

## Parecer em mandado de segurança em matéria tributária (\*)

FÁBIO LUIZ ROSSI  
Promotor de Justiça — SP

MANDADO DE SEGURANÇA N.º 88/92 — 8.ª Vara Cível de Santo André  
H.H. — Secretário das Finanças do Município de Santo André

Meritíssimo Juiz:

1 — H.H. impetrou o presente **mandamus** contra o Secretário das Finanças do Município de Santo André, afirmando ser proprietário de imóvel urbano localizado neste Município. Verbera que o ato praticado pelo impetrado, consistente no lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano para o exercício fiscal de 1992, é ilegal. Sustenta estar sendo violado seu direito líquido e certo, posto que não está legitimamente obrigado a se submeter a tal lançamento, efetuado com fulcro na Lei Municipal n.º 6.582/89, com a redação alterada pela Lei Municipal n.º 6.747/90. Argumenta o impetrante que a legislação tributária municipal, relacionada com o IPTU, é ofensiva a vários dispositivos de ordem constitucional. Em primeiro lugar, enfatiza o impetrante que a Municipalidade instituiu o sistema de progressividade das alíquotas, estabelecendo-as de maneira elevada, ao tempo em que instituiu isenções parciais diferenciadas, tudo sem providenciar a aprovação do necessário plano diretor do Município, em afronta ao artigo 182, §§ 2.º e 4.º, e ao artigo 156, I, da Constituição Federal. Lembra o requerente que, nos moldes constitucionais, a progressividade, em sede de IPTU, só é admitida para assegurar a função social da propriedade no ordenamento urbano e abrange tão-somente os imóveis não edificados. Obtempera, também, que o lançamento tributário viola o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, § 1.º, da Constituição Federal, visto que é ele aplicável apenas aos chamados impostos pessoais, e não aos reais, como o IPTU. Sustenta, mais, que a legislação tributária do Município hostiliza o princípio da isonomia, eis que estabelece critérios diferenciados de exigência do malsinado tributo. Aduz que a tributação imposta aos contribuintes tem efeito de confisco,

(\*) 3.º lugar na classificação do Concurso "Melhor Arrazoado Forense", série 91/92.

lembrando que os valores lançados pelo Poder Tributante, em algumas hipóteses, são superiores ao valor do salário mínimo, o que vem lanhar o disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal. Assevera, ainda, que o impetrado violou o princípio da legalidade, uma vez que a Planta de Valores foi majorada independentemente de autorização legislativa. A par de tais fundamentos, sustenta o impetrante a ilegalidade do ato impugnado, aduzindo que há violação ao direito de propriedade, que é ilegal a fixação do Fator Monetário Padrão — FMP e que é ilegítimo o lançamento das Taxas de Limpeza, Segurança e Coleta, tributos estes lançados e cobrados juntamente com o IPTU.

A liminar pleiteada foi indeferida.

Notificada a autoridade coatora, prestou ela suas informações:

Em preliminar, suscita o impetrado a ausência de interesse de agir, sustentando que não há direito líquido e certo a ser amparado pela via do writ. No mérito, afirma que é legítima a progressividade da alíquota do imposto, fulcrada no princípio da capacidade contributiva, enfatizando que não se confunde com a progressividade extrafiscal, cuja instituição depende da existência do plano diretor. Refuta todas as alegações do impetrante, asseverando que a legislação tributária municipal não afronta os princípios constitucionais tributários, negando a existência dos efeitos confiscatórios da tributação municipal. Tangentemente ao Fator Monetário Padrão, preconiza a autoridade administrativa que é ele perfeitamente admissível em face da desvalorização da moeda, sendo utilizado para compensar a perda da substância do valor monetário. No tocante às taxas de limpeza, segurança e coleta, afirma o impetrado que são elas devidas em razão de serviços prestados pela Municipalidade ao contribuinte, cujos lançamentos foram efetuados com supedâneo na legislação municipal pertinente.

É, em apertadas linhas, o que havia a relatar.

Passo a opinar.

2 — Da Preliminar:

### Do direito líquido e certo

**Ab initio**, cumpre examinar a preliminar lançada pela autoridade coatora, no tocante à inexistência de direito líquido e certo.

Contrariamente ao alegado pela autoridade administrativa, em sua preliminar, não é caso de carência da ação por falta de interesse de agir, em razão da inexistência de direito líquido e certo do impetrante.

Ensina o festejado Celso Agrícola Barbi que "o conceito de direito líquido e certo é tipicamente processual, pois atende ao modo de ser de um direito subjetivo no processo: a circunstância de um determinado direito subjetivo realmente existir não lhe dá a caracterização de liquidez e certeza; esta só lhe é atribuída se os fatos em que se fundar puderem ser provados de forma incontestável, certa, no processo" (**Do Mandado de Segurança**, 4.ª edição, Forense, pág. 85).

Esclarece o íncrito e saudoso Hely Lopes Meirelles que "a atual expressão 'direito líquido e certo' substituiu a precedente, da legislação criadora do mandado de segurança, 'direito certo e incontestável'". Nenhuma satisfaz. Ambas são impróprias e de significação equívoca, como procuraremos demonstrar no texto. O direito, quando existente, é sempre líquido e certo; os fatos é que podem ser imprecisos e incertos, exigindo comprovação e esclarecimentos para propiciar a

aplicação do direito invocado pelo postulante" (**Mandado de Segurança e Ação Popular**, 6.<sup>a</sup> edição, RT, pág. 16, nota n.º 4).

Logo, a expressão "direito líquido e certo" está mais relacionada com a possibilidade de comprovação de plano dos fatos articulados, uma vez que no *writ* a única solução probatória é a documental, preconstituída, do que com a sintonia existente entre esses fatos e o ordenamento normativo que lhes determina a produção de determinados efeitos jurídicos.

Passível de comprovação de plano, vale dizer, através de prova preconstituída, a impetração torna-se viável, não se podendo argumentar com a falta de condição específica da ação, ou seja, com a inexistência de direito líquido e certo; a eventual ilegitimidade da pretensão, que exige uma investigação dos fatos à luz do sistema normativo vigente, pode resultar na denegação da segurança, cuja análise ingressa no próprio mérito da impetração, mas não pode levar à sua carência por falta de condição específica da ação de mandado de segurança.

Sendo a questão ventilada neste *writ* ligada à matéria relacionada com o lançamento fiscal impugnado à luz dos princípios constitucionais tributários, e não dependendo ela de dilação probatória, mesmo porque a impetração visa à anulação do lançamento e não à redução do **quantum debeatur** do valor lançado, torna-se viável e adequada a discussão da **quaestio juris** pela via do mandado de segurança.

Superada a matéria preliminar, compre ingressar no exame do **meritum causae**.

### 3 — Do Mérito

#### Da isenção parcial e da progressividade da alíquota do imposto

Numa análise prévia, é mister fazer-se uma observação sobre a isenção parcial instituída pela legislação municipal.

Na esteira do ensinamento de Fábio Fanucchi, a divisão entre isenção parcial e total deve ser ignorada. "Primeiro — diz o festejado autor — porque no conceito que adotamos não existe exceção: em face de uma isenção, o fato gerador da obrigação tributária principal ocorre, apenas sendo excluído o crédito tributário que lhe corresponderia, não houvesse a isenção. Se permissível a comparação, a isenção se igualaria, no direito tributário, à exclusão da punibilidade em direito penal; neste, como se sabe, é reconhecida a ocorrência do crime, tal como definido em lei, apenas que a punição que a ele corresponderia, em condições normais, não chega a ter aplicação. Segundo, porque a chamada 'isenção parcial' nada mais é do que uma não isenção, tanto que não exclui o crédito tributário mas apenas lhe diminui o montante. Terceiro, porque não deve ser considerado estranho ao direito tributário uma expressão mais apropriada para definir a situação: 'redução tributária'. Como se vê, este último termo, sem necessidade de maior elaboração, conduz ao entendimento instantâneo do acontecimento sob exame" (**Curso de Direito Tributário Brasileiro**, vol. I, 4.<sup>a</sup> ed., Ed. Resenha Tributária, págs. 375-376).

Segundo o entendimento perfilhado pelo conceituado tributarista, a chamada isenção parcial mais se aproxima do instituto da redução tributária, uma vez que não exclui o crédito tributário, limitando-se a fixar um **quantum** inferior ao que seria devido se não houvesse essa redução.

À análise da legislação municipal, verifica-se que a "isenção parcial" é menor à medida que aumenta a área do imóvel tributado. Ora, sem dúvida, essa técnica tributária mais se coaduna com a chamada alíquota progressiva do que com a

exclusão parcial do crédito tributário, visto que há obrigação principal e há crédito tributário constituído, ressaltando a peculiaridade de ser utilizada alíquota maior ou menor em relação à superfície do imóvel tributado.

Nesse passo, é oportuna a citação do escólio de Geraldo Ataliba, para quem:

"A designação das entidades e institutos do direito é muito importante. É condição de trabalho seguro, objetivo e científico.

Os nomes empregados em ciência devem corresponder a conceitos científicos unívocos. Nem sempre, entretanto, o legislador está atento para essa exigência. Muitas vezes por não ser um especialista, algumas por malícia — intuito de subtrair-se a exigências constitucionais — adota terminologia errada ou equivocada.

De nada adianta o legislador dar nome diverso às entidades que cria. Os problemas da dogmática não se resolve pela taxinomia, adverte com sabedoria Agostinho Alvim" (**Hipótese de Incidência Tributária**, RT, 3.<sup>a</sup> ed., pág. 130).

Logo se vê, pois, que o tratamento fiscal disposto na legislação municipal não deve ser encarado como mera isenção tributária, mas sim como autêntico imposto progressivo, eis que a alíquota é elevada de acordo com a metragem do imóvel.

Aliás, o próprio impetrado defende a constitucionalidade da progressividade estabelecida pela legislação municipal, assegurando que o "permissivo constitucional da progressão do tributo foi utilizado pelo legislador municipal, do modo que não há falar-se em inconstitucionalidade da norma aplicada".

Dá, não há dúvida de que se trata de progressividade utilizada pela legislação tributária municipal.

Resta saber se o critério estampado na lei tributária local lanha dispositivo constitucional.

Dispõe o artigo 156, § 1.º, da Constituição Federal, que "o imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos da lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade".

E o artigo 182, § 4.º, II, da Carta Magna, preconiza que "é facultado ao Poder Público Municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de... imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressiva no tempo".

A primeira indagação que aflora naturalmente é: cuidam-se de uma mesma progressividade a tratada no artigo 156, § 1.º, e a prevista no artigo 182, § 4.º, da Carta Federativa?

E aqui, previamente à resposta, há de se atentar à advertência do ínclito Carlos Maximiliano.

Diz o renomado autor que:

"Dá-se valor a todos os vocábulos e, principalmente, a todas as frases, para achar o verdadeiro sentido de um texto; porque este deve ser entendido de modo que tenham efeito todas as suas previsões, nenhuma parte resulte inoperativa ou supérflua, nula ou sem significação alguma" (**Hermenêutica e Aplicação do Direito**, Forense, 10.<sup>a</sup> ed., págs. 250-251).

Tendo o legislador utilizado a expressão "progressiva" no artigo 156, § 1.º, e "progressivo no tempo" no artigo 182, § 4.º, II, do Texto Maior, quis ele, deveras,

referir-se na primeira, à falta de qualificativo específico, a diversas espécies de progressividade, tais como a espacial, a valorativa, a em razão da superfície, etc.

De outro lado, ao tratar do sistema tributário, a Carta Magna autoriza a progressividade “nos termos da lei municipal”, enquanto ao cuidar da política urbana o constituinte autorizou a progressividade apenas no tempo e “mediante lei específica para área incluída no plano diretor”. É óbvio, pois, que o legislador constitucional cuidou de hipóteses distintas, dando-lhes conformação também distinta. Não se pode dizer, é certo, que a progressividade no IPTU exista apenas na modalidade temporal e tão-somente quando se trate de “solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado”.

Na verdade, a progressividade temporal do IPTU, prevista no artigo 182, § 4.º, II, tem nítido sentido extrafiscal, qual seja, o de “ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes”, conforme reza o *caput* do artigo. O fim visado com essa progressividade não é o de arrecadar receitas derivadas, mas sim o de servir de instrumento de adequação do direito de propriedade aos interesses supra-individuais consubstanciados no desenvolvimento das funções sociais da cidade e na garantia do bem-estar de seus habitantes.

Aliás, não tivesse o imposto progressivo no tempo caráter extrafiscal, não teria sido ele previsto, por razão de técnica legislativa, no capítulo que cuida da política urbana.

Já a progressividade prevista no capítulo do sistema tributário distingue-se da anteriormente citada progressividade temporal em razão de não depender de lei específica para a área incluída no plano diretor, podendo inclusive ser aplicada em relação a impostos incidentes sobre imóveis edificados.

O único ponto comum que abarca as duas progressividades previstas no Texto Maior diz respeito à função social da propriedade, posto que a norma do artigo 156, § 1.º, coloca em destaque que a progressividade visa “assegurar o cumprimento da função social da propriedade”. Cumpre saber o que se deve entender por função social da propriedade.

Inovando na seara constitucional, o legislador cuidou, na área rural, de objetivamente definir o que seja essa função social. No Capítulo da Política Agrícola e Fundiária e da Reforma Agrária, e por envolver questões relacionadas com a própria desapropriação para reforma agrária, de competência da União, tratou o constituinte, de logo, de dispor sobre os requisitos a que deve atender a propriedade rural para cumprir sua função social.

Todavia, em área urbana, e coerente com a autonomia assegurada aos Municípios, o constituinte deixou ao talante das pessoas políticas locais a tarefa de fixar os requisitos destinados à consecução da função social da propriedade urbana, devendo ela atender a todas as exigências fundamentais de ordenação da cidade.

Como verbera José Carlos Gal Garcia, “... a Constituição ocupou-se da propriedade urbana. Também ela deve cumprir uma função social. Isso se verifica quando a propriedade atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade, de acordo com plano urbanístico aprovado por lei municipal” (*Linhas Mestras da Constituição de 1988*, Saraiva, 1989, pág. 177).

Esses requisitos devem ser previstos no chamado plano diretor, que é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

Plano diretor, na expressão de Celso Ribeiro Bastos, “vem a ser instrumento pelo qual os municípios definirão os objetivos a serem atingidos, assim como as regras básicas, as diretrizes, as normas do desenvolvimento urbano, estabelecendo,

portanto, o zoneamento, as exigências quanto às edificações e um sem-número de outras matérias fundamentalmente pertinentes ao uso do solo. Não é estranho ao plano diretor o próprio sistema viário, arruamento, estradas, localização de áreas verdes, etc.” (*Comentários à Constituição do Brasil*, Saraiva, 7.º volume, pág. 212).

E Tupinambá Miguel Castro do Nascimento, de sua vez, pontifica que:

“No exame analítico da expressão, é plano porque equaciona e estabelece objetivos a serem, pela execução, alcançados, e é diretor porque fixa regras básicas, ou diretrizes, a serem satisfeitas. De um lado, instrumentaliza o Poder Público Municipal para o exercício da política de desenvolvimento urbano, mas, de outro, limita a ação do executor, que deverá obedecer ao planejado. Finalisticamente, o plano diretor é multifário, pois tem função variada, buscando alcançar não só o desenvolvimento econômico, social e administrativo, mas também o desenvolvimento físico do território municipal. Como diz Diogo de Figueiredo Moreira Neto (ob. cit., pág. 87), ‘o Plano Diretor Municipal é o produto final de uma elaborada cadeia normativa, em que todos os aspectos do uso do solo serão considerados, desde os de segurança nacional até os de mera conveniência da população de bairros, avenidas e ruas’” (*A ordem econômica e financeira e a nova Constituição*, Aide, pág. 78).

Exsurge daí, pois, que tendo sido o plano diretor escolhido pelo constituinte como o instrumento normativo básico em que devem ficar expressas as exigências fundamentais de ordenação da cidade, e levando-se em consideração que a propriedade urbana só cumpre sua função social quando atende a essas exigências (art. 182, § 2.º), e considerando-se mais que a progressividade prevista no artigo 156, § 1.º, está estritamente vinculada a servir de forma asseguradora do cumprimento da multicitada função social, é fácil concluir-se, por lógica, que essa mesma progressividade só poderá ser utilizada pelo Poder Tributante Municipal quando, prevista em lei, visar ao atendimento das exigências estabelecidas no plano diretor.

Inexistindo plano diretor, como instrumento hábil destinado a prever as exigências fundamentais para o atendimento da função social da propriedade, não se pode falar, via de consequência, em progressividade do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Assim, embora cuidem-se de progressividades distintas as previstas no artigo 156, § 1.º, e no artigo 182, § 4.º, II, da Constituição Federal, têm elas, como traço comum, a finalidade de servir de instrumento à consecução da função social de toda a propriedade, cujas exigências devem ser previstas no Plano Diretor do Município.

À falta desse plano diretor, ilegítima se torna a utilização da progressividade do imposto.

Sobremais, como elucida Ives Gandra Martins, “se o legislador constituinte colocou o princípio da progressividade como forma de exigir o cumprimento da função social da propriedade e especificou de que maneira a propriedade cumpre a sua função social, à evidência, apenas para essas hipóteses será possível sua aplicação no direito tributário brasileiro” (*Comentários à Constituição do Brasil*, Saraiva, 6.º volume, pág. 550).

Via de consequência, o ato impugnado violou direito líquido e certo do impetrante, visto que o lançamento fiscal, malgrado a inexistência do plano diretor, foi efetuado com supedâneo na progressividade do imposto previsto na legislação municipal.

De outro lado, não acompanho a manifestação do impetrante, no tocante à apontada ofensa aos demais princípios constitucionais tributários.

## Dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia

Os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, por estarem intimamente ligados, merecem análise conjunta.

Aliás, como preconiza Amílcar Falcão, o princípio da capacidade contributiva “representa a versão, em matéria tributária, do princípio geral da isonomia” (**Fato Gerador da Obrigação Tributária**, 2.<sup>a</sup> ed., RT, 1971, pág. 68).

Dispõe o artigo 145, § 1.º, da Constituição Federal que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”

E o artigo 150, II, limitando o poder de tributar, veda a instituição de “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente...”

Uma primeira observação deve ser dirigida à redação dada ao artigo 145, § 1.º, retromencionado. Na verdade, não pode o constituinte ter querido eliminar a distinção, já clássica, entre impostos reais e impostos pessoais.

O dispositivo, conforme anota Ives Gandra Martins, deveria ser assim redigido: “Os impostos terão caráter pessoal sempre que possível e serão graduados...” (**Comentários à Constituição do Brasil**, 6.º volume, tomo I, pág. 63).

Logo, a expressão “sempre que possível” está ligada a “impostos”, e não ao princípio da capacidade contributiva, que deve, e sempre, ser respeitado, sob pena de se esbarrar na figura do confisco.

Assim, quando for possível, o imposto terá caráter pessoal e será ele sempre graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte.

À medida que se exerce o poder de tributar com vistas à capacidade contributiva do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, está-se diante de tratamento isonômico em relação aos contribuintes.

Fundado no princípio da igualdade, uma das vigas mestras do Estado Democrático de Direito, o legislador constituinte tratou, de logo, de erigi-lo a um dos princípios que servem de alicerce aos direitos e garantias fundamentais. A violação da isonomia, por isso, leva inexoravelmente à própria negação aos direitos e garantias consagrados no Texto Maior.

Todavia, não se pode olvidar o fato de que, sob o pálio desse princípio constitucional, tem-se pretendido o amparo a pretensões descabidas.

Embora difícil, é mister tentar apanhar o real significado do princípio da igualdade.

Para o grande mestre Rui Barbosa, a “regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem” (**Oração aos Moços**, págs. 24-25).

Logo, não se pode concretizar esse princípio, olvidando-se a capacidade contributiva daquele que suportará a carga tributária imposta pelo poder tributante, posto que, não há negar, são desiguais os contribuintes com diferentes capacidades econômicas.

Como pontifica Hugo de Brito Machado, “é menos problemático trabalhar com o princípio da capacidade contributiva do que com o princípio da isonomia jurídica. Por isso mesmo, é plenamente justificável a colocação, no Texto Constitucional, do princípio da isonomia, com alcance abrangente de toda a ordem jurídica, e do

princípio da capacidade contributiva, que é, ainda quando considerado uma forma de manifestação daquele, restrito à matéria tributária” (**Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**, RT, 1989, pág. 380).

Indo além, é oportuno lembrar que a lei, espécie de norma jurídica, pode ser classificada como formal ou material, segundo emane ou não de órgão com função essencialmente legiferante, e própria ou imprópria, consoante objetive atingir situações genéricas e abstratas ou específicas e concretas.

Somente a norma jurídica no sentido impróprio da expressão, e que colime abrigar situação concreta e determinada, por estar destituída de seu caráter hipotético, pode ser produtora de efeitos que firam o princípio isonômico, porquanto a norma de direito, formal e própria, visando a regular situações jurídicas genéricas e abstratas, porque não se destina a pessoas determinadas, não é de porte a violar o referido princípio, uma vez que ela é aplicada a todas as pessoas que preencham os requisitos albergados pela hipótese legal.

Embora alongada, é conveniente a citação da ensinança de Hugo de Brito Machado.

Diz ele que:

“O princípio da isonomia, ou da igualdade jurídica, tem sido muito mal-entendido, prestando-se para fundamentar as mais absurdas pretensões. Dizer-se que todos são iguais perante a lei, na verdade, nada mais significa do que afirmar que as normas jurídicas devem ter ‘caráter hipotético’. Assim, qualquer que seja a pessoa posicionada nos termos da previsão legal, a consequência deve ser sempre a mesma. Em outras palavras, ocorrida a previsão normativa, concretizada a hipótese descrita na norma, a consequência deve ser a mesma, seja quem for a pessoa com esta envolvida. Se a norma estabelece que quem for proprietário do imóvel deve pagar imposto, o imposto é devido, seja quem for o proprietário do imóvel. Mas isto não quer dizer que a norma não possa excluir alguém dessa hipótese, concedendo isenção subjetiva, como faz, por exemplo, ao dizer que ficam isentos desse imposto os funcionários públicos que possuem apenas um imóvel. A norma isentiva, como se vê, formula uma exceção àquela outra norma, a de tributação, mas não viola o princípio da isonomia, posto que mantém o ‘caráter hipotético’ da norma jurídica... A isonomia está preservada posto que ‘qualquer pessoa’ que se enquadre nessa hipótese terá direito ao mesmo tratamento jurídico. Violada estaria a isonomia se a norma isentiva singularizasse determinada pessoa, em lugar de referir-se a uma categoria de pessoas” (ob. cit., pág. 35).

Como se pode extrair do que já foi dito, a norma tributária municipal não violou o princípio da isonomia, posto que aplicável a todos os contribuintes enquadrados na hipótese de incidência. O fato de um contribuinte sofrer uma maior imposição tributária em razão de possuir imóvel de maior área não leva à violação da isonomia, mesmo porque essa tributação, imposta nessa conformidade, observa o princípio da capacidade contributiva, aferível pela maior valia do patrimônio do contribuinte. Tendo sido preservado seu caráter hipotético, a norma tributária municipal não pode ter lanhado o princípio isonômico.

Nem se diga que, tratando-se de imposto real, é inaplicável o princípio da capacidade contributiva.

Embora de natureza real, os impostos, tais como o ICMS e o IPI, admitem a aplicação desse princípio.

Como enfatiza Aliomar Baleeiro, “no dilema entre a justiça e a produtividade, o legislador contemporâneo inclina-se para soluções transacionais, introduzindo certa

dose de personalização em impostos outrora havidos como de natureza real” (**Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 6.<sup>a</sup> ed., Forense, 1955, pág. 300).

E Hugo de Brito Machado, já citado noutras oportunidades, verbera que “não se deve, portanto, afastar dos impostos ditos reais o princípio da capacidade contributiva. Pelo contrário, tal princípio deve ser aplicado intensamente em relação a eles. As alíquotas do IPI, por exemplo, estão a merecer uma profunda reformulação, de sorte a que se cumpra mais rigorosamente o preceito constitucional que ordena seja ele seletivo em função da essencialidade do produto. Também as alíquotas do ICMS devem ser mais acentuadamente seletivas em função da essencialidade das mercadorias e serviços tributados” (ob. cit., pág. 43).

No tocante ao IPTU, perfeitamente possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva, através da utilização da técnica da progressividade, desde, é óbvio, que preenchidos os pressupostos constitucionalmente previstos.

### Da vedação aos efeitos confiscatórios da tributação

No que diz respeito aos efeitos confiscatórios alegados pelo impetrante, bem como à ofensa ao direito de propriedade, não vinga a tese estampada no **mandamus**.

Diz o artigo 150, IV, da Constituição Federal, que é vedado ao poder tributante utilizar tributo com efeito de confisco.

Confisco, segundo registra De Plácido e Silva, “ou confiscação, é vocábulo que se deriva do latim **confiscatio**, de **confiscare**, tendo o sentido e ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao Fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei”.

Em síntese, confisco é a perda da propriedade material ou imaterial, por ato de império do Estado, independentemente de indenização.

Não se confunde a pena de confisco com a de perdimento de bens. Aquela alcança o patrimônio total ou parcial de alguém, mesmo que não tenha correlação com os fatos por ele praticados. O perdimento de bens, previsto no artigo 5.<sup>o</sup>, XLVI, “b”, da Constituição Federal, é sanção penal que resulta na perda do patrimônio relacionado com a infração perpetrada.

Comentando o Texto Constitucional revogado, ensina o ínclito Pontes de Miranda que:

“O que a Constituição proíbe é a pena de confisco propriamente dita, e não a perda dos meios que serviram para delinquir, do produto do delito, ou de coisas que constituem ameaças de dano” (**Comentários à Constituição de 1967**, t. 5, pág. 197).

Garantindo o direito de propriedade (art. 5.<sup>o</sup>, XXII, CF), o legislador constitucional, atuando coerentemente com essa garantia, tratou de impedir a tributação confiscatória, que, não existisse essa limitação ao poder de tributar, poderia ser utilizada como forma indireta de confiscar, aniquilando o próprio direito de propriedade.

Resta saber o que se deva entender por tributação confiscatória.

Para Linares Quintana, citado por Cláudio Pacheco, ocorre a confiscatoriedade quando da tributação deriva a perda de “uma parte substancial do valor do capital, ou de sua renda, ou da utilidade, ou quando ocasiona o aniquilamento do direito de

propriedade em sua substância ou em qualquer dos seus atributos” (Cláudio Pacheco, **Tratado das Constituições Brasileiras**, Freitas Bastos, 1965, vol. III, págs. 397-398).

Já Aires Barreto enfatiza que o meio mais razoável de aferição da confiscatoriedade, no tocante ao imposto sobre o patrimônio imóvel, “se vincula umbilicalmente à renda direta ou indiretamente considerada. É dizer, gravar a renda, pressupõe a preservação do capital ou do esforço produtivo. Estes é que podem vir a ser aniquilados. Se assim for, é razoável concluir que a tributação será confiscatória sempre que subtrair ‘toda a renda’, quer provinda de esforço produtivo, quer oriunda da propriedade imóvel. Nesse caso, pode ela apresentar-se sob a modalidade ‘renda efetiva’ (imóvel locado, arrendado) ou da ‘renda potencial’ (imóvel de uso próprio). Nos dois casos, será confiscatória a tributação que ‘subtrair toda a renda produzida’ (efetiva ou potencialmente) pelo imóvel” (**Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**, RT, 1987, pág. 109).

Por aí se vê que, mesmo quando elevada a carga tributária incidente sobre o patrimônio, não haverá confiscatoriedade, e obviamente ofensa ao direito de propriedade, na hipótese de a tributação não subtrair dos bens do contribuinte a renda por eles produzida, efetiva ou potencialmente.

Embora se chegue à conclusão de que o imposto objeto da impetração seja realmente elevado, não se pode dizer, porém, que ele lanhe a vedação constitucional à tributação com efeitos confiscatórios.

Ademais, se houvesse essa confiscatoriedade, a tanto não chegou a prova preconstituída, não cabendo em sede de **writ** qualquer dilação probatória no sentido de comprovar esse efeito da tributação municipal.

Pelos mesmos motivos já alinhados, não se pode dizer que a malsinada tributação sacrifique o nível de vida compatível com a dignidade humana.

A tanto só chegaria se a imposição tributária subtraísse do patrimônio do contribuinte toda a renda por ele produzida, efetiva ou potencialmente.

### Do princípio da legalidade

Não vinga, ainda, a alegação de ofensa ao princípio da legalidade, apoiado no artigo 150, I, da Constituição Federal.

Referido dispositivo constitucional proíbe ao poder tributante “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

E o artigo 97, § 2.<sup>o</sup>, do Código Tributário Nacional, dispõe que não constitui majoração do tributo, para fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização monetária da respectiva base de cálculo.

Em sede jurisprudencial, identifica-se divergência quanto à possibilidade de o Executivo, no tocante ao IPTU, atualizar, por ato administrativo, a base de cálculo, observando índices que superem a simples correção monetária.

Pela admissibilidade, podem-se citar os seguintes julgados do Colendo Supremo Tribunal Federal: RE 75.294, 77.269, 78.437, 80.561, 86.028, 86.326, 86.562, dentre outros. Em sentido contrário: RE 85.732, 92.009, 91.619 e 92.355.

Dispõe o artigo 33, do Código Tributário Nacional, que a base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Em se tratando, pois, de valor venal do imóvel, é muito fácil perceber que, ao longo do tempo, haverá uma sensível variação nesse valor, em conformidade com as

alterações impostas pelo próprio mercado imobiliário. Desta forma, a atualização permitida pelo artigo 97, § 2.º, do CTN, não pode se limitar à mera correção monetária, uma vez que, devendo a atualização observar a variação do valor real do imóvel, isso só se logrará alcançar com vistas à própria variação do mercado imobiliário. A não ser assim coarctado estaria o Executivo de proceder ao lançamento fiscal com base no real e efetivo valor venal do imóvel, que é a base de cálculo prevista legalmente para o imposto.

E, como anotou o julgado trazido à colação pelo impetrado, “atualizar o valor monetário da base de cálculo, data vênha das respeitáveis opiniões em contrário, não significa simplesmente aplicar os índices da correção monetária ao valor anterior, mas sim torná-lo atual, real, o que pode ser feito através de estimativa técnica” (RT 592/209).

### Da segurança jurídica

No tocante à segurança jurídica, que estaria vulnerada, segundo o impetrante, pelo fato de ter o impetrado procedido a novo lançamento fiscal, tem-se que esse procedimento do fisco não infringe qualquer direito do contribuinte.

Com efeito, o artigo 145, III, do Código Tributário Nacional, admite a alteração do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo da relação tributária em virtude de iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149, do mesmo *codex*.

Esse procedimento não leva, porém, à obrigatoriedade de a Administração Municipal proceder à revisão de todos os lançamentos, posto que, cuidando-se de alteração de lançamento *ex officio*, a autoridade administrativa somente procederá a essa revisão no tocante aos lançamentos acoimados de vício ou irregularidade, sem malferir, só por isso, o direito dos demais contribuintes.

### Da base de cálculo do IPU e do ITU

Quanto à alegação de que o IPU e o ITU possuem mesma base de cálculo, improcede a irresignação do impetrante.

É que o fato de ter o legislador constitucional autorizado a instituição do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (artigo 156, I) não implica vedação a que o Município institua dois diferentes impostos: um, o imposto territorial urbano; outro, o imposto predial urbano.

E, como ensinam Ives Gandra Martins e Aires Fernando Barreto:

“A Constituição outorga aos Municípios competência para criar imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Não impõe a criação de um único imposto, assim como não veda a criação de dois impostos. Não há, outrossim, qualquer restrição quanto à eventual diferenciação de alíquota, de tal sorte que se abrem ao legislador municipal algumas opções.

Destarte, a lei municipal pode optar por: 1) criar um único imposto cujo campo de incidência abranja assim os imóveis edificados como os não edificados; 2) criar dois impostos — um, cujo campo de incidência se limite aos imóveis edificados; outro, gravando os imóveis sem edificações (*Manual do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*, RT, 1985, pág. 106).

Logo, optando pela criação de dois impostos, não estará o Fisco Municipal, só por isso, hostilizando qualquer princípio constitucional tributário, posto que, na

órbita de sua autonomia assegurada pela própria Carta Federal, pode o Município instituir, nos termos da legislação local, os impostos previstos constitucionalmente como de sua competência tributária.

### Do Fator Monetário Padrão instituído pela Municipalidade

Nenhuma ilegalidade há, também, na adoção, pela Municipalidade, do chamado Fator Monetário Padrão.

É verdade que o artigo 48, da Constituição Federal, reza que cabe ao Congresso Nacional dispor sobre:

“XIII — matéria financeira, cambial e monetária, instituições financeiras e suas operações;

XIV — moeda, seus limites de emissão e montante da dívida mobiliária federal.”

Em verdade, o que impede a Constituição é que venham os Municípios a legislar sobre Direito Financeiro, uma vez que essa matéria só é passível de legislação concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal (art. 24, I, CF).

Todavia, a instituição do Fator Monetário Padrão, pelo Município de Santo André, não invade a seara do Direito Financeiro.

Para Gustavo Ingrosso, citado por Alberto Deodato, Direito Financeiro é a “disciplina que estuda o ordenamento jurídico das finanças do Estado e as relações jurídicas por ele criadas no desempenho de sua atividade financeira” (*Manual de Ciência das Finanças*, Saraiva, 1980, pág. 16).

Ora, a instituição do referido fator monetário não teve em vista disciplinar matéria financeira, cambial ou monetária, servindo apenas como unidade de representação da moeda corrente, visando servir de base para a fixação de importâncias correspondentes a tributos. Limitado a tal objetivo, e não invadindo a esfera do Direito Financeiro, era lícito ao Município instituir o aludido fator monetário, servindo como mero dado indicativo, porquanto vinculado aos índices oficiais de inflação, destinado que era a facilitar a atividade arrecadadora do fisco municipal.

Cabe destacar, nesse passo, a precisa observação de Alcides Jorge Costa no sentido de que “ao instituir a correção monetária, a lei municipal estará dispondo sobre obrigações tributárias contidas na competência do legislador municipal, e não sobre moeda, como erradamente se tem dito. Se assim fosse, qualquer cláusula contratual que dispusesse sobre correção monetária também, e da mesma forma, estaria dispondo sobre a moeda, o que não é exato” (*Boletim de Direito Municipal*, Fevereiro/90, pág. 127).

### Do princípio da irretroatividade

De outra parte, o malsinado lançamento não fere o princípio da irretroatividade.

Estabelecendo limitação ao poder de tributar, a Constituição veda, em seu artigo 150, III, “a”, a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Como se extrai, a limitação constitucional se circunscreve à cobrança de tributo em razão de fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da lei que o instituiu ou aumentou.

Cuidando-se de mera atualização de valor, escorada em lei municipal, que não constitui majoração de tributo, não se pode dizer que a correção monetária aplicada

pelo fisco municipal não poderá retroagir a período anterior à vigência da Lei Municipal n.º 6.747/90, fato que não encontra obstáculo diante do princípio da irretroatividade, nos moldes estabelecidos pelo legislador constituinte, posto que a limitação constitucional ao poder de tributar diz respeito tão-somente à instituição ou aumento de tributo, e não à sua mera atualização monetária.

### Do lançamento das Taxas de Limpeza, Segurança e Coleta

Por derradeiro, cumpre examinar a alegada ilegitimidade do lançamento das Taxas de Limpeza, Segurança e Coleta.

Nos termos do artigo 1.º, da Lei Municipal n.º 6.580/89, “a taxa de limpeza pública tem como fato gerador a prestação, pela Prefeitura, do respectivo serviço e será devida pelos proprietários ou possuidores, a qualquer título, de imóveis edificados ou não, e pelos comerciantes eventuais ou ambulantes”.

Pode-se ver, pois, que o Município de Santo André instituiu taxa única para fazer frente às despesas de coleta de lixo domiciliar (art. 2.º, I) e às despesas de varrição, lavagem e capinação (art. 2.º, II).

Como é cediço, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir taxas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (art. 145, II, CF).

Logo, para forjar o lançamento de taxa, seria mister que o Município tivesse prestado serviço público específico e divisível.

Sobremais, como bem esclarece Ives Gandra da Silva Martins, o “constituinte, ao dizer que as taxas remuneram a ‘utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição’, à evidência, reduziu o campo dos serviços públicos abrangidos pelos tentáculos mais rígidos do direito fiscal, considerando que tais serviços só podem ser aqueles que sejam ‘específicos e divisíveis’” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6.º volume, pág. 46).

Destarte, se não há dúvida sobre o caráter público do serviço de limpeza, resta hesitação quanto a ser ele divisível, na conformidade com o disposto no artigo 79, III, do Código Tributário Nacional.

Diz o referido dispositivo legal que consideram-se divisíveis os serviços públicos “quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários”.

Ora, sendo a taxa instituída em razão da prestação de serviços de varrição das vias públicas, a conclusão a ser extraída é a de que não se trata de serviço divisível, uma vez que esse serviço público não é prestado de maneira a ser utilizado separadamente por parte de cada um dos usuários. Na verdade, tal serviço é prestado à coletividade e não atende a interesses de cada um dos usuários, mas sim aos interesses da população em geral. Via de consequência, o Município não pode lançar mão da taxa para cobrir as despesas com a prestação de tais serviços, sendo a receita derivada da arrecadação dos impostos, que não são vinculados à atividade estatal específica, a adequada para fazer frente a tais despesas.

Diferente seria se o Município tivesse instituído uma taxa em razão de serviço público de coleta de lixo domiciliar, este sim divisível, e uma taxa em razão da varrição das vias públicas, que não é divisível. Logicamente, a primeira seria

legítima, porquanto fundada em serviço público divisível. Todavia, optando por instituir uma única taxa para custear ambos os serviços, a solução só poderá ser no sentido de se reconhecer a ilegitimidade de seu lançamento, posto que inadmissível, como já se disse, a instituição de taxa para custear serviços que não sejam “específicos e divisíveis”.

No tocante à Taxa de Segurança, escorreita a argumentação do impetrante.

A Lei Municipal n.º 6.185, de 29 de novembro de 1985, que deu nova redação ao artigo 240, do Código Tributário do Município, dispõe que:

“A Taxa de Segurança será cobrada dos proprietários ou possuidores, a qualquer título, de imóveis edificados e ineditados, a fim de cobrir as despesas com a manutenção dos serviços de prevenção e extinção de incêndios.”

De outro flanco, preceitua o artigo 80, do Código Tributário Nacional, que:

“Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.”

Por calhar à fiveleta, é oportuno o ensinamento do sempre citado Hely Lopes Meirelles.

Obtempera ele que:

“O antigo Texto Constitucional era o seguinte: ‘taxas: pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização dos serviços públicos ‘de sua atribuição’, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição’ (Constituição de 1967, art. 19, II). No Texto vigente, de técnica mais aprimorada, substituiu-se ‘pelo’ por ‘arrecadadas’; enfatizando-se a natureza tributária das taxas; suprimiram-se as expressões ‘regular’ e ‘de sua atribuição’ por serem redundantes, uma vez que só o exercício regular do poder de polícia e a prestação de serviços ‘de sua atribuição’ autorizam determinada entidade estatal a instituir taxas” (*Direito Municipal Brasileiro*, RT, 3.ª ed., págs. 186-187, nota n.º 9).

Resta saber se a matéria relacionada com a segurança, notadamente no tocante à prevenção e à extinção de incêndios, é da atribuição dos Municípios.

E a resposta há de ser negativa.

O artigo 144, da Constituição Federal, que trata da matéria atinente à segurança pública, não deixa ensanchar à atividade administrativa dos Municípios, ao dispor que “a segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através dos seguintes órgãos:... V — polícias militares e corpos de bombeiros militares”.

Por sua vez, o artigo 2.º, da Lei n.º 616, de 17.10.74, que dispõe sobre a organização básica da Polícia Militar, estabeleceu, como competência dessa corporação, entre outras, a seguinte:

“V — realizar serviços de prevenção e de extinção de incêndios, simultaneamente com o de proteção e salvamento de vidas humanas e materiais no local do sinistro, ...”

E no sentir de Diógenes Gasparini, mesmo “que pela sua natureza se pudesse entender a prestação dos serviços de polícia ostensiva e de preservação da ordem

pública como de interesse local, esses não seriam do Município por força do que estabelece o § 5.º do artigo 144 da CF, que de forma clara atribui essas competências à Polícia Militar” (As Guardas Municipais na Constituição Federal de 1988, Revista dos Tribunais n.º 671, pág. 48).

Assim, como se vê **usque ad satietatem**, a atividade administrativa relacionada com a prevenção e extinção de incêndios é própria dos corpos de bombeiros militares, e não de órgão municipal.

Cabe assinalar que, em matéria de segurança, a Constituição Federal outorgou competência ao Município para tão-somente “constituir guardas municipais destinadas à proteção de seus bens, serviços e instalações, conforme dispuser a lei”.

Como corolário lógico, não cabendo ao Município qualquer atribuição em tema de segurança pública, não poderia ele instituir taxa para cobrir despesas com serviços relacionados com tal matéria, sendo ilegítima, pois, a Taxa de Segurança instituída pelo Município de Santo André.

#### 4 — Conclusão

Por conseqüência do que já restou consignado, o presente **mandamus** deverá receber o agasalho do juízo, declarando-se nulo o lançamento fiscal impugnado, posto que o lançamento do imposto predial e territorial urbano, malgrado a inexistência do plano diretor, foi efetuado com supedâneo na progressividade prevista na legislação municipal. Igual sorte merece a impetração no tocante ao lançamento das taxas de limpeza pública e de segurança, porquanto não são os serviços públicos respectivos caracterizados como divisíveis, na forma preconizada pelo Código Tributário Nacional, bem assim por não ter o Município competência em matéria de segurança pública.

Em face do exposto, havendo ofensa a direito líquido e certo do impetrante, opina esta Curadoria pela concessão da ordem pleiteada, declarando-se nulo o lançamento tributário impugnado.

É o parecer.

Santo André, em 6 de março de 1992.