

INSTITUTO VALE DO CRICARÉ
FACULDADE VALE DO CRICARÉ
CURSO DE DIREITO

A (in)constitucionalidade da Lei Municipal 2.711/2014 e a intervenção do Poder Judiciário frente à execução dos atos discricionários da administração pública na aplicação da lei municipal.

LADIÔNIA MARTINS

São Mateus-ES

2017

LADIÔNIA MARTINS

A (in)constitucionalidade da Lei Municipal 2.711/2014 e a intervenção do Poder Judiciário frente à execução dos atos discricionários da administração pública na aplicação da lei municipal.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Faculdade Vale do Cricaré, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^a. Rosana Júlia Binda.

São Mateus-ES

2017

LADIÔNIA MARTINS

A (in)constitucionalidade da Lei Municipal 2.711/2014 e a intervenção do Poder Judiciário frente à execução dos atos discricionários da administração pública na aplicação da lei municipal.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Faculdade Vale do Cricaré, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em ____ de junho de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Rosana Júlia Binda

FACULDADE VALE DO CRICARÉ

ORIENTADOR

Prof. _____

FACULDADE VALE DO CRICARÉ

Prof. _____

FACULDADE VALE DO CRICARÉ

Prof. _____

FACULDADE VALE DO CRICARÉ

Dedico este trabalho a primeiramente a Deus, aos meus Pais (Lastênio e Fátima) ao meu Irmão (Lacitônio) e minha Sobrinha (Clarisse) alegria de nossa família.

Meus sinceros agradecimentos á todos aqueles que contribuíram para esta conquista, em especial aos meus pais que se dedicaram por cinco anos por esta vitória, abrindo mão de sonhos individuais para sonharmos juntos esta realização. Meu muito obrigada!

RESUMO

O presente trabalho se dispõe a analisar a (in)constitucionalidade da Lei Municipal 2.711/2014, do Município de Conceição da Barra-ES e a atuação do Poder Judiciário diante de um ato discricionário da Administração Pública previsto na Constituição Federal de 1988. A instigação para o desenvolvimento da presente pesquisa ocorreu com a prolação da decisão na Ação Civil Pública nº 00002152-55.2015.8.08.0015, na qual o Poder Judiciário determina a suspensão da aplicação da referida lei que versava sobre alteração ao Código Tributário Municipal, especificamente no que diz respeito às alíquotas de IPTU. Para tanto, será demonstrada a evolução da cobrança de tributos no Brasil, com ênfase no IPTU, bem como, os princípios que regem a tributação e sua aplicação no caso concreto, e a atuação no Município frente à decisão guerreada. Dessa forma, buscar-se-á investigar com a pesquisa, a intervenção dos poderes na busca da melhor aplicação do direito pátrio, em respeito aos direitos e deveres fundamentais.

Palavras chaves: Separação dos poderes, intervenção, princípios tributários, Imposto predial e territorial urbano.

ABSTRACT

This paper analyzes the (in) constitutionality of Municipal Law 2,711 / 2014, of the Municipality of Conceição da Barra-ES, and the Judiciary's action in the face of a discretionary public administration act envisaged in the Federal Constitution of 1988. The instigation For the development of this research occurred with the rendering of the decision in Public Civil Action No. 00002152-55.2015.8.08.0015, in which the Judiciary determines the suspension of the application of the referred law on amendment to the Municipal Tax Code, specifically in what concerns The IPTU rates. To do so, it will be demonstrated the evolution of the collection of taxes in Brazil, with emphasis on the IPTU, as well as the principles governing taxation and its application in the concrete case, and the performance in the Municipality in front of the war decision. In this way, we will investigate with the research, the intervention of the powers in the search for the best application of the right of the mother country, with respect to fundamental rights and duties.

Key words: Separation of powers, intervention, tax principles, Land and urban tax.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. TRIBUTOS NO BRASIL	13
2. FINALIDADE DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA	15
2.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	16
2.2. CONCEITO DE TRIBUTO	17
2.3. CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS	21
2.3.1. Impostos econômico diretos e indiretos	22
2.3.2. Impostos de caráter fiscal e finalidade extrafiscal	23
2.3.3. Impostos reais e pessoais	24
3. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	26
3.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	27
3.2. PRINCÍPIO DA ISONOMIA	29
3.3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	32
4. CONCEITO DE IPTU	40
4.1. FATO GERADOR	41
4.2. SUJEITO ATIVO E PASSIVO	42
4.3. BASE DE CÁLCULO.....	44
4.4. ALIQUOTA	45
5. A LEI MUNICIPAL 2.711 DE 31 DE DEZEMBRO DE 2014	46
6. AÇÃO CIVIL PÚBLICA 00002152-55.2015.8.08.0015	48
6.1. DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA LEI 2.711/2014	48
6.2. DO PEDIDO LIMINAR	50
6.3. DA DECISÃO.....	50
7. A INTERVENÇÃO DO JUDICIÁRIO	52

CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS	56

INTRODUÇÃO

O presente trabalho acadêmico tem como objetivo principal a tributação patrimonial no Brasil, pois verifica a regra matriz de incidência do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) e a aplicação da lei em âmbito municipal, Para isso, foram apontados os principais motivos que impulsionaram a tributação Pública, sendo minuciosamente abordados os motivos da aplicação da Ação Civil Pública, que materializa a concreta aplicação dos princípios básicos constitucionais e tributários.

Assim, esta obra inicia-se com a apresentação de uma sintética digressão histórica sobre a tributação que já existiu no Brasil, tornando-se possível inferir todo o processo evolutivo dos modelos tributários, bem como a aplicação das leis municipais.

Posteriormente a realização da análise histórica dos modelos de tributação no Brasil, é feita uma explanação dos conceitos basilares do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), e os sedimentos do imposto na Constituição Federal de 1988.

No capítulo subsequente, são apresentados alguns conceitos do direito tributário no Brasil, e as definições de sujeito passivo e ativo em conformidade com o Código Tributário.

Neste diapasão, esta pesquisa científica coloca em evidência os princípios basilares que norteiam todo o regime tributário brasileiro e servem de parâmetro para a atuação dos agentes públicos, estabelecem novas diretrizes procedimentais, delineiam as obrigações positivas e negativas do município e todas as demais atribuições de sua competência no âmbito tributário municipal.

Na sequência, é transcrita uma breve cronologia de fatos relevantes que culminou na Ação Civil Pública que buscou a suspensão da aplicação da Lei Municipal 2.711/2014 e a aplicação da lei anterior já revogada, Lei 2.521/2009, ambas do Município de Conceição da Barra.

Superada essa fase, são identificados os principais institutos jurídicos que materializam a aplicação efetiva dos princípios da dignidade da pessoa humana e da razoabilidade e proporcionalidade.

Nos capítulos finais, são explanadas as motivações da decisão do Juízo e uma análise da atuação do Poder Judiciário e do município em relação à Ação Civil Pública interposta, bem como seus efeitos no âmbito jurídico e social.

Por fim, busca-se analisar criticamente a intervenção jurídica na administração pública, fundada no princípio da dignidade da pessoa humana frente ao direito discricionário da administração pública.

1. TRIBUTOS NO BRASIL

Inicialmente é imperioso destacar a formação do Estado, que se concretiza a partir de três elementos, “Povo, Território e Governo Soberano”, nesse prisma, para a manutenção de um Estado a organização é determinada para que todos os elementos se completem.

Em suas funções específicas temos que o elemento Povo, é o condão inicial para desenvolvimento, que parte para a criação e organização de um governo, sendo este o elemento físico, necessário para o reconhecimento do Estado frente a outros Estados soberanos.

Historicamente, os tributos eram cobrados pelos Senhores Feudais e pelos Reis para manutenção de interesses próprios, o fortalecimento do Estado. Com o tributo parte de novos entendimentos e das condições criadas para que haja separação entre o Governante e o Estado, começando os tributos serem destinados para a sociedade.

Desta forma, a origem da utilização do tributo como instrumento de manutenção da ordem e do bem comum confunde-se muito com a origem dos Estados organizados, pois a necessidade do convívio social, demonstrou a necessidade de manutenção das coisas comuns, e por isso, a tributação veio no intuito de retirar partes individuais para o desenvolvimento coletivo dentro da visão de fortalecimento do Estado.

A estimação de riquezas individuais é o condão basilar para a determinação do quanto que deve o indivíduo ter retirado de seu patrimônio próprio para o desenvolvimento do bem comum, isto posto, temos que desde os primórdios do tributo, utiliza-se como base o que os indivíduos possuem de patrimônio e o quanto os mercantes movimentam de riquezas.

Destaque-se que apesar de alterações significativas, o imposto objeto de trabalho, é um dos impostos mais antigos criados, pois mensurar a riqueza através do patrimônio em sua existência real.

No Estado Brasileiro, hoje, há vasto aparato legislativo quanto a matéria tributária, tantas vezes controvertido, porém criados no intuito de fortalecimento do Estado, inclusive, com suas bases determinadas anteriormente `a atual Carta Magna de 1988, tendo recepcionado e positivado em seu corpo um sistema tributário rígido e sólido.

2. FINALIDADE DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA

A arrecadação de tributos objetiva o fortalecimento do Estado e a manutenção de uma ordem social lógica com intuito de prover para toda a população os melhores serviços coletivos e possibilitar o cumprimento dos preceitos fundamentais defendidos na Constituição Federal, CF/88, como dita:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Segundo José Eduardo Soares de Melo citado por Eduardo Sabbag ensina que:

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte de receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no artigo 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia de desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade. [...]

Assim, temos o tributo como sendo a principal fonte de receitas públicas, o que possibilita a formação de políticas públicas tendentes a manutenção da ordem e do alcance do bem-estar social visado em um estado democrático de direito.

Assim segundo Maunz, citado por Luys Emygdio F. da Rosa Júnior, “Estado de Direito é aquele cuja finalidade consiste na consecução e manutenção da justiça material, na própria esfera estatal e na esfera que possa ser influenciada pelo Estado”, ou seja, é necessário que o elemento governo esteja imbuído no equilíbrio entre a manutenção do Estado e a defesa das garantias individuais e coletivas dos cidadãos.

Sendo assim, a arrecadação tributária pode ser encarada como um fim em si mesma, já que é a contribuição da sociedade em sua própria manutenção através do tributo, múnus público, organizado e cobrado mediante lei pelo governo com força administrativa, dentro de um território.

2.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Com base formada anteriormente à promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o Sistema Tributário Nacional, pugna pela manutenção da ordem e equilíbrio fiscal e financeiro dos entes federativos que formam o Estado, no intuito de resguardar o princípio fundamental da indissolubilidade da República do Brasil formada pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal, positivado no artigo 1º, da CF/88, que dita:

Artigo 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I – a soberania

II – a cidadania

III – a dignidade da pessoa humana

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa

V – o pluralismo político

Desta maneira, esse sistema formado pela conjugação básica inicial do que dispõe a Lei 5.172/66, conhecido como código Tributário Nacional (CTN), que é originalmente lei ordinária mas recepcionado pela CRFB/88 com status de lei complementar, por tratar materialmente sobre temas que foram reservados a tal tipo de produção legislativa, e pelo sistema descrito no Título VI – Da tributação e do Orçamento, Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, que está dos artigos 145 a 162, da própria Constituição Federal de 1988, busca resguardar a unidade federativa, onde desde já limita e delimita poderes e competências, define conceitos e descreve princípios, formando a base jurídica a orientar tanto o legisladores quanto aos operadores do direito e contribuintes.

2.2. CONCEITO DE TRIBUTO

A doutrina analisa e conceitua tributos de diversas formas, como exemplo, define Luciano Amaro citado por Ricardo Alexandre, tributo como sendo “ a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”, contudo, apesar de haver diversas definições doutrinárias acerca do instituto, temos no ordenamento jurídico pátrio uma definição legal para o mesmo, esta discutida em alguns aspectos, mas é a que deve ser seguida e estudada por simplesmente estar positivada.

No atual sistema tributário brasileiro, a definição legal de tributo, vem positivada no artigo 3º, do código Tributário Nacional, lei 5.172/1966:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que Não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A discussão doutrinária, como citado acima acerca desta definição legal é longa, mas o que cabe neste momento é apenas destacar e explicar os principais pontos de observância da definição legal do tributo.

Vejamos, tributo é uma “prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, ou seja, pecúnia é aquilo que é pago em dinheiro, em moeda corrente. Está ainda autorizado o pagamento por algum instrumento pelo qual se exprima o valor da prestação, no caso pode-se relacionar o cheque, a estampilha, mas todos esses devem estar devidamente autorizados por lei e atendidas as garantias necessárias para o cumprimento da prestação.

Aprofundando o entendimento, visto que existem possibilidades de pagamento do tributo por dação em pagamento de bens imóveis acrescido pela lei complementar 104/2001, o professor Ricardo Alexandre, explica:

Apesar de a Lei Complementar 104/2001 ter acrescentado o inciso XI ao artigo 156 do CNT, permitindo a dação em pagamento de bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário, não se pode tomar a autorização como uma derrogação da definição de tributo no ponto em que se exige que a prestação seja “em moeda”, pois o próprio dispositivo oferece a alternativa “ou cujo valor nela [em moeda] se possa exprimir”. Assim, é lícito entender que o CTN permite a quitação de créditos tributários mediante a entrega de outras utilidades que possam ser expressas em moedas, desde que tais hipóteses estejam previstas no próprio texto do código, que no seu artigo 141 afirma que o crédito tributário somente se extingue nas hipóteses nele previstas.

O tributo é prestação compulsória, cobrada pelo Estado, que utiliza seu poder de império, para garantir a receita derivada imposta por lei, para obrigar os cidadãos à contribuírem com o desenvolvimento das coisas comuns e, portanto, não é relevante a vontade em contribuir pois esta está imposta a quem incorrer em algum fato da vida que gera o direito legal ao estado, definindo Paulo de Barros Carvalho que “prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de

uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias”.

Tributo deve ser ainda uma prestação compulsória sem estar constituída ou ter relação como sanção por algum ato ilícito, é neste ponto que resta evidente que tributo não é multa, apesar de ambos serem receitas derivadas oriundas do poder imperial do Estado, o tributo está na sua acepção legal proibido de ser instituído e cobrado com sanção, pois como já citado o tributo origina da ocorrência de algum fato da vida abstratamente previsto em lei como fato gerador, para Ricardo Lobo Torres citado por Eduardo Sabbag:

“São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. O próprio artigo 3º do CTN, ao se definir tributo, exclui do seu conceito prestação “que constitua sanção de ato ilícito”.

Instituída em lei, a prestação do tributo deve necessariamente obedecer ao procedimento legislativo correto para que seja válida sua cobrança, rege-se, portanto, pela legalidade de instituição, resume então o professor Ricardo Alexandre:

“Essa é uma regra sem exceção: o tributo só pode ser criado por lei (complementar ou ordinária) ou ato normativo de igual força (medida provisória). Isso decorre do princípio democrático: como a lei é aprovada pelos representantes do povo, pode-se dizer, ao menos teoricamente, que o povo só paga os tributos que aceitou pagar”.

Para finalizar temos que esta prestação deve ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, a cobrança administrativa efetuada pelo Estado, em geral, pelo lançamento efetuada por um fiscal ou auditor, decorre de uma atividade plenamente vinculada à lei, não sendo permitido ao servidor se sensibilizar no caso concreto por qualquer circunstância imposta distinta ao ditame legal.

O Código Tributário Nacional determina claramente no artigo 5º, que os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria, sendo adotado por tal dispositivo legal, claramente a teoria tripartida. Nesse sentido, completa Ricardo Alexandre dizendo:

“Alguns entendem que a Constituição Federal segue a mesma teoria, ao estabelecer, no seu artigo 145, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. O dispositivo, na realidade, não restringe as espécies tributárias às três enumeradas, mas apenas agrupa aquelas cuja competência para criação é atribuída simultaneamente aos três entes políticos. Trata-se, portanto, de norma atributiva de competência e não de norma que objetive listar exaustivamente as espécies de tributo existentes no ordenamento jurídico brasileiro”.

Contudo, embora haja divergências doutrinárias quanto a quantidade das espécies de tributos, o Supremo Tribunal Federal, ao deparar com o tema, adotou a teoria da pentapartição do tributo, ou seja, o tributo (gênero) é dividido em cinco espécies, cada um com suas particularidades dentro do ordenamento jurídico tributário, são elas, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, segue trecho do voto do Ministro do Supremo Tribunal Federal – Min. Moreira Alves, em 29/06/1992, no recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP (Pleno), que confirma a teoria pentapartida adotada pela Corte Suprema:

EMENTA: (...) De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria). A que se refere o artigo 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem as duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico é de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Para entender todo sistema tributário, necessária foi a explicação do tributo em seu sentido amplo e sua função social, desmembrar tributo em suas espécies e a partir disso destacar a espécie imposto para aprofundamento objetivado no presente trabalho.

2.3. CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS

Dentre as espécies citadas, a que objetiva o presente trabalho, deve ater-se a analisar tão somente a espécie impostos, que o Professor Ricardo Alexandre define como:

Os impostos são: por definição, tributos não vinculados que incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo (devedor). Justamente por isso, o imposto se sustenta sobre a ideia da solidariedade social. As pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado, fornecendo-lhes os recursos que este precisa para buscar a consecução do bem comum (...). Estes entes devem usar tais recursos em benefícios de toda a coletividade, de forma que os manifestantes de riqueza compulsoriamente se solidarizem com a sociedade.

Paulo de Barros Carvalho, inicia sua explanação dizendo:

Muitos critérios podem orientar uma classificação dos tributos em espécies. As clássicas, mais difundidas, vêm carregadas de fortes conotações extrajurídicas, principalmente econômicas. Esse o motivo pelo qual nos inclinamos por aquela que tem como fonte inspiradora a circunstância de existir, na hipótese normativa, um vínculo entre o fato descrito e uma classificação dos tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação do Poder Público, (...).

Assim, impostos são tributos que não se vinculam a qualquer contrapartida estatal e incide em regra sobre manifestação de riqueza do sujeito passivo, ou seja, o Estado para sua manutenção determina que o povo, em especial aquele que manifeste riqueza, seja ela, por meio de patrimônio, movimentação de mercadorias ou financeiras, ajude a custear os bens comuns em prol de toda a sociedade, sem

demonstrar necessariamente uma contrapartida direta desse imposto, a título de exemplo, temos o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, que tem como fato gerador da obrigação ser proprietário de veículos automotores, em que pese, haver um discurso popular que este serve para manutenção de estradas e vias públicas, extrai-se da definição de imposto, que esse discurso popular não relaciona-se verdadeiramente com a juridicidade do instituto, pois este não se vincula a nenhuma contraprestação específica por sua cobrança e sua incidência é sobre uma manifestação de riqueza.

Paulo de Barros Carvalho dita ainda, “podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio q qualquer atuação do Poder público”, e reafirma que “é da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuação atinente ao administrado”.

Concluindo o entendimento e diferenciado qualitativamente o imposto das demais espécies de tributo, Ricardo Lobo Torres citado por Eduardo Sabbag informa que, “tributos vinculados são os tributos devidos em decorrência de uma prestação estatal em favor do contribuinte; vinculados são as taxas e as contribuições; não vinculados, os impostos”.

Entendido o imposto como espécie e que este se relaciona aos negócios e bens da vida privada, este também se classifica em algumas categorias para determinações doutrinárias que balizam os aspectos e naturezas de cada imposto criado, como em impostos diretos e indiretos, impostos a caráter fiscal e extrafiscal, impostos reais e pessoais e em impostos progressivos, proporcionais e seletivos.

2.3.1. Impostos econômico diretos e indiretos

Essa classificação relaciona-se ao suporte da carga tributária do fato gerador, é o fator econômico que suporte este encargo, diz-se que imposto direto é aquele

em que o sujeito passivo definido suporta a carga econômica do imposto, pois não permite a transmissão dessa carga a terceiros, ou seja, aquele que deu causa ou está relacionado ao fato impositivo é o responsável, como exemplo, temos o imposto de renda, onde quem auferir renda é o responsável por suportar o encargo econômico.

Na contramão deste temos o imposto indireto, que é aquele que permite a transmissão do ônus econômico a terceiros, ou seja, o encargo pode recair sobre terceira pessoa, como é o caso do ICMS. Onde o valor do imposto normalmente está embutido no valor final do produto, portanto apesar do contribuinte de direito e o sujeito passivo pelo recolhimento do imposto poder ser um qualquer, sua repercussão e seu suporte econômico normalmente é suportado por quem adquire o produto sendo este o contribuinte de fato, pois suporta o ônus econômico do imposto.

2.3.2. Impostos de caráter fiscal e finalidade extrafiscal

Nesta classificação o que se verifica é a finalidade para a qual o imposto é criado, pensa-se inicialmente a irrealidade dessa classificação, já que o explanado até o momento é que o imposto serve para a manutenção da ordem em busca de uma pacificação social, acontece que os governos possuem maneiras para buscar essa pacificação e dentre essas, a criação de impostos, que no caso brasileiro deve estar de acordo com a determinação constitucional.

Pois bem, é um imposto de caráter fiscal, aquele criado no intuito de abastecer os cofres públicos, de caráter basicamente arrecadatório, já o imposto de caráter extrafiscal, busca algo além do caráter arrecadatório, a função de sua criação transcende a vontade do governo de angariar recursos na persecução da pacificação social e através de sua criação consegue, por exemplo, a regulação do mercado interno, desta feita, o professor Ricardo Alexandre, explica:

O tributo possui finalidade extrafiscal quando objetiva fundamentalmente intervir numa situação social ou econômica. São os casos, entre outros, dos impostos de importação e exportação, que, antes de arrecadar, objetivam o controle do comércio internacional brasileiro, podendo, às vezes, servir de barreira protetiva da economia nacional e outras de estímulo à importação ou exportação de determinada espécie de bem.

Nesse diapasão, a função social quanto ao imposto de caráter extrafiscal, não é esgotada apenas no recolhimento para os cofres, pois pode sim incentivar ou não a prática de alguma atividade de interesse do Estado.

2.3.3. Impostos reais e pessoais

Essa classificação busca diferenciar os aspectos sobre os quais a base de incidência do imposto deve ser levada em consideração, verificando a subjetividade do imposto.

Tem-se como impostos reais aqueles que incidem sobre coisas, ou seja, deve levar em consideração apenas o objeto da tributação, sem que necessariamente verifique as pessoas envolvidas na relação. Enquanto os impostos pessoais devem incidir sobre o fato levando em consideração os aspectos subjetivos do contribuinte, a capacidade contributiva das pessoas na relação, as características pessoais, nesse diapasão explica resumidamente Kiyoshi V. Harada citado por Eduardo Sabbag:

“Os impostos pessoais levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo, enquanto os impostos reais são aqueles decretados sob a consideração única da matéria tributável, com total abstração das condições individuais de cada contribuinte”.

Contudo, como escrito por Eduardo Sabbag, para o Insigne Sacha Calmon Navarro Coelho:

Separar os impostos em pessoais, quando incidirem sobre as pessoas, e reais quando incidirem sobre as coisas, é uma atitude falha, uma vez que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas. Mesmo que o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atinja o proprietário independentemente da coisa, em face do vínculo *ambulat cum dominus*, designando que a coisa segue o dono.

De fato, classificar os impostos com base apenas sobre o objeto ou pessoa sobre a qual incidirá a exação gera jurisprudencialmente e doutrinariamente diversas celeumas, que acabam sendo mitigadas nas aplicações das leis decorrentes dessas, principalmente em relação aos princípios existentes nos ordenamentos e jurídicos.

3. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Em todo ordenamento jurídico pátrio temos princípios para balizar o comportamento social, inclusive o do legislativo, sendo necessária a observância dos princípios pois essencialmente estes delineiam vontades muitas vezes superiores aos ditames legais e garantem direitos fundamentais individuais e coletivos.

Nesse contexto, a definição de princípio para Celso Antônio Bandeira de Melo citado por Ricardo Alexandre é:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe sentido harmônico.

Com essa compreensão, percebe-se que entender princípios é conseguir modular cognitivamente o sistema posto, pois estes trazem para o interior do sistema as razões de serem lógicas e racionais de todo ordenamento.

O sistema constitucional brasileiro vigente traz princípios expressos e implícitos que como explicitado devem ser observados, pois possuem funções garantidoras de direitos e delimitadoras de deveres.

Sacha Calmon Navarro Coelho, explica princípios constitucionais como:

Para começar, ditos princípios traduzem no imo e em suas expansões projeções de direitos fundamentais, ou melhor, no miolo, são garantias de direitos fundamentais, notadamente capacidade, liberdade, dignidade, propriedade e igualdade, além de valores, federalistas e solidaristas.

Conclui-se que são garantias constitucionais que devem proteger direitos fundamentais, explicados princípios, adentra-se à análise de apenas alguns desses que se mostram relacionados ao tema proposto e necessários ao entendimento, podendo eles estarem expressos ou implícitos possuindo os mesmos objetivos complementando-se e integrando o sistema.

3.1. PRINCIPIO DA LEGALIDADE

Inaugura-se pelo princípio da legalidade o Estado Democrático de Direito, sendo ele que dita um dos principais fundamentos da democracia, o atendimento à vontade do povo, portanto, garantir a participação do povo nos mandamentos do estado.

Com respaldo constitucional está estabelecido, no artigo 5º, inciso II, da CRFB/88, que “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, de entendimento claro, o ditame expressa como garantia fundamental a positivação de lei para a criação de obrigações aos cidadãos.

É demonstrado por Hugo de Brito Machado citado por Eduardo Sabbag que, “no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos poderes de Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”.

Dentro da perspectiva tributária, Ruy Barbosa Nogueira novamente na citação de Eduardo Sabbag, aduz que o “princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário”.

A instituição do tributo, portanto, em que pese sua nomeação e sua distribuição de competência estar de forma delimitada no seio da própria

constituição, observa o princípio da legalidade e garante que sua instituição se dê por atendimento aos critérios de criação da lei.

Ademais, no plano tributário, a Constituição Federal asseverou ainda mais a proteção ao princípio, quando determina dentre as garantias elencadas no Artigo 150, que:

Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

O professor Eduardo Sabbag, explica que:

“Se tributo é veículo de invasão patrimonial, é prudente que isso ocorra segundo a vontade popular, cuja lapidação se dá no Poder Legislativo e em suas casas Legislativas. Tal atrelamento, no trinômio “tributo-lei-povo” assegura ao particular um “escudo” protetor contra injunções estatais feitas por instrumento diverso de lei”.

Consagrado como princípio garantidor de direitos e delimitador de deveres, em acepção ampla verifica-se a necessidade de sempre estar observando o princípio, o que pode parecer um contrassenso, mas sem confusão, é que ocorre a mitigação desse em pontos específicos da lei instituidora do tributo, como na definição de algum parâmetro da lei, de exemplo dá-se, a majoração de alíquotas do Imposto de Importação e de Exportação, por portaria ministerial ou decreto presidencial, mas dentro de limites fixados em lei.

Com isso observa-se, que o povo consente através da lei, sobre a instituição e cobrança do tributo, Aliomar Baleeiro, citado por Maria de Fátima Ribeiro constante na obra de Eduardo Sabbag, ratifica esse pensamento dizendo que, “o tributo é ato de Soberania do Estado na medida em que sua cobrança é autorizada

pelo povo, através da representação.” Ou seja, a vontade do povo é garantida através da observância ora apresentado.

3.2. PRINCIPIO DA ISONOMIA

O princípio da isonomia, vem sendo estudado em diversos segmentos do comportamento humano desde o início das sociedades organizadas, e a busca por seu desenvolvimento perpassa em matérias sociológicas, filosóficas, teológicas, antropológicas, entre outras, nessa vertente Rui Barbosa, na Oração aos moços, leciona brilhantemente sobre o tema:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.

Esta blasfêmia contra a razão e a fé, contra a civilização e a humanidade, é a filosofia da miséria, proclamada em nomes dos direitos do trabalho, e, executada, não faria senão inaugurar, em vez da suprema do trabalho, a organização da miséria.

Mas, se a sociedade não pode igualar os que a natureza criou desiguais, cada um, nos limites da sua energia moral, pode reagir sobre as desigualdades nativas, pela educação, atividade e perseverança. Tal a missão do trabalho.

A relação pertinente lógica explanada, deve ser observada de ponto em qualquer ramo do ordenamento social, que vá além da juridicidade do conteúdo material normativo de um Estado. Tal princípio relaciona-se com algo além da formação do Estado, pois parte desde a origem do indivíduo que pela própria natureza são diferentes até a formação cultural de grupos sociais.

De cunho empírico, mas com grande valia aos ordenamentos jurídicos, o desenvolvimento social e a busca da igualdade, está de certo positivado constitucionalmente no Brasil, no caput, de um dos artigos mais conhecidos da constituição cidadã, que defende o princípio genericamente, e em seus Incisos subsequentes, dita o Artigo 5º, da CRFB/88:

Artigo 5º todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...).

Para Luyz Emygdio F. da Rosa Junior:

A regra da igualdade de todos é perante a lei e não uma mera igualdade de leis, pelo que se dirige não só aos legisladores, como princípio programático, como também aos juízes e às autoridades administrativas. Dai, pode-se aduzir que o princípio da igualdade preside a ação legislativa, judiciária e do próprio particular no moderno Estado de Direito.

Portanto, mesmo que em estudo aprofundado do tema, haja entre doutrinadores divergências quanto ao alcance do princípio sendo eles de igualdades objetivas ou subjetivas, esta deve garantir os direitos em situações iguais e desiguais.

Adentrando à igualdade tributária, Luyz Emygdio F. da Rosa Junior , inicia explicando que:

A igualdade tributária foi preconizada por Adam Smith sob a denominação de princípio da justiça tributária, pelo qual os súditos deviam contribuir para o Estado na proporção de suas capacidades, isto é, na medida em que auferem rendas sob a proteção estatal.

Como dito, positivado o princípio da isonomia genericamente, onde dita que todos são iguais perante a lei, supracitado, e adentrando à igualdade tributária, a constituição assevera dentro do Sistema Tributário Nacional, a necessidade de observância do princípio na vertente tributária, como demonstra o inciso II do artigo 150, da CRFB/88:

Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Analisando os artigos positivados na constituição, percebe-se que essa defende o princípio tanto de forma afirmativa quando trata que todos são iguais perante a lei, quanto ao contraponto da desigualdade de forma negativa, ao determinar aos entes federados que em lei fica vedado a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalente, em compreensão lógica o constituinte assegurou a sistemática do tratamento igual aos iguais e do desigual aos desiguais.

Locupletando o entendimento do princípio da igualdade tributária, Luys Emygdio F. da Rosa Júnior, explica:

O princípio da igualdade tributária comporta duas vertentes: a generalidade e a uniformidade dos tributos. Pela generalidade se entende que todos devem pagar tributos sem haver desigualdades fiscais. A uniformidade significa que os tributos devem ser repartidos entre os cidadãos com critérios idênticos. A igualdade tributária decorre da natureza jurídica da relação entre o físico e o contribuinte, constituindo-se em um reforço ao princípio da legalidade tributária, porque ao anunciar que todos são iguais perante a lei fiscal, está se reiterando o princípio pelo qual só pode ser instituído por lei formal.

Ao legislar o legislador infraconstitucional, deve balizar-se no princípio ora estudado, para que consiga atender as expectativas da população analisando assim todos os critérios que influem na cobrança e no pagamento do tributo, desde o objeto até ao cidadão contribuinte que deve cumprir a obrigação afim de respeitar as igualdades e diferenças existentes.

Bernardo Ribeiro de Moraes citado por Luys Emygdio F. da Rosa Júnior, leciona que o princípio da igualdade tributária pressupõe as regras descritas:

- a) a igualdade jurídica tributária consiste na igualdade relativa, com seu pressuposto lógico de igualdade de situações e condições. A lei fiscal deve ser igual para todas iguais, isto é, para todas as pessoas que se encontrem nas mesmas condições e debaixo de circunstâncias idênticas; b) não –e admissível a lei fiscal reservar tratamento diverso às pessoas que estejam nas mesmas condições. Não se admitem exceções ou privilégios, com exclusão de algumas pessoas, no que se concerne a outras em iguais circunstâncias. A lei fiscal pode estabelecer benefício, desde que não venha ferir o princípio da isonomia; c) a existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias ou classes de contribuintes.

3.3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Esse princípio tem ligação umbilical ao estudado anteriormente, para alguns doutrinadores inclusive este é um subprincípio do anterior, ou melhor, este é um princípio enquanto aquele é um sobre princípio.

Como explica Ricardo Alexandre, “é exato, portanto, afirmar que o princípio da capacidade contributiva está umbilicalmente ligado ao da isonomia, dele decorrendo diretamente”.

Registre-se que apesar da ligação e complementaridade dos princípios estes não se confundem, Eduardo Sabbag, escreve:

A capacidade contributiva evidencia uma das dimensões da isonomia, a saber, a igualdade na lei, quando se busca tratar de forma distinta situações diversas, conforme se estudou em ponto anterior.

Luciano Amaro, explica o princípio da seguinte maneira:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. Como registraram Geraldo Ataliba e Cléber Galdino, a capacidade econômica corresponde à “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza de lastro à tributação”.

Portanto, capacidade contributiva alia-se ao fato de a busca de equidade se delinear pela característica dos indivíduos, com necessidade de verificação das características individuais sem que se ultrapassem aos limites de suporte da carga tributária, para a continuidade da manutenção do estado pelo contribuinte.

Para Paulo e Barros Carvalho:

A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto de carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário como pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas do direito tributário [...]

Nessa necessidade de balanceamento entre interesses públicos e privados, o termo equidade requer uma busca por justiça na tributação, Eduardo Sabbag , explica:

A busca da justiça avoca a noção de “iniquidade” na tributação. Esta na visão dos economistas, liga-se ao modo como os recursos são distribuídos pela sociedade horizontal, em que deve haver tratamento igual dos indivíduos considerados iguais, e (II) na equidade vertical, com o tratamento desigual aos indivíduos considerados desiguais.

Para garantir essa busca no atendimento ao princípio a CRFB/88, positivou no artigo 145§1º, o seguinte:

Artigo 145. A união, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nesse diapasão, urge a necessidade de esmiuçar ainda mais este princípio, pois na literalidade do dispositivo, a Constituição escreve a expressão “sempre que possível” e destaca apenas a espécie imposto como necessária ao atendimento da capacidade contributiva, o que suscita questões a serem superadas, como nos mostra Hugo de Brito Machado:

Esse dispositivo tem suscitado algumas questões, duas das quais nos parecem realmente importantes. Uma consiste em saber se o princípio da capacidade contributiva, ou mas exatamente, o princípio da capacidade econômica, refere-se apenas aos impostos, como está a indicar o seu elemento literal, ou se diz a respeito a tributos. A outra consiste em saber qual é o alcance da expressão “sempre que possível”, pois essa expressão pode parecer uma forma de atribuir ao legislador a liberdade para decidir quando considera a possível a observância do princípio.

A utilização do tremo impostos, na constituição como meio de determinar a análise da capacidade contributiva, já superado por tribunais superiores, juristas e doutrinadores, no entendimento desses em interpretação axiológicas, em que pese a utilização do vocábulo, o constituinte não queria restringir o alcance do princípio como vemos em diversos julgados da Suprema Corte Brasileira utilizando inclusive o princípio da razoabilidade como um dos argumentos, como exemplo, temos o que relata o Ministro Marco Aurélio no RE 423.768 noticiado no Informativo STF 433 citado por Ricardo Alexandre:

O §1º do artigo 145 possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma gradação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto.

Ao analisar a expressão “sempre que possível” positivada na Constituição, essa deve partir do entendimento que os impostos incidem sobre alguma manifestação de riqueza e, portanto, essa deve ser obrigatoriamente levantada e observada pelo legislador ao graduar os impostos, Aliomar Baleeiro citado e complementados por Eduardo Sabbag explicam:

O § 1º do artigo 145 da Constituição Federal deve orientar o estudioso no sentido de que a expressão “sempre que possível” não confere poder discricionário ao legislador, mas designa, sim, por meio do advérbio “sempre”, um inafastável grau de imperatividade no comando, “deixando claro que. Apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a personalidade para graduar os impostos pela capacidade econômica do contribuinte”.

Superada a questão literal da Constituição e ainda como dito, que o princípio da capacidade contributiva se aproxima ao princípio da isonomia já estudado, temos

que a capacidade contributiva aproxima-se também de outros postulados que perseguem objetivos análogos, como fala Luciano Amaro:

A capacidade econômica aproxima-se, ainda, de outros postulados, que sob ângulos diferentes, perseguem objetivos análogos e em parte coincidentes a personalização, a proporcionalidade, a progressividade, a seletividade.

Quanto ao princípio da personalização, até pela literalidade do dispositivo já estudado, resta claro, que quanto aos impostos pessoais, ou seja, aqueles incidentes em base de natureza subjetiva, que tem relação direta aos contribuintes, seja pela demonstração de riqueza pela renda ou pelo patrimônio, estes serão observados, o que gera maior problemática são os tributos reais, onde há distinção entre contribuintes de fato e de direito, como mostra Luciano Amaro:

Mas os impostos reais (que consideram, objetivamente, a situação material, sem levar em conta as condições do indivíduo que se liga a essa situação) também devem ser informados pelo princípio da capacidade contributiva, que é postulado universal de justiça fiscal. Ou seja, não se pode, na criação de impostos (como soem ser os impostos indiretos), estabelecer critérios de quantificação do gravame em termos que ofendam a presumível capacidade econômica do contribuinte ou contribuinte “de fato”, em função de quem, nos tributos indiretos, deve ser aplicado o princípio. Não há nenhuma razão pela qual pudessem ser desconsiderados, no caso de impostos indiretos, os valores que os princípios em análise buscam preservar, a pretexto de que a capacidade contributiva deva ser a do contribuinte de direito, ignorando-se o contribuinte “de fato”. Não fosse assim, o princípio poderia ser abandonando, para efeito de tributação de alimentos básicos e remédio, pretexto de que os contribuintes de direito dos impostos aí incidentes são empresas de altíssimo poder econômico.

Continuando a dedução lógica do princípio, Luciano Amaro, já relaciona brilhantemente o princípio da seletividade no atendimento da capacidade contributiva, da seguinte forma:

Aliás, é precisamente em atenção ao contribuinte “de fato” que se põe outra das vertentes da capacidade contributiva nos campos dos impostos indiretos, ou seja, o princípio da seletividade, segundo o qual o gravame deve ser inversamente proporcional à essencialidade do bem.

Ainda na verificação da capacidade contributiva é importante relacionar dois princípios de observância fundamental para compreensão do tema, a proporcionalidade e a progressividade, a proporcionalidade explicada por Luciano Amaro já nos basta ao entendimento pretendido, segue:

A adequação do imposto à capacidade econômica do contribuinte encontra, ainda, expressão no princípio da proporcionalidade, em face do qual o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada em cada situação impositiva. A mera ideia de proporcionalidade, porém, expressa apenas uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e do imposto (se a base de cálculo dobra, o imposto também dobra). A capacidade contributiva reclama mais do que isso, pois exige que se afira a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada, e não apenas a, justiça relativa entre uma e outra das duas situações. O princípio da capacidade contributiva, conjugado com o da igualdade, direciona os impostos para a proporcionalidade, mas não se esgota nesta.

Nesse contexto, a proporcionalidade remete ao entendimento que maiores riquezas gerem maiores tributos a serem recolhidos ao estado, em uma relação matemática pura e simples, contudo vemos que ainda temos a progressividade que, em primeira análise fria, remete a incidência de alíquotas maiores sobre manifestações de riquezas maiores como apregoa Eduardo Sabbag:

O princípio da capacidade contributiva impõe, na esteira da justiça distributiva, que aqueles cidadãos dotados de maior poder aquisitivo devem pagar impostos com alíquotas maiores, de forma que o sacrifício econômico por eles sentido seja proporcionalmente maior do que suportado pelos contribuintes mais economicamente vulneráveis.

Para Roque Antônio Carraza citado por Eduardo Sabbag:

Em nosso sistema jurídico todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por que? Porque é graças a progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva.

Então temos que a progressividade é um tanto princípio quanto uma técnica de tribulação na qual o resultado da incidência tributária, aumenta tanto em função da base tributável quanto à alíquota utilizada nessa conjugação, ou seja, quanto maior a base de cálculo do imposto maior deve ser a alíquota tendo em vista que o contribuinte consegue arcar mais com a sociedade devido a sua manifestação de riqueza ser maior do que de outros membros da sociedade.

Mais clara, torna-se essa técnica nas explicações do professor Eduardo Sabbag:

A progressividade traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento dá à medida que se majora a base de cálculo do gravame. O critério da progressividade diz com o aspecto quantitativo, desdobrando-se extrafiscal. A primeira alia-se ao brocardo “quanto mais se ganha, mais se paga”, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contempla o grau de “riqueza presumível do contribuinte”. A segunda por sua vez, fia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório.

Na tentativa de esgotar os pontos importantes quanto ao princípio da progressividade, tem-se que explicitamente a CRFB/88, determinou ao legislador infra apenas como obrigatória a observância desse princípio ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), ao imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), ambos de competência federal, e ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) de competência Municipal, contudo

como explicado isto realmente não pode servir de obstáculo para a criação dessa técnica na maioria dos tributos, pois apesar de haver em alguns casos celeumas jurisprudenciais e doutrinárias, já se encontra superado em grande parte essa limitação constitucional e que no tema proposto será abordado em momento oportuno.

Por fim no intuito de clarear ainda mais o princípio d capacidade contributiva relacionando-o ainda a outros, como o mínimo existencial e a vedação ao confisco, já que este defende a busca pela justiça, deve ainda observar os limites da incidência tributária sobre os contribuintes, Ricardo Lobo Torres ao analisar o mínimo existencial explica essa relação e dita que:

A importância da capacidade contributiva, aqui, é puramente negativa. A imunidade do mínimo existencial se situa aquém da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência além da aptidão de pagar. Em outras palavras, a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina do limite destruidor da propriedade.

Assim, na dosimetria legislativa da incidência tributária para atendimento da capacidade contributiva, o respeito ao mínimo existencial particular e a vedação à invasão exacerbada ao patrimônio privado, garantidos como direitos fundamentais, devem pautar a conduta dos legisladores e aplicadores do direito.

4. CONCEITO DE IPTU

A constituição da República dentre todos os liames tratados em seu escolpo, delimitou os tributos á serem instituídos por cada ente federativo.

Aos Municípios, conforme o artigo 30 da Constituição atribuiu a função de legislar sobre assuntos de interesse local, a competência suplementar a legislação federal e a estadual no que couber e instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei.

Em relação aos impostos de competência municipal, observa-se que a lista de impostos do município descrita na Constituição é exaustiva, impossibilitando assim aos Municípios instituírem quaisquer outros impostos além daqueles permitidos pela carta Magna, excepcionando a hipótese de emenda à Constituição.

Portanto, aos Municípios cabe instituir apenas os três impostos expressamente previstos no artigo 156 da Constituição, a saber:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Neste sentido tem-se que foi através do inciso I do artigo 156 da Constituição Federal, que foi dada aos Municípios competência para criarem o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

Em se tratando de IPTU o Código Tributário Nacional em seu artigo 32, caput, dispõe:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Desta feita, o imposto que é de competência dos Municípios incide sobre a propriedade urbana sob a égide da lei civil, alcança o domínio útil e a posse, recai sobre a propriedade por acessão física, isto é, tudo que o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada á terra, os edifícios e construções, de modo que não possa retirar sem destruição, desde que a propriedade esteja situada em zona urbana, definida por lei complementar.

Para Aires Fernandino Barreto, através de uma interpretação sistemática do supracitado artigo, retira que o termo propriedade foi utilizado pela constituição em sentido comum e não em seu significado jurídico, pois se assim o fosse, estaria contrariando o principio da igualdade, haja vista que propriedade e domínio pleno seriam equivalentes.

4.1. FATO GERADOR

O Código Tributário Nacional, no artigo 16, conceitua que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Pois bem, neste sentido tem-se que o IPTU é um imposto cujo fato gerador independe da ação do Estado, desta feita, o imposto predial e territorial urbano grava a propriedade, pois recai sobre o gozo jurídico de uso, fruição e disposição de bem como o domínio útil e a posse.

A obrigação tributaria do IPTU refere-se ao período de um ano, e em função de não poder ser cobrado em razão do chamado ano base, possibilita que a lei municipal, com fundamento no §2º, artigo 144 do Código Tributário Nacional, determina expressamente o momento em que se dá a concretização da hipótese de incidência de referido imposto.

Aires Barreto posiciona o seu entendimento no sentido de que, caso seja fixada de forma expressa a data em que se dá a concretização da hipótese de incidência do fato tributário, este somente ocorrerá naquele momento, em conformidade com a lei municipal, surgindo então a obrigação tributaria, não importando as mudanças que se processem em relação ao estado do imóvel, sejam elas físicas ou jurídicas, o que importa é a existência da propriedade, do domínio útil ou da posse do imóvel na data disposta na lei municipal.

Após a incidência do fato gerador o Código Tributário Nacional no artigo 33 dispõe sobre a base de cálculo do imposto, objeto fundamental da ação judicial aqui estudada. Vejamos:

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

O valor venal do imóvel nada mais é que o valor de venda do imóvel para pagamento à vista nas condições normais de mercados.

4.2. SUJEITO ATIVO E PASSIVO

O IPTU traz como sujeito ativo o Município e como sujeito passivo o Contribuinte e o Responsável Tributário conforme estabelece os artigos 121 e artigo 122 do Código Tributário Nacional. Vejamos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Assim, pode-se conceituar que o sujeito passivo será a pessoa natural ou jurídica obrigada ao cumprimento de tal obrigação, podendo ter a posse do imóvel por justo título. E o sujeito ativo, quem tem o direito de exigir.

Eis a definição do artigo 34 do Código Tributário Nacional:

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título

Não obstante, vale ressaltar que na Lei Federal nº 10.257/2001, em seu artigo 21, o legislador aponta como Contribuinte do IPTU o superficiário. Desta feita, além das pessoas físicas e jurídicas temos como Contribuintes do IPTU o proprietário, o seu possuidor a qualquer título, o titular de domínio útil.

4.3. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do IPTU conforme disposto no artigo 33 do Código Tributário Nacional, é o valor venal do imóvel, devendo ser observado o que rege o parágrafo único do mesmo artigo que em seu texto destaca que para determinação da base de cálculo não deve-se levar em consideração o valor dos bens mantidos, em condição permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização ou exploração.

O valor venal por sua vez entende-se ser o valor do mercado imobiliário presumindo-se estar conforme a planta fiscal de valores.

Planta Genérica de Valores é um complexo de fatores e índices dos valores médios unitários de metro quadrado de terreno e de construção para apuração do valor de venda de imóveis onde é definido o valor do metro quadrado conforme a localização do imóvel, a natureza e a construção. Cada Município através de Lei Complementar determina o valor e a periodicidade da alteração desses valores.

Para o Município de Conceição da Barra a lei complementar municipal 2017 de 1997 determina que a revisão dos valores da planta genérica de valores ocorrerá a cada 2 anos. Vejamos:

Art. 25. [...]

§ 2º. O Poder Executivo deverá proceder, a cada 02 (dois) anos, as alterações necessárias á atualização da Planta Genérica de valores de Terrenos e da tabela de preços de construção.

Discorrendo ainda sobre o valor venal do imóvel, para Aires Fernandinho Barreto a determinação dos valores “são sempre decorrentes das forças econômicas que caracterizam a lei da oferta e da procura”, sendo assim o autor dispõe que haja sempre utilizado como valor venal do imóvel aquele valor que mais se aproxima do valor provável de venda, no seu entendimento, o mais preciso.

4.4. ALÍQUOTA

Alíquota é o percentual que incide sobre a base de cálculo do valor venal do imóvel, apurado de conformidade com o que dispõe a lei Municipal.

Estas alíquotas do IPTU são fixadas pelos Municípios, sem qualquer interferência da Constituição Federal nem o Código Tributário Nacional, não impondo qualquer limitação, ou seja, cabe à LEI MUNICIPAL estabelecer ou fixar as alíquotas máximas ou mínimas.

A lei complementar municipal 2017 de 1997 (Código Tributário Municipal) estabeleceu as alíquotas incidentes no IPTU do município nos moldes do artigo 31:

Art. 31. Alíquotas do imposto são:

I - em relação a imóveis não edificados 2% ,

II – em relação a imóveis edificados, a alíquota será de 0,8% (zero vírgula oito por cento) do valor venal do imóvel.

O IPTU pode ter vários tipos de alíquotas, diferenciadas ou variadas, de acordo com o valor venal do imóvel, que quanto maior o valor do imóvel maior a alíquota a ser aplicada diante da base de cálculo.

5. A LEI MUNICIPAL 2.711 DE 31 DE DEZEMBRO DE 2014

O município através da câmara municipal no uso de suas atribuições discricionárias promoveu a criação da lei 2.711/2014.

Após um lapso temporal de 17 anos sem que houvesse a atualização da planta genérica de valores, o Município de Conceição da Barra aprovou a Lei Complementar Municipal 2.711/2014, que dentre outras matérias, alterou o texto dos artigos 26 e 27 do código tributário municipal (Lei 2017/1997) atualizando a planta genérica de valores do metro quadrado do imóvel e as alíquotas aplicadas no artigo 31 do código supracitado.

Vejamos as alterações dos referidos artigos:

Art. 7º. Fica incluído o inciso IV no art. 26, da Lei Municipal n º 2.017-A, 29 de dezembro de 1997, Código Tributário Municipal:

“IV – índice de valorização do logradouro, tendo em vista o mercado imobiliário, conforme valores constantes no Anexo I desta Lei.”

Art. 11. O art. 31 da Lei Municipal n º 2.017-A, 29 de dezembro de 1997, Código Tributário Municipal, passa a vigorar com a seguinte redação: Art. 31. As Alíquotas do imposto são:

I - em relação a imóveis não edificadas 2%;

II – VETADO;

III – nos terrenos edificadas com área acima de 1.000 m², será cobrada alíquota estabelecida no inciso I.

A atualização da planta genérica de valores no anexo I da lei 2.711/2014 trouxe aos munícipes uma oneração substancial no valor do m² dos imóveis.

O exemplo, um imóvel no centro da cidade antes da lei 2711/2014 estava avaliado em R\$18,09 (dezoito reais e nove centavos) o m². E após a alteração da

nova lei, passou a valer R\$80,00 (oitenta reais), ou seja, uma valorização superior a 85% no m² do imóvel e aproximadamente 97% a mais no valor final do imposto.

Entretanto, a alíquota aplicada na base de cálculo do IPTU, não foi alterada, nos imóveis com menos de 1.000m² permanecendo a mesma aplicada em 1997, nos moldes do artigo 31 do Código Tributário Municipal.

Os Munícipes da Cidade após observar no âmbito prático as alterações promovidas e o resultado oneroso da mudança trazida pela lei, julgaram por necessária a intervenção do judiciário em meio aos seus direitos fundamentais.

6. AÇÃO CIVIL PÚBLICA 00002152-55.2015.8.08.0015

O Ministério Público no uso de suas atribuições constitucionais pode como também deve discutir a lei, não apenas como executor, mas órgão, fiscal e aplicador. A atividade ministerial é indutora e reguladora. Assim no seu livre convencimento e apreciação podem dar a dimensão do justo à lei a ser aplicada.

Dessa forma, o Legislador constituinte definiu nos moldes do artigo 127 da Constituição Federal de 1988:

Art. 127. O Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.

E para sanar qualquer dúvida, a lei 7.347, DE 24 DE JULHO DE 1985 conhecida como Lei de Ação Civil Pública, em seu artigo 5º discorre:

Art. 5º Têm legitimidade para propor a ação principal e a ação cautelar:

I - o Ministério Público;

Neste sentido, no uso de suas atribuições constitucionais no Ministério Público promoveu a ação civil pública 00002152-55.2015.8.08.0015, sob a primazia da dignidade da pessoa humana, classificando a aplicabilidade da lei municipal como abusiva, por ferir princípios constitucionais como o de não confisco, o da proporcionalidade e da razoabilidade e principalmente o da dignidade da pessoa humana.

Antecipadamente o membro do Parquet deixou claro que por si só a aplicabilidade da lei não fere qualquer princípio constitucional, mas sim sua majoração abrupta e a forma na qual foi cobrada para o contribuinte em meio a crise econômica que açoreira o País nos últimos 3 anos.

6.1. DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA LEI 2.711/2014

A Lei Municipal 2.711/2014 foi aprovada na câmara de Vereadores do Município de Conceição da Barra em 31 de Dezembro de 2014. Em seu escopo trouxe alterações substanciais a base de cálculo e alíquotas aplicadas na cobrança de IPTU do Município.

O Ministério Público em sua peça inicial, ressalta o princípio da capacidade contributiva e o princípio do não confisco, com previsão expressa na Constituição Federal de 1988, vejamos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Este princípio tem por finalidade impedir que os entes federativos, ao criar tributos ou majorarem suas alíquotas, diminuam a capacidade contributiva ou confisquem bens, por via indireta do contribuinte, retirando ou diminuindo expressamente sua condição mínima existencial.

Assim, os princípios da capacidade contributiva e do não confisco visão contribuir com o Estado para que este consiga atender as necessidades e interesses da coletividade e cobrir suas despesas.

Não obstante, o Parquet também amparou-se no princípio fundamental da dignidade da pessoa humana, destacando a situação financeira da população, que se encontra mitigada pela crise econômica que atravessa o País. Dessa forma a majoração do imposto sem qualquer progressividade fere o princípio basilar que merece a consideração do Estado, frente aos princípios fundamentais.

6.2. DO PEDIDO LIMINAR

Diante de robusto entendimento, o Ministério Público pugnou liminarmente pela suspensão da cobrança do imposto nos moldes da Lei 2.711/2014, por julgar a lei eivada de vícios de inconstitucionalidade.

Assim, o contribuinte não sofreria as penalidades da lei por não pagamento do imposto, qual seja, a inscrição em dívida ativa e posteriores ações fiscais por parte do Município.

Concomitantemente, o autor da Ação Civil Pública, pugna pela cobrança do imposto nos moldes da lei 2017/1997, ou seja, no texto original do Código Tributário Municipal aplicado até o exercício de 2014.

6.3.DA DECISÃO

Após ser ouvido o Município a MM Juíza de Direito Silvia Fonseca da Silva decidiu da seguinte forma:

“(…) Posto isso, DEFIRO O PEDIDO LIMINAR FORMULADO NA INICIAL e, via de consequência, determino que o Município de Conceição da Barra: (a) se abstenha de promover a cobrança de IPTU, concernente ao exercício de 2015, com base nas leis 2.701/2014 (em seu art. 2º) e 2.711/2014 (em seu art. 7º e anexo I), devendo, assim, recalculer os valores devidos e promover a respectiva cobrança, com apoio nos mesmos parâmetros utilizados no exercício anterior (2014), no prazo de 30 dias; (b) se abstenha de inserir em dívida ativa e de negativar o nome do contribuinte nos serviços de proteção ao crédito, em razão de valores devidos a título de IPTU, concernente ao exercício de 2015, com base nas leis 2.701/2014 (em seu art. 2º) e 2.711/2014 (em seu art. 7º e anexo I), até o trânsito em julgado da demanda. Para o caso de descumprimento da medida, fica desde já fixada

multa diária em R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais). Intimem-se as partes para ciência do teor da presente decisão. Sem prejuízo, cite-se. Cumpra-se com urgência. Diligencie o Cartório”.

Vê-se claramente que o judiciário determina a suspensão da cobrança do imposto e determina a retroatividade da lei municipal em caráter de urgência sob pena de multa para o Município.

Atualmente, o Município de Conceição da Barra acolheu a decisão judicial e promove seu cumprimento.

Ação Civil Pública encontra-se aguardando a sentença do judiciário.

7. A INTERVENÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO

O Princípio da Separação dos Poderes determinou os três poderes indispensáveis à sociedade: Legislativo, Executivo e Federativo.

O Poder Legislativo com a competência de criar as leis com o objetivo de proteger a sociedade e seus membros. Para a execução das leis, um Poder Executivo separado do Poder Legislativo. E por fim O Poder Judiciário com o objetivo de julgar ações que não se enquadram com as leis criadas pelo Legislativo ou com as regras da Constituição Federal. Há entre os poderes a ideia de colaboração e coordenação na busca de manter a sociedade civil em harmonia com o Estado.

Outrossim, apesar de haver uma colaboração entre os poderes, estes não podem intervir nos atos discricionários uns dos outros, visto que não há hierarquia entre eles.

Entretanto, essa discricionariedade dava margem ao administrador a abusos de poder, assim, foram necessárias medidas de controle, dando ao Judiciário garantir o efetivo Direito consagrado na Constituição.

No contexto em tela, o Judiciário com o intuito de fazer valer a premissa maior dos direitos fundamentais promoveu considerável interferência na administração pública do Município de Conceição da Barra, não apenas na suspensão da lei vigente, mas também com a determinação da aplicação da lei já revogada.

Vale ressaltar que para o direito tributário a lei não retroage, conforme menciona o artigo 106 do CTN, exceto quando se tratar de lei meramente interpretativa. Vejamos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Aqui, é necessário que se refaça uma leitura minuciosa da alínea “c” do artigo 106 do Código Tributário Municipal juntamente com o princípio do não confisco, este anteriormente mencionado na fundamentação da ação civil pública promovida pelo Ministério Público, para que se absorvam as reais motivações do *ILMO Parquet*.

Outrossim, o Município de Conceição da Barra, diante da ação judicial ora interposta, considerou apenas a medida liminar do Ministério Público e a decisão exarada nos autos como sendo único meio alternativo para aplicação da lei, promovendo a aplicação da lei revogada.

Destarte que a busca do judiciário é tão somente a interpretação e aplicação da lei, desde que esta não se sobreponha as matrizes fundamentais da Constituição Federal de 1988.

A título de conhecimento do tramite processual, atualmente a ação civil pública 00002152-55.2015.8.08.0015 encontra-se aguardando sentença judicial.

CONCLUSÃO

Ao compulsar esta pesquisa científica, denota-se um incisivo aprofundamento temático relacionado às diretrizes principiológicas do sistema tributário brasileiro, sendo abordadas todas as características do Imposto Predial Territorial Urbano e sua aplicação na administração pública já existente no país. Com efeito, foi possível perceber a intervenção do judiciário na aplicabilidade da lei municipal no caso concreto, assim como também se tornou perceptível a busca pela concretização dos fundamentos basilares da Constituição Federal.

Com o desenvolver do tema, constatou-se a sedimentação dos princípios tributários como norteadores da atuação e responsabilidade em âmbito Municipal, de modo que conclui-se que toda atividade desempenhada pelo Município e os seus consequentes reflexos, necessariamente tem de estar em consonância com os parâmetros delineados nestes respectivos alicerces conceituais legislativos e doutrinários.

Outrossim, restou demonstrada a materialização da eficiência do Ministério Público na busca por resguardar a dignidade da pessoa humana e a defesa da sociedade como um todo.

Desta forma, percebe-se que algumas medidas aplicadas pelo judiciário, embora por vezes restrinja ou mitigue atos discricionários da administração pública, ainda que no âmbito municipal, necessariamente subsiste nestes casos, a busca do judiciário pelo atendimento dos interesses coletivos. Assim, tornou-se possível compreender a decisão nos autos da ação civil pública que interferiu diretamente na administração tributaria municipal.

Por fim foram apontados os reflexos decorrentes da aplicação do princípio da dignidade da pessoa humana, do não confisco e da razoabilidade e proporcionalidade no sistema tributário brasileiro, o que permitiu concluir que significativos avanços na busca por uma Administração Pública genuinamente

eficiente e capaz de proporcionar ao verdadeiro titular e financiador da soberania estatal, uma sociedade equânime.

Registra-se por oportuno que não obstante esta obra científica trazer à tona diversos institutos jurídicos inerentes ao direito tributário, não se observa um detalhamento estritamente aprofundado em relação cada um deles por não serem de fato o tema central desta pesquisa, isto é, tratam-se tais institutos tão somente de importantes elementos contextuais que corroboraram para o entendimento da aplicação do princípios da administração tributária.

REFERÊNCIAS

Ação Civil Pública 00002152-55.2015.8.08.0015. Disponível em: http://aplicativos.tjes.jus.br/sistemaspublicos/consulta_12_instancias/descricao_proc_es.cfm

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional.** Diário Oficial [da] República federativa do Brasil, Brasília, 27 de out. 1966.

BRASIL, Lei nº 2.711, de 31 de dezembro de 2014. Institui novos parâmetros de cobranças do IPTU no município de Conceição da Barra. **Sítio Oficial da Prefeitura Municipal de Conceição da Barra**, 31 dez. 2014. Disponível em <http://www.conceicaodabarra.es.gov.br/download/lei2711.pdf>

BRASIL. **Lei nº 2017 de 1997. Institui o Código Tributário Municipal.** Instituiu o sistema tributário municipal. **Sítio Oficial da Prefeitura Municipal de Conceição da Barra.** Disponível em <http://www.conceicaodabarra.es.gov.br/download/Codigo%20Tribut%C3%A1rio.pdf>

COELHO, Sacha Calmo Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário.** 8. ed. 1999. Rio de Janeiro. Editora Forense.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito tributário. 8**, ed. São Paulo: Saraiva 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.