo de nenhum modo, originariamente, aos municípios.

Com efeito, reza esse dispositivo constitucional: "A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhes são atribuídos por esta Constituição, mas o impôsto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregará vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança". E a reprodução, com algumas modificações de forma, do disposto nos arts. 11, da Constituição de 1934; e 24 da Carta de 1937, contendo o princípio da não bitributação, expressa nestas últimas disposições, é implícita naquela.

Ao fazer o comentário do art. 24 citado, PONTES DE MIRANDA deixou ver que a competência federal e municipal sómente pode ser concorrente quando se tratar de impôsto atribuído aos Municípios pelas Constituições e leis dos Estados. (10) E quais serão esses impostos transferidos pelos Estados aos Municípios suscetíveis de se incluírem no domínio da competência concorrente? Está claro que apenas os impostos que não pertencem privativamente aos Estados, pois é evidente que a competência exclusiva repele, por definição, a possibilidade de competência tributária concorrente. Por isso acentua a doutrina dominante sobre bitributação, fenômeno intimamente ligado ao regime de competência tributária que a mesma só pode verificar-se entre tributos de competência concorrente. SEABRA FAGUNDES, a esse respeito, criticando uma decisão do Senado Federal, então competente para declarar politicamente a bitributação, por haver admitido a "duplicidade tributária entre Estado e Município", conclui: "Nada mais distante do conceito estrito de bitributação, que se veio a firmar na doutrina, partindo das referências do próprio texto constitucional (refere-se ao art. 21 da Constituição Federal vigente) à competência concorrente e da prevalência, nos casos de dupla incidência, do impôsto federal". E mais adiante: "Desde que os Municípios não são contemplados, pelo art. 21, com qualquer parcela de competência tributária residual ou concorrente, se entre eles e a União ou os Estados ocorrer duplicidade de imposição,

o fenômeno escapará às linhas características da bitributação. Um dos impostos traduzirá exorbitância da competência tributária privativa". (11) E' o que se dá igualmente quando coexistirem impostos decretados pela União e por um Estado-membro, no terreno dos impostos privativos. Neste caso, tratando-se de impôsto enumerado pela Constituição como pertencente a uma ou a outra dessas entidades, um dos impostos decretados será inconstitucional por exprimir violação da competência tributária exclusiva. Ou, como diz PONTES DE MIRANDA, ressaltando a improriedade de redação do art. 11 da Carta de 1934 o víncio que, em verdade, invalida o impôsto não é a bitributação: "é o da violação de preceitos discriminadores da competência privativa da União, do Estado-membro ou do Município". E assim, "não é nulo o impôsto porque já haja outro, mas porque não podia ser decretado". (12) Isto significa que, para que se verifique o fenômeno da bitributação, é preciso que ambos os impostos sejam válidos, quer dizer, que tenham sido criados por entidades igualmente competentes para decretá-los. E essa hipótese só pode ocorrer no campo da competência tributária concorrente, como se deixou consignado.

Deste modo, em princípio, como frisa a doutrina, não se pode dar a bitributação entre o Estado e o Município, por não possuir este, a teor do que se demonstrou, a competência concorrente originária, mas esse fenômeno é suscetível de se dar entre o Município e a União. Isto acontece em relação a um impôsto não pertencente privativamente ao Estado, que este transfira ao Município, se a União já o estiver cobrando ou venha a cobrá-lo. Neste caso, o choque impositivo se transfere para o âmbito em que se situaram, neste particular, a União e o Município, porquanto, desde que foi autorizado por Constituição ou lei do Estado a cobrar um determinado impôsto não privativo o Município adquiriu, por extensão, competência concorrente quanto a esse impôsto. E o conflito se resolverá naturalmente a favor da União, dada a prevalência do impôsto federal idêntico sobre o de outro ente público, no caso de competência residual. A "imposição federal, que sobrevém, corta a imposição municipal, como cortaria a imposição estadual", observa PONTES DE MIRANDA. (13) Ou, segundo escreve SEABRA FAGUNDES: "Percebido o impôsto pelas municipalidades e decretado um idêntico pelo Congresso Nacional, o conflito imediato tem lugar entre os fiscos federal e do Município, conquanto a sua origem mediata seja um ato legislativo do órgão legiferante estadual. A prevalência do impôsto da União sobre o instituído nas leis do Estado refletir-se-á, economicamente, na arrecadação das

(11) M. SEABRA FAGUNDES — *Bitributação*, in "Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro", de J. M. DE CARVALHO SANTOS, vol. VI, pág. 39.

(12) PONTES DE MIRANDA — *Comentários à Constituição de 1946*, vol. 1, pág. 460.

(13) PONTES DE MIRANDA — *Comentários à Constituição de 1946*, vol. 1, pág. 490.

entidades municipais. Praticamente os Municípios é que se desfalcarão no seu orçamento". (14)

9. Esse modo de ver é o adotado também pela jurisprudência dos nossos tribunais, bastando citar acórdãos do Supremo Tribunal Federal, proferidos, na verdade, na vigência da Carta de 1937, mas dentro de um critério de competência tributária semelhante ao atual, como vimos.

Assim, no acórdão de 13 de setembro de 1934, exarado no Recurso Extraordinário n.º 5.159, foi acentuado por esse nosso mais alto tribunal que os Municípios só podem decretar os impostos que a Constituição lhes reservou. Frisou, assim, a exclusão do Município do campo da competência tributária concorrente, reservado tanto pelas Constituições de 1934 e 1937 como pela atualmente em vigor à União e aos Estados. O acórdão de 16 de julho de 1945, proferido no Recurso Extraordinário n.º 8.411, reproduziu o mesmo ponto de vista, como não podia deixar de ser. (15)

10. Por outro lado, a discussão, na Assembléia Constituinte, sobre o dispositivo do anteprojeto constitucional que se converteu no art. 29 da Carta de 1946, é de molde a desfazer qualquer dúvida que porventura existisse sobre se aos Municípios é facultado criar outros impostos além dos que lhes são reservados privativamente pela Constituição e dos que lhes forem transferidos pelo Estado.

Ao ser examinada a conveniência de se acrescentar às expressões "impôsto predial e territorial urbano" a cláusula inclusive sobre valorização aleatória de imóveis, como propunha o aludido anteprojeto, o deputado ALIOMAR BALEIRO argumentou que tal inclusão era necessária, contra a opinião que afinal foi a vencedora e que achava que tal valorização já está compreendida no cálculo do impôsto predial e territorial, e isto porque, aduziu aquele parlamentar, "se fôr um tributo específico e não uma modalidade de cobrar o impôsto territorial urbano, a consequência é que, em vez de pertencer o tributo ao município, passará ao campo da competência concorrente e deverá ser partilhado pela União e pelos Estados". E frisou: "Se cortarmos a cláusula final, nada impedirá que o Estado e a União criem um impôsto sobre valorização eventual dos imóveis, porque parece que não é pensamento da Comissão colocar um artigo capaz de proibir a tributação sobre a valorização eventual dos imóveis. Já que não se cogita de fazer isso, nem é justo fazê-lo, em vez de deixar ao risco da competência concorrente da União e dos Estados, é preferível ficar entendido que é da competência dos Municípios. (16)

(14) SEABRA FAGUNDES, o.c., pág. 42; v. também ROMÃO CÓRTEZ DE LACERDA — *Observações sobre a Tributação Municipal*, in "Revista de Direito Administrativo", vol. 4, abril 1946.

(15) "Revista de Direito Administrativo", respectivamente, vols. 1 e 3, págs. 63 e 126.

(16) V. JOSÉ DUARTE — *A Constituição Brasileira de 1946*, vol. 1, pág. 536.

Vê-se que o elemento histórico fornece um argumento decisivo no sentido de se concluir, sem vacilações, que os Municípios não participam originariamente da competência tributária residual prevista no art. 21. Outra conclusão, aliás, não seria admissível, diante dos termos claros desse dispositivo constitucional: "sómente a União e os Estados podem, em regra, decretar impostos em concorrência, isto é desnecessário dizer, os impostos não reservados à competência privativa de uma das entidades de direito público.

11. Em resumo, a competência tributária dos Municípios se circunscreve, assim, aos tributos enumerados no art. 29 e aos de que cogita o artigo 30 da Constituição Federal.

Fora do círculo dos impostos enumerados no primeiro dispositivo, e que por sua natureza lhes pertencem privativamente, como se deixou ver a competência impositiva dos Municípios apenas se estende, por assim dizer, a título precário, excepcionalmente, quando se verificar a transferência de impostos a essas entidades locais. Podem fazê-la os Estados no todo ou em parte, mediante texto de sua Constituição ou lei ordinária.

Quando a transferência se realiza pela Constituição do Estado e por ela só se podem transferir os impostos privativos, evidentemente — sómente mediante reforma da Carta Estadual é lícito aos Estados retomarem os impostos transferidos. Salvo se a Constituição Estadual autorizar ao Legislativo transferir ou reformar tais impostos, mediante lei. (17).

Por outro lado, podendo a transferência ser feita no todo ou em parte, é claro que o Estado pode reservar para si a cobrança dos impostos transferidos, na parte não concedida aos Municípios. Se a transferência, porém, se der sem reserva, compreender-se-á que foram entregues aos Municípios integralmente os impostos transferidos, os quais só poderão ser retomados pelo Estado, no seu todo, ou em parte, por meio de reforma constitucional.

12. Sobre a questão de saber quais os impostos que seria lícito aos Estados transferirem aos Municípios, defrontaram-se dois pontos de vista divergentes, no regime da Constituição anterior. Inclinava-se um deles no sentido de considerar que sómente os impostos privativos dos Estados seriam transferíveis aos Municípios, pois só desses impostos os Estados dispõem livremente, e o outro, ao invés, tendia para defender a opinião de que essa faculdade dos Estados apenas podia

(17) PONTES DE MIRANDA, *op. cit.*, vol. 1, página 490. Observa esse autor: "A Constituição estadual pode transferir alguns dos impostos ao Município, e então só pela reforma constitucional os reaverá. Salvo se só os transferir sob condição ou a termo. Se os transferir com encargo, não os pode retirar o Poder Legislativo Estadual: o Município será, apenas, obrigado ao cumprimento. Todavia, acrescenta, é possível que a Constituição estadual permita a transferência por esse, e disponha sobre a lei que os transfira e.g., iniciativa do Governador, do Senado estadual, etc".

se exercitar no campo dos impostos concorrentes, porquanto, "se os Estados pudessem transferir os impostos de sua competência privativa aos Municípios, poderiam ficar pela pressão das circunstâncias, por injunções políticas, sem os tributos que a Constituição lhes reservara e, destarte, estaria anulado o escopo constitucional de garantir receita própria a cada um dos entes da federação". (18)

Sem descer a um exame minucioso desses dois modos de ver, não será difícil verificar que nenhum deles possui condições para prevalecer, dado que a Constituição não oferece base a qualquer uma dessas interpretações. Efetivamente, a Constituição atual não contém, como não continha a anterior, no seu regime de discriminação tributária, qualquer princípio que estabeleça restrições aos Estados, no tocante à transferência de impostos aos Municípios, a não ser, está visto, as que decorram do sistema de competências tributárias privativas, em virtude do qual, por exemplo, não podem os Estados decretar os impostos privativos dos Municípios, mesmo que êstes o consintam, nem transferir, é óbvio, a essas entidades os impostos reservados à União. Nesta questão, tudo dependerá da orientação que os Estados adotarem, na sua política de distribuição de impostos, seja na sua Constituição ou em lei ordinária, com base na mesma, respeitadas as normas da Carta Federal sobre o assunto.

Sem dúvida, não nos parece que possa influir no critério da transferência de impostos o argumento de que os Estados podem ficar privados de impôsto concorrente, quando a União instituir impôsto idêntico, e assim não lhes ser facultado dispor livremente de dito impôsto. No uso da competência tributária concorrente, aos Estados é reconhecido o direito de decretar todos os impostos que não pertençam a um plano tributário privativo. O que caracteriza, justamente como se disse antes, esse tipo de competência, é a legitimidade da instituição do impôsto por qualquer dos entes que detenha tal competência. E daí podem aos Estados, em nosso entender, transferir aos Municípios como impostos seus, os impostos que

criarem no uso dessa competência, embora a existência da cláusula de prevalência a favor da União.

Do mesmo modo, entendemos que o segundo ponto de vista não possui melhor fundamento. É inaceitável, de fato, que sob a ação de circunstâncias ou injunções políticas, possam os Estados transferir impostos privativos até ao ponto de ficarem despojados de receita própria necessária à sua administração. Custa crer que a tal extremo possam chegar os legisladores estaduais, mesmo sob a pressão de fatôres políticos poderosos, assim como seria inconcebível que os contribuintes federais, na partilha das rendas públicas, aquinhossem os Estados com um volume de tributos tão grande que privassem a União de meios para a manutenção de seus serviços. Mas, se acaso ocorresse tal hipótese absurda, sempre haveria recurso tendente à anulação do ato constituinte ou legislativo considerado prejudicial aos interesses do Estado, provocando-se a ação equilibradora do Judiciário, e indo-se até à intervenção federal, se aquela política distributiva levasse o Estado à insolvabilidade.

13. Finalmente, cumpre assinalar que o Estado não pode estabelecer um regime de privilégio, no tocante à transferência de impostos. Quer dizer, não lhe seria lícito tratar os Municípios de modo desigual, transferindo impostos a uns, com exclusão de outros, salvo na ocorrência de circunstâncias ou condições especiais, justificativas de tal procedimento e que excluam a idéia de privilégio.

Também não pode o Estado impor aos Municípios qualquer restrição na decretação ou na utilização dos impostos transferidos, pois, uma vez que se verifique a transferência, os Municípios adquirem quanto aos impostos transferidos a mesma liberdade de ação que possuem em relação aos impostos que lhes são privativos, caso os impostos lhes sejam transferidos sem condição, pelo Estado, tanto no que diz respeito ao seu quantum, à sua repercussão e ao seu modo de lançamento e cobrança. Se a transferência for feita sob condição, porém, o Estado pode estabelecer normas sobre a cobrança dos impostos transferidos, às quais deverão os Municípios obedecer.

(18) A. GONÇALVES DE OLIVEIRA, "Revista de Direito Administrativo", vol. III, janeiro de 1946, pág. 130.