

# Limitações Tributárias Municipais

ITAGILDO FERREIRA

No presente artigo, o Dr. ITAGILDO FERREIRA examina um relevante aspecto do sistema tributário brasileiro, tomando por exemplo a resolução que promulgou, a 10 de outubro de 1952, o Código Tributário do Município de Santa Maria Madalena, Estado do Rio. Depois de dissertar sobre as normas constitucionais e legais que tratam da matéria, apresentando-as em disposição hierárquica, a partir da Constituição de 1946, adverte, em termos de doutrina, os legislativos locais e os alerta com respeito às respectivas competências para tributar, afirmando que não tem o direito de desvirtuar o imposto de licença, sob pena de "subversão de toda uma escala de valores que o tempo vem assentando e construindo em questões de direito financeiro".

O autor do presente trabalho, cuja fôlha de assentamentos consigna, aliás, inestimáveis serviços, em vários cargos e oportunidades, prestados à administração federal, tem as necessárias credenciais para discutir o problema. Estudioso do Direito Financeiro e interessado pelas coisas municipais, presta hoje sua contribuição sob a forma de análise de um dos mais importantes setores do processo legislativo, desde que aprecia, do ponto de vista jurídico, a esfera de ação do poder público federal em face do municipal, no âmbito das limitações tributárias impostas pelo primeiro ao último, visando ao equilíbrio e à harmonia do sistema governamental vigente, cujo regime é expresso nas disposições constitucionais que devem ser respeitadas.

*Sumário: Imposto de licença e imposto de indústrias e profissões. Incidência. Isenção. Inconstitucionalidades do Código Tributário do Município de Santa Maria Madalena, Estado do Rio. "Remedium juris" para provocar o controle jurisdicional.*

## INTRODUÇÃO

A CONSTITUIÇÃO, como Lei básica, fundamental e como fonte primária do direito positivo, afora os textos de vária ordem que à mesma se incorporaram em face dos problemas econômico-sociais do mundo moderno, edifica as vigas mestras da estrutura do Estado, estabelece e delimita a organização e a competência dos poderes e define os direitos e garantias individuais.

Numa Federação — como é a nossa — a discriminação de rendas é matéria essencial de estruturação do arcabouço do Estado, não podendo, assim, estar sujeita, na prática, a vacilações e desequilíbrios que os preceitos constitucionais, pela sua rigidez, não comportam.

Ao Conselho Técnico de Economia e Finanças, cuja inestimável obra não foi esquecida pelo legislador constituinte ao insculpir, na Carta Política de 46, o preceito do art. 5.º, XV, b, cabe contribuir, decisivamente, com o acervo de sua experiência, para a elaboração das normas gerais

previstas, que preservarão a unidade do direito financeiro na diversidade das áreas administrativas locais.

A vitalização das células municipais é a pedra de toque do nosso regime. O organismo nacional procura fortalecer-se drenando maiores recursos às suas unidades matrizes. Por isso mesmo, é necessário harmonia no conjunto, conciliando-se os supremos interesses nacionais com os mais sadios interesses municipais.

Receber sem atender os necessários e justos benefícios de que trata o § 4.º do art. 15 da Constituição Federal é, cavilosamente, solapar a unidade econômico-social do país, agravando as dificuldades das fontes de produção que a União vem amparando, é fazer obra impatriótica, que o legislador menor deve recusar, depois de convenientemente esclarecido.

Os órgãos estaduais de assistência técnica aos municípios, criados em face da permissão contida no art. 24 da Constituição devem coibir os artifícios que os seus próprios técnicos vão instituindo, quando convocados a colaborar na fatura dos códigos tributários municipais. Suas equipes de trabalho devem zelar pela tradição profissional que já possuem e não especializar-se em grosseiros subterfúgios que só servem para desmerecer a técnica, além de provocar, freqüentemente, o pronunciamento do Poder Judiciário, o guardião da Lei.

## NORMAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS

O art. 29 da Constituição Federal atribui aos municípios, dentre outros, os seguintes impostos:

- a) de licença
- b) de indústrias e profissões.

Essa disposição é repetida no art. 73 da Constituição do Estado do Rio, que, expressamente, recomenda, no parágrafo único do art. 85:

“a organização municipal obedecerá aos preceitos desta Constituição e da Lei Orgânica das Municipalidades...”

Em face da Lei Orgânica das Municipalidades, Lei n.º 109, de fevereiro de 1948, art. 87 e §§ 1.º e 2.º,

“as proposições oferecidas à Câmara sofrerão duas discussões e votações, com intervalo de 24 horas, pelo menos, salvo urgência...”

sendo que

“as proposições de criação ou majoração de impostos... não poderão ser discutidas ou votadas com urgência”,

e ainda que

“... nenhuma proposição será submetida à segunda discussão sem que tenha sido publicada na imprensa local ou afixada à porta do edifício da Câmara Municipal”.

Aí estão, portanto, as normas hierárquicas a que está sujeito o poder público municipal fluminense para, na forma fixada no n.º 4 do art. 39 da Lei Orgânica, criar e aumentar os impostos de sua competência nos termos da Lei Maior.

O Estatuto Fundamental, porém, ainda estabelece outros preceitos que devem ser observados.

Assim é que, de acordo com o art. 141, § 34,

“nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária...”

E a letra *b*, do n.º XV, do art. 5.º, dá competência à União para legislar sobre normas gerais de direito financeiro, visando, naturalmente, a assegurar a uniformidade já conquistada, a poder da obra persuasiva do Conselho Técnico de Economia e Finanças.

O preceito do art. 141 está, também, no artigo 66 da Constituição Estadual.

Completam-se, dessa forma, as normas constitucionais e legais, que delimitam a competência municipal em matéria de tributação.

*Preliminarmente*

Pela Resolução n.º 92, de 10 de outubro de 1952, foi promulgado o novo Código Tributário do Município de Santa Maria Madalena, com flagrante infringência dessas normas de caráter geral, como é simples verificar. Afora o aspecto formal da promulgação, feita pelo Presidente da Câmara, ao invés do Prefeito.

Infringiu, preliminarmente, o art. 87 e §§ 1.º e 2.º da Lei Orgânica das Municipalidades e, con-

seqüentemente, o art. 85 da Constituição Estadual, por ter sido votado com a inobservância destas disposições, como faz prova o exame das atas das reuniões da Câmara realizadas durante o período de sessão em que a matéria foi discutida e votada.

Conforme esclarece ALIOMAR BALEIRO,

“a constitucionalidade das leis abrange a inspeção do aspecto formal delas, inclusive o escrupuloso respeito dos dispositivos que regulam o modo de elaborá-las” (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 1951, pág. 27).

E a infringência de tais preceitos inquina de nulidade a citada Resolução n.º 92 e, decorrentemente, invalidada se acha a autorização orçamentária para a arrecadação de novos impostos e de impostos majorados, diante do mandamento contido no § 34 do art. 141 da Lei Básica e art. 66 da Constituição Estadual.

*De meritis*

Estabeleceu o Código Tributário — no Capítulo IV, Seção VII — o imposto de licença sobre matrícula de animais, prescrevendo, no seu artigo 105, que

“o imposto de licença sobre matrícula de animais é obrigatório para todos os possuidores de tropas ou rebanhos de gado vacum, cavalari, caprino, suíno e lanígero.”

Esse imposto é cobrado, quanto ao gado vacum, de acordo com a discriminação feita na Tabela I, referente aos impostos de indústrias e profissões e de licença, à razão de um cruzeiro por cabeça, acima de dez cabeças (art. 106).

Ora, nada mais edificante que a elasticidade que o Código dá ao imposto de licença, tumultuando e desvirtuando a especificação inscrita no art. 29 da Lei das leis, cuja disposição é reproduzida no art. 73 da Constituição Estadual.

Estudando os princípios constitucionais da tributação, ensina ALIOMAR BALEIRO:

“No curso do tempo, o imposto, atributo do Estado, que dele não pôde prescindir sequer nos regimes comunistas de nosso tempo, aperfeiçoa-se do ponto de vista moral, adapta-se às cambiantes formas políticas, reflete-se sobre a economia ou sofre o reflexo desta, filtra-se em princípios ou regras jurídicas e utiliza diferentes técnicas para execução prática”. (*obra citada*, pág. 1).

Sofre o imposto, como se vê, o impacto:

- a) de regras morais
- b) de regras econômicas
- c) de regras jurídicas
- d) de regras práticas.

E' só acompanhar a evolução dos diversos tipos de impostos, para apurar-se a verdade que brota dessa lição.

Saliente-se que

“a Constituição discriminou as receitas entre a União, Estados e Municípios, designando os tributos sobretudo os impostos, pelas suas destinações tradicionais no país”. (BALEIRO, *ob. cit.*, pág. 24).

Na discriminação constitucional de rendas, o impôsto de licença se acha no elenco dos que pertencem à esfera tributária municipal (art. 29, n.º II). Mas o legislador local não tem a liberdade de desvirtuá-lo, sob pena de subversão de tôda uma escala de valores que o tempo vem asentando e construindo em matéria de direito financeiro.

Por isso mesmo, a própria Constituição não olvidou essa obra silenciosa de estratificação, ao prescrever, no art. 5.º, XV, letra b, que

“à União compete legislar sôbre normas gerais de direito financeiro”,

certo o legislador constituinte de que

“um legislador único, o federal, podendo firmar norma suprema, que caracterize o fato gerador do impôsto, de certo restringirá ao mínimo inevitável a probabilidade de dúvidas sôbre a constitucionalidade dos tributos” (BALEIRO, *ob. cit.* pág. 25).

Comentando êsse preceito constitucional, anota PONTES DE MIRANDA:

“O que importa saber-se é que o art. 5.º, XV, b, da Constituição de 46, permite que a União dê normas gerais para a administração da Fazenda Nacional, estadual, territorial, distrital e municipal, ainda relativas a receita e despesa, arrecadação, fiscalização e distribuição...”

Obra para político de gênio, que busque a linha adequada entre o interêsse nacional e o interêsse regional, local, das finanças”. (Comentários à Constituição, 1946, vol. I, pág. 297).

Êsse preceito tanto mais se justifica, sabendo-se que

“as finanças públicas compreendem, além de princípios próprios de natureza puramente financeira, também normas jurídicas especiais que se enquadram dentro de uma sistemática particular.

O direito financeiro compreende tôda a técnica que preside à elaboração dos orçamentos”. (Temístocles Cavalcanti. A Constituição Federal Comentada, 1951, pág. 106).

Ou, como explica êsse comentarista mais incisivamente:

“O direito financeiro envolve as normas gerais do direito tributário (*ob. cit.* pág. 109).

E' verdade que essa disposição constitucional não é “self-executing”, mas enquanto não fôr regulamentado, vigoram os princípios tradicionais do nosso direito tributário, pois a tradição é costume e o costume é lei estabelecida pelo uso constante e diuturno. (CARLOS MAXIMILIANO, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 1947, páginas 233 e segs.).

A lei positiva não nasce por geração espontânea. E' produto dos fatos, dos costumes e muitas vêzes da própria jurisprudência que a antecede (JEAN CRUET, *A Vida do Direito*, 1939).

E' preciso, pois, acompanhar a rota batida da evolução dos impostos e caracterizá-los, sob pena de fazer-se obra demolidora e inconstitucional.

E' necessário e imprescindível acompanhar sua trajetória no curso do tempo, examinando sua adaptação às diversas formas políticas, seu aper-

feiçoamento gradativo, seu reflexo sôbre a economia nacional, através de regras técnicas e jurídicas, como lembra BALEIRO.

Encontra-se essa trajetória, essa rota, êsse rumo, êsse norte, na bibliografia especializada e na jurisprudência, na doutrina dos que se dedicam aos estudos econômico-financeiros e nos comentaristas dos textos constitucionais.

Essa força da tradição, êsse caudal de práticas e costumes no trato centenário da matéria não se choca, não atrita, não elide a autonomia estadual ou municipal que a própria Constituição assegura.

Ao contrário, os textos se entrosam e se harmonizam, porque se ajustam à índole do regime.

A federação brasileira é o resultado do fracionamento de uma nação unitária. Os Estados se organizaram à custa de sacrifícios da União. Os municípios, ainda hoje, se beneficiam com as liberalidades, muito justas, que a Constituição de 46 lhes concede.

Os atuais impostos, em regra, são velhos como a própria nação, quando eram arrecadados pela Imperial Fazenda. Com a República, veio a discriminação cada vez mais aperfeiçoada com o correr do tempo.

Estados e Municípios receberam, assim, um acervo que a União lhes proporcionou.

E' a diferença do regime brasileiro para o norte-americano. Lá, a federação nasceu de concessões de colônias poderosas que se transformaram em Estados, com índoles várias, impossibilitando a unificação do direito positivo. Aqui, a federação nasceu da fragmentação de uma nação unitária.

Eis o motivo por que a autonomia, aqui, tem fisionomia própria. E entender o contrário, é fugir à realidade.

Razão pela qual pode ser delimitado o poder tributário local, caracterizando-se cada impôsto, analisando-se a sua natureza, o seu conteúdo, os seus fins.

“A competência atribuída à União para legislar sôbre normas gerais de direito financeiro realiza diretamente o objetivo de prover uma estruturação sistemática de normas fundamentais, sem todavia invadir a autonomia dos governos locais.

(RUBENS GOMES DE SOUZA, *Estudos de Direito Tributário*, 1950, pág. 207).”

de forma que

“os Estados e os Municípios continuariam a legislar sôbre os seus próprios tributos, fazendo-o, porém, cada qual, com estrita observância daqueles princípios comuns, traçados pela lei orgânica e que imprimiriam ao conjunto a desejada uniformidade” (R. G. DE SOUZA, *ob. cit.* pág. 20).

## O IMPÔSTO DE LICENÇA

E' o caso do impôsto de licença. Os principais comentaristas não discrepam ao examinar o seu conceito, a sua natureza.

### Anota PONTES DE MIRANDA:

"O impôsto de licença municipal é o que se aplica a atos de construção e alteração de edifícios, cercados, muros e outras, e àqueles fatos, transitórios ou permanentes, que digam com a segurança e a salubridade publicas (cães, gatos, porcos e outros animais; olaria, fábrica de cigarros, cerveja, perfumes, fábrica e depósito de fogos de artifício, armazéns de secos e molhados, açougues, comércio a retalho e em grosso, etc)"... (Ob. cit. vol. I).

Representa êsse impôsto, como se vê, um poder de polícia administrativa local. Pode gravar animais, mas somente aquêles que possam pôr em risco a segurança e a salubridade públicas.

Nada mais claro.

E, adiante, acrescenta o comentarista:

"Às vêzes os impostos de licença são a rigor taxas e não licenças. Servem à manutenção dos serviços de fiscalização, nas ruas, nos arrabaldes e noutras dependências de uso comum ou de uso da administração, cedidos a título precário: mercancia ambulante, veículos, aferição de pesos e medidas, gêneros alimentícios, bares, restaurantes, matadouros, hotéis e hospedarias, casas de cômodo, jogos, afixação de cartazes, anúncios luminosos, leiloeiros, coretos nas ruas e logradouros públicos, crematórios, silos, estrumeiras, diversões, animais domésticos" (ob. cit., vol. I, página 489).

Observa-se que não poderia ser mais completo o comentário, que fixa as raías do impôsto de licença, cuja área já é bastante larga, não havendo motivos plausíveis para que seja desvirtuada a sua natureza.

CARLOS MAXIMILIANO, por sua vez:

"Também pertence à edilidade o impôsto de licença relativo a veículos, vendedores ambulantes, anúncios, placas, emblemas, reclames, calçadas, guias, cercas, muros, estacionamento, localizações, abertura de casa comercial, oficina, escritório ou consultório" (Comentários à Constituição Brasileira, 1948, vol. I, pág. 371).

Por outro lado, TEMÍSTOCLES CAVALCANTI:

"E' devido o impôsto (de licença) geralmente pela localização, instalação, estacionamento, circulação de veículos. A colocação de anúncios, a instalação de um estabelecimento, a circulação de veículos mesmo particulares, obras e edificações etc. estão sujeitos a êsse impôsto. (ob. cit. pág. 367).

Para avaliar-se, devidamente, o disparate da incidência do impôsto de licença sobre o gado, é só admiti-lo, como pressuposto, incidindo, também, sobre plantações de café e outras, passando os agricultores a pagar um tanto por pé de café plantado. Admiti-lo para médicos e advogados que, geralmente, no interior, possuem escritórios e consultórios na própria residência.

E serão de tal modo elásticas as suas fronteiras, que já não será mais possível a discriminação constitucional, nem necessária. Ficará o poder de tributar ao arbítrio da administração local. Sem peias de qualquer sorte. "Bastaria rotular de licença qualquer tributo que lhe desse na veneta instituir. O rótulo prevaleceria sobre o conteúdo; a denominação errônea sobre a essência verdadeira".

E' necessário, entretanto, não esquecer que "as instituições jurídicas valem pelo conceito que têm, e com o qual subsistem".

Mas a lição dos comentaristas deflui da jurisprudência e da doutrina, que situam perfeitamente a matéria, entendendo sempre que "o impôsto de licença tem sua conceituação própria e tradicional, e foi com ela que deu entrada em tôdas as constituições. O município não tem o arbítrio de lhe dar conceituação diferente, extensiva, pois, do contrário, incluiria sob essa rubrica todos os tributos imagináveis, sem a mais remota possibilidade de se lhe argüir a ilegalidade ou inconstitucionalidade".

Litígios diversos têm provocado a palavra sempre medida dos nossos juizes.

OROZIMBO NONATO assim se expressou sobre o assunto em voto vencedor:

"Não é permitido à entidade de direito público descaracterizar o impôsto, alterando-lhe o conteúdo e a natureza, embora mantido o rótulo, a designação, o nome *iuris*. Seria êste um expediente inábil a iludir o intérprete, a dilargar as raías da competência do município, vulnerando a discriminação constitucional das rendas" ("Revista de Direito Administrativo" 4-191).

E', sem mais nem menos, o que faz o Código Tributário em exame. Vulnera a discriminação constitucional, procurando tributar a atividade profissional dos criadores através do impôsto de licença, fazendo incidir o tributo sobre o gado. Quis o legislador local, nada mais nada menos, que cobrar impôsto de indústrias e profissões com o rótulo do de licença. Não dilarga, é verdade, as lindes da competência tributária, mas lança mão de processo inábil para taxar uma atividade que sempre gozou de isenção.

Diz LAUDO DE CAMARGO:

"Bem de ver que nem todo encargo fiscal poderá abrigar-se à sombra do impôsto de licença. Do contrário poderiam os municípios, impunemente, estender a sua rede fiscal muito além do traçado pela Constituição" ("Revista de Direito Administrativo" 14-225).

No caso em tela ainda se poderia admitir uma simples confusão, já notada em volta de certos tributos, apenas para conceder-se um *bill* de indenidade.

SÁ FILHO, por exemplo, observa:

"Nem sempre é fácil distinguir essas três espécies tributárias, impôsto de licença, de indústrias e profissões e de renda, que se colocam na linha da mesma evolução jurídica. Há, portanto, nas respectivas fronteiras, uma zona neutra em que se torna, por vêzes, difícil pôr em relêvo os caracteres distintivos. Êsses, porém, deverão ser buscados em relação à natureza, tarifação e competência. (Estudos de Direito Fiscal, 1942, pág. 468).

Ora, a natureza do impôsto foi bem caracterizada pelos comentaristas citados. A competência é municipal, como o é o de indústrias e profissões. "Quanto à tarifação, diz Sá Filho, o impôsto de licença deve ser fixo". (ob. cit. pág. 470).

A incidência prevista no Código desnatura o impôsto, confunde-o com o de indústrias e profissões e o revoluciona, dando-lhe variabilidade.

Se, como salienta ainda SÁ FILHO,

“entre o de indústrias e profissões e o de licença nem sempre é fácil traçar a linha fronteira”,

o próprio autor acrescenta que

“técnicamente, porém, não há como confundi-los (ob. cit. pág. 475).

#### O IMPÔSTO DE INDÚSTRIAS E PROFISSÕES

O impôsto de indústrias e profissões recai sobre o exercício de uma atividade profissional habitual, enquanto o de licença é instrumento de polícia administrativa local.

Remota, aliás, é a origem do impôsto de indústrias e profissões.

Sem levar em conta a Carta Régia de 1801, ele apareceu antes da Independência, regulado por Alvará de 1812, recaindo sobre os proprietários de lojas, armazéns, ourives, funileiros e outros ofícios.

A lei orçamentária de 1867 norteou o seu novo regulamento.

Saliente-se que, desde essa época, aparece a isenção para criadores e lavradores. Esta isenção foi uma constante em tôda a legislação superveniente, inclusive de todos os Estados, até os dias atuais.

Arrecadado, inicialmente, pela Fazenda Imperial, passou à competência dos Estados com a Constituição de 91, sendo meado com os Municípios a partir da carta outorgada em 37, ficando, integralmente, com o poder local, a partir da Constituição de 46.

Esse impôsto sempre incidiu sobre pessoas pelo exercício habitual de indústria e profissão.

No que tange à isenção, o Código Tributário nada mais fez do que perfilhar a orientação indiscrepante das normas que regularam o impôsto no país, que sempre e sempre isentaram criadores e lavradores.

Examine-se o art. 55 do Código:

“São isentos do impôsto de indústrias e profissões:

I — os lavradores

II — os proprietários de estabelecimentos pastoris destinados à cria e engorda de gado de qualquer espécie...”

Todavia, burlando a isenção, o próprio Código tenta passar o impôsto de indústrias e profissões travestido do de licença, e, o que é mais grave, dêle se faz, também, o lançamento.

Sabe-se que

“a isenção pressupõe a incidência: é o favor legal pelo qual o contribuinte, que se encontra na situação de ter de pagar um tributo na forma da lei tributária, entretanto, é dispensado desse pagamento por uma disposição expressa de lei, ditada por uma conside-

ração de conveniência social ou econômica e relacionada seja com a própria pessoa do contribuinte, seja com a natureza das operações sujeitas à tributação” (R. G. DE SOUZA, ob. cit. 252).

E' justamente o caso. O impôsto é devido pelos criadores, não sob a chancela de licença para matrícula de animais, mas pelo exercício da profissão. Razões de ordem econômica sempre levaram os regulamentos a conceder-lhes a isenção. Desnaturar, porém, o impôsto de licença para, sob seu rótulo, fazer recair, em dôbro, o de indústrias e profissões sobre os criadores e, ao mesmo tempo, dar-lhes isenção, é uma refinada intrujice que o Código não se pode permitir.

E quando o permitisse, ainda restariam preceitos superiores para fulminá-la.

E' oportuno, a propósito, o ensinamento de Baleeiro:

“Desde que o impôsto revele, pela análise econômica dos seus efeitos, antagonismo com o fim que a União deseja e deve, constitucionalmente, defender e preservar, não é possível que o mesmo fique de pé, pois não se compreende que se desnature ou degrade uma diretriz visando salvaguardar os mais altos interesses nacionais com a inépcia tributária de mal-avisados legisladores locais”. (ob. cit., página n.º 107).

#### UNIDADE ECONÔMICO-SOCIAL

PAUL HUGON, achando que se deve dar ao impôsto uma estrutura capaz de bem adaptá-lo às novas condições econômicas, diz que

“nesta reorganização não se deve perder de vista um princípio fundamental; é que o impôsto nunca deve ser de molde a afetar a produção, quando de interesse geral, de modo a prejudicá-la, pois qualquer perda de produção representa um empobrecimento para a nação e seus cidadãos” (O Impôsto, 2.ª edição, pág. 7).

E acrescenta:

“O legislador prudente deve levar em conta a impossibilidade de se preverem com rigor quais as repercussões que afinal o impôsto provocará e também ter a preocupação de não entrar ou diminuir a produção.

A solução do problema da produção é a chave de todo o progresso social, porque êste não pode existir sem que se melhore o bem-estar de todos os homens”. (ob. cit. pág. 25).

Ora, a União ampara, sob tôdas as formas, as fontes primárias de produção. Propicia constantes recursos financeiros à lavoura e à pecuária. Proporciona-lhes empréstimos através dos institutos de crédito e concede-lhes moratória, ajudando a pagar as dívidas com recursos do Tesouro.

A crise da pecuária nacional exigiu tôda a legislação que, a partir de 1946, vem amparando os criadores. Trata-se de medida de sobrevivência de uma das principais fontes da produção nacional.

Vem o fisco local e procura sangrar essas fontes de produção, adotando processos capciosos,

pois, ao mesmo tempo que concede a isenção que se tornou tradicional, anula-a ao cobrar o imposto de modo diferente e, o que é mais grave, a ponto de ser inacreditável, ainda cobra duplamente o imposto, porque cobra também o de indústrias e profissões.

Como é crível que possa tal processo prosperar?

#### REMEDIIUM JURIS

O mandado de segurança é um dos processos destinados a suscitar o controle jurisdicional dos atos administrativos (SEABRA FAGUNDES — *O Controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*, 2.<sup>a</sup> ed., pág. 309).

Não é remédio próprio, todavia, para promover a declaração de inconstitucionalidade de lei em tese. “O ato legislativo só poderá ser objeto de exame por via de consequência, isto é, quando alegada a inconstitucionalidade da lei” (LÚCIO BITTENCOURT — *O Controle jurisdicional da constitucionalidade das leis* — 1949, página 105). Somente neste caso “é pacífica e tranqüila a orientação da doutrina e da jurisprudência no sentido de idoneidade do mandado de segurança para o exame e julgamento da constitucionalidade da lei”. (LÚCIO BITTENCOURT — *ob. cit.* página 109).

Merecem, a propósito, especial atenção as observações feitas por Seabra Fagundes em sua obra já citada, que é hoje clássica (págs. 313 e segs.)

O mandado de segurança visa amparar direito líquido e certo (C.F. art. 141 § 24), não podendo transformar-se em panacéia. Quando a liquidez do direito salta aos olhos, não sendo necessários maiores argumentos para formar convicção, é o caso de recorrer-se ao *writ*.

Quando, porém, a matéria dá margem a controvérsias, há outros meios que possibilitam maior pesquisa e meditação para joeirar o direito.

No caso do lançamento do imposto de indústrias e profissões o mandado de segurança seria remédio certo, frente a isenção que o próprio Código Tributário estabelece no seu art. 55. O abuso do poder salta à vista e estarrece.

Entretanto, como a matéria envolve, também, o exame do imposto de licença, no que tange a sua inconstitucionalidade com respeito à matrícula do gado *vacum*, urge lançar mão de outra via.

Esclarece SEABRA FAGUNDES que

“o novo Código do Processo Civil, admitindo a ação ordinária de finalidade meramente declaratória, veio aperfeiçoar os meios de defesa do administrado, permitindo que ela se exerça, preventivamente, ou seja, antes da violação flagrante do direito. Já é possível, portanto, através da via ordinária, antecipar à lesão o controle jurisdicional dos atos administrativos, objetivo a que se não podia chegar no regime anterior” (*ob. cit.* pág. 295).

E’ o caso presente. Os contribuintes foram lançados e não estão dispostos a pagar o tributo por julgá-lo indevido. Também não desejam aguardar o executivo fiscal. Preferem antecipar-se, lançando mão de medida preventiva, destinada a declarar a inexistência de relação jurídica entre si e a fazenda municipal.

“Na ação declaratória se aceita a situação jurídica dos litigantes entre si, valendo a sentença como preceito, isto é, como definição legal irrevogável do direito subjetivo duma das partes, em face da outra. Tal ação é, sobretudo, um meio preventivo das lesões jurídicas, evitando-as quando iminentes. A sentença apanha a situação contenciosa em estado potencial” (SEABRA FAGUNDES, *ob. cit.*, pág. 448).

Não resta a menor dúvida, portanto, de que o Código Tributário em foco, ainda que fôsse discutido e votado normalmente, estariam as disposições examinadas ao arrepio dos demais preceitos constitucionais citados.

Observa LÚCIO BITTENCOURT que

“inconstitucional é, como é óbvio, a lei que contém, no todo ou em parte, prescrições incompatíveis ou inconciliáveis com a Constituição, quanto à sua letra ou ao seu espírito”

Cumpra declarar, portanto, as inconstitucionalidades.

A ação declaratória, prevista no Parágrafo único do art. 2.<sup>o</sup>, combinado com o art. 291, do Código de Processo Civil, parece ser o remédio judicial adequado à espécie.

Haroldo Valadão, no trabalho intitulado “Autonomia da Ação Declaratória” (“Revista Forense”, 137-347), estudando a evolução do instituto, a lição das maiores autoridades na doutrina e os arestos dos nossos tribunais, filia-se, categoricamente, à corrente que vê, nesse “remedium juris”, o propósito de eliminar a incerteza nas relações jurídicas, desde que provado o legítimo interesse da parte.

Adverte LÚCIO BITTENCOURT que

“Hoje, sem necessidade de modificação da legislação vigente, a ação declaratória é cabível, estando apenas subordinada à demonstração de legítimo interesse por parte do autor” (*ob. cit.* pág. 102),

quando se quer suscitar a inconstitucionalidade de lei (Ver “Revista de Direito Administrativo”, vol. 21, pág. 59).

Quanto à competência de juiz de primeira instância, já é remansosa a jurisprudência, reconhecendo-lhe os tribunais a necessária jurisdição para apreciar as arguições de inconstitucionalidade (“Revista Forense”, vols. 67, 69, 70, *apud* LÚCIO BITTENCOURT, *ob. cit.*, pág. 37; “Arquivo Judiciário”, vols. 41, 42, 13, *apud* “Revista Forense” 137-161).