

**CURSO AVANÇADO DE  
DIREITO TRIBUTÁRIO  
MUNICIPAL**

**Volume 2**

**IMPOSTOS  
MUNICIPAIS**

**Arthur Cesar de Moura Pereira  
Saulo Medeiros da Costa Silva (Org.)**





### **Universidade Estadual da Paraíba**

Prof. Antonio Guedes Rangel Junior | *Reitor*

Prof. José Etham de Lucena Barbosa | *Vice-Reitor*



### **Editora da Universidade Estadual da Paraíba**

Luciano do Nascimento Silva | *Diretor*

Antonio Roberto Faustino da Costa | *Diretor-Adjunto*

### **Conselho Editorial**

#### ***Presidente***

Luciano do Nascimento Silva

#### ***Conselho Científico***

Alberto Soares Melo

Cidoval Moraes de Sousa

Hermes Magalhães Tavares

José Esteban Castro

José Etham de Lucena Barbosa

José Tavares de Sousa

Marcionila Fernandes

Olival Freire Jr

Roberto Mauro Cortez Motta



Editora filiada a ABEU

### **EDITORA DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA**

Rua Baraúnas, 351 - Bairro Universitário - Campina Grande-PB - CEP 58429-500  
Fone/Fax: (83) 3315-3381 - <http://eduepb.uepb.edu.br> - email: [eduepb@uepb.edu.br](mailto:eduepb@uepb.edu.br)

Saulo Medeiros da Costa Silva  
Arthur Cesar de Moura Pereira  
*(Organizadores)*

Curso Avançado de Direito  
Tributário Municipal  
**Impostos Municipais**

Volume 2



Campina Grande-PB  
2016

Copyright © EDUEPB

A reprodução não autorizada desta publicação, por qualquer meio, seja total ou parcial, constitui violação da Lei nº 9.610/98.

**Editora da Universidade Estadual da Paraíba**

Luciano do Nascimento Silva | *Diretor*

Antonio Roberto Faustino da Costa | *Diretor-Adjunto*

**Design Gráfico**

Erick Ferreira Cabral

Jefferson Ricardo Lima Araujo Nunes

Lediane Costa Frutuoso

Leonardo Ramos Araujo

**Divulgação**

Zoraide Barbosa de Oliveira Pereira

**Revisão Linguística**

Elizete Amaral de Medeiros

**Normalização Técnica**

Jane Pompilo dos Santos

Depósito legal na Biblioteca Nacional, conforme decreto nº 1.825,  
de 20 de dezembro de 1907.

FICHA CATALOGráfICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL - UEPP

---

340

C977 Curso avançado de direito tributário municipal: impostos municipais. – v.2. Saulo Medeiros da Costa Silva; Arthur Cesar de Moura Pereira (organizadores). – Campina Grande: EDUEPB, 2016.  
2 v. 312p

**ISBN 978-85-7879-307-4**

1. Direito. 2. Direito tributário municipal. 3. ICMS.  
4. IPTU. 5. Espécie de tributos. I. Silva, Saulo Medeiros da Costa. II. Pereira, Arthur Cesar de Moura. III. Título.

21. ed. CDD

---

Em homenagem ao professor e advogado  
David Farias Diniz Sousa (*in memoriam*).



# Sumário

## **CAPÍTULO 1**

---

### **Espécies de tributos municipais: impostos (ISS, IPTU, ITBI), Taxas, Contribuição de Melhoria, Contribuição Previdenciária e Contribuição de Iluminação Pública – COSIP**

*Alexandre Henrique Salema Ferreira*

<b>1. Introdução</b> .....	<b>15</b>
<b>2. Classificação dos Tributos</b> .....	<b>16</b>
2.1 A classificação econômica dos tributos .....	18
<b>3. Espécies de tributos</b> .....	<b>21</b>
<b>4. Espécies de Tributos Municipais</b> .....	<b>24</b>
<b>5. Considerações Finais</b> .....	<b>26</b>
<b>Referências</b> .....	<b>26</b>

## **CAPÍTULO 2**

---

### **Incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil de Bens Móveis e Imóveis – Leasing**

*Eduardo Coelho*

<b>1. Considerações Iniciais</b> .....	<b>29</b>
<b>2. Definição de Arrendamento Mercantil</b> .....	<b>31</b>
<b>3. Competência</b> .....	<b>34</b>
3.1 Conceito.....	34
3.2 Características.....	35

3.3 Dos impostos .....	38
3.4 Dos impostos municipais.....	40
<b>4. Imposto sobre serviços de qualquer natureza regra matriz de incidência tributária.....</b>	<b>41</b>
4.1 Análise da “regra matriz de incidência tributária” do ISS sobre as operações de leasing.....	44
4.1.1 <i>Da adequação do aspecto material</i> .....	44
4.1.2 <i>Da adequação do aspecto espacial</i> .....	47
<b>5. Entendimento pessoal sobre a matéria .....</b>	<b>52</b>
<b>6. Posição do Supremo Tribunal Federal. Leading Case. Recurso Extraordinário N° 592.905 – Santa Catarina .....</b>	<b>54</b>
<b>7. Considerações finais. A Súmula Vinculante 31 .....</b>	<b>56</b>
<b>Referências .....</b>	<b>60</b>

### **CAPÍTULO 3**

#### **A Incidência do Imposto Sobre Serviços nos Planos de Saúde**

*Eduardo José dos Santos Pereira de Hollanda Cavalcanti*

<b>1. Considerações Iniciais: Fundamento Constitucional do Imposto Sobre Serviços .....</b>	<b>63</b>
<b>2. A Simetria do ISS nos códigos tributários municipais. Repercussão nacional do tema.....</b>	<b>64</b>
<b>3. Da não-incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS sobre eventos não indenizáveis. Impossibilidade de alteração de conceitos e formas de direito privado ....</b>	<b>65</b>
<b>4. Uma breve análise da Regra-Matriz de Incidência Tributária. Não satisfação de todos os seus elementos. Impossibilidade de tributação pelo ISS .....</b>	<b>73</b>
<b>5. Considerações Finais.....</b>	<b>75</b>
<b>Referências .....</b>	<b>75</b>

## **CAPÍTULO 4**

---

### **Estudo sobre a incidência e base de cálculo do ISS nas sociedades de advogados**

*Edmilson Ewerton Ramos De Almeida*

*Wilson Sales Belchior*

1. Considerações Iniciais .....	77
2. Fundamentação Normativa e Jurídica do ISS .....	78
3. Atual concepção Pró-administração Pública .....	81
4. Base de cálculo do ISS para as sociedades profissionais .....	84
5. Atuação da Sociedade Civil Organizada .....	90
6. Considerações finais .....	97
Referências .....	98

## **CAPÍTULO 5**

---

### **O ISSQN na base de cálculo do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL**

*Renato Cesar Guedes Grilo*

1. Introdução .....	101
2. O ISSQN na base de cálculo do Imposto sobre Renda e Proventos de qualquer natureza de Pessoa Jurídica – IRPJ .....	108
2.1. Aspectos Constitucionais – base econômica do tributo .....	108
2.2. Fato Gerador (Aspecto Material) e Base de Cálculo do tributo .....	111
2.3 Peculiaridade da apuração mediante o lucro real e a jurisprudência sobre o tema .....	115

3. O ISSQN na base de cálculo das Contribuições Sociais.....	121
3.1 Breves comentários sobre as contribuições na Constituição Federal de 1988.....	121
3.2 O ISSQN na base de cálculo da Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL.....	127
3.3 O ISSQN na Base de Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS.....	131
3.3.1 <i>A regulação jurídica do PIS e da COFINS</i> .....	131
3.3.2 <i>A inclusão do ISSQN no conceito de receita ou faturamento para fins de incidência do PIS/COFINS</i> .....	141
4. Conclusão.....	146
Bibliografia.....	147

## CAPÍTULO 6

### ISSQN e elisão fiscal quanto aos serviços de *streaming* no Brasil: hipótese de incidência não prevista na LC 116/03

*Cássio Nunes de Lira Braga*

Introdução.....	151
2. O ISSQN e suas características fundamentais na Legislação Tributária e na Jurisprudência dos Tribunais Superiores.....	153
3. A Regra de Incidência do ISSQN em relação ao ICMs (Art. 1º, § 2º da LC 116/03).....	161
4. Elisão fiscal relacionada às empresas de serviços de <i>streaming</i> .....	165
5. <i>Amusement Tax Ruling</i> #5 de junho de 2015 em Chicago: tributação sobre o entretenimento.....	168

6. Considerações finais e reflexão sobre a natureza do serviço de <i>streaming</i> de vídeos.....	169
Referências Bibliográficas .....	171

## **CAPÍTULO 7**

### **Análise da função social da propriedade urbana e o Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU, progressivo no tempo**

*Thiago Bento Quirino Herculano*

1. Introdução.....	175
2. Breve contexto dos problemas urbanos no Brasil .....	176
3. A função social da propriedade .....	182
3.1 A função social da propriedade na Constituição de 1988.....	185
3.2 Função social da propriedade urbana .....	190
4. O IPTU progressivo no tempo como instrumento de atuação urbanística .....	196
4.1 Fiscalidade e Extrafiscalidade.....	197
4.2 O IPTU Extrafiscal e o regramento conferido pelo Estatuto da Cidade – Lei nº 10.257/2001.....	199
4.3 Diferenciação entre “Sanção de Ato Ilícito” e o “Caráter Sancionatório” do IPTU progressivo .....	201
4.4 O Princípio da Vedação do Confisco e a Progressividade Extrafiscal.....	203
5. Considerações finais .....	208
Referências .....	210

## **CAPÍTULO 8**

---

**A tributação e o desenvolvimento de pequenos municípios rurais no Brasil: da zona cinzenta entre o IPTU e o ITR à construção de uma política fiscal adequada à realidade rural brasileira**

*Daniel Ferreira de Lira*

1. Considerações iniciais.....	217
2. Da relevância dos números relacionados à questão dos pequenos municípios rurais brasileiros.....	219
3. O imbricamento tributário do IPTU e do ITR à luz da realidade rural e regional brasileira.....	220
4. Crítica ao critério da localização – uma ficção inadequada como toda ficção.....	222
5. Mais duas breves considerações sobre esse imbricamento.....	236
5.1 O imóvel por acessão física e o ITR.....	236
5.2 Áreas urbanizáveis ou de expansão urbana.....	238
6. Considerações Finais.....	238
Referências.....	240

## **CAPÍTULO 9**

---

**Tributação indutora como instrumento de promoção dos direitos fundamentais: o benefício fiscal de IPTU para adoção de crianças carentes e os direitos da criança e do adolescente**

*Fernando Lucena Pereira dos Santos Júnior*

*Rodrigo Silveira Rabello de Azevedo*

1. Considerações Iniciais.....	243
2. A Problemática da eficácia dos Direitos Sociais.....	244

3. Direitos Fundamentais da Criança e do Adolescente .....	246
4. Normas tributárias indutoras.....	247
5. Análise da Legislação: Lei Municipal N° 117/98 da cidade de Natal .....	249
5.1 Da (in)constitucionalidade da norma.....	250
6. Constitucionalidade em face dos princípios tributários e da ordem econômica.....	251
7. A Posição dos Tribunais acerca da Lei Analisada.....	253
8. Considerações Finais.....	254
Referências .....	256

## **CAPÍTULO 10**

### **O Regime Jurídico do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e Direitos a ele relativos**

*Diego Fernandes Guimarães*

1. Considerações Iniciais .....	259
2. Histórico do ITBI .....	260
3. Análise da regra-matriz de Incidência do ITBI.....	262
3.1 Elemento Objetivo: Transmissão “Inter Vivos”, Por Ato Oneroso.....	263
3.1.2 <i>Elemento objetivo: transmissão de bens imóveis e de direitos reais a estes relativos</i> .....	270
3.1.2.1 A questão que merece reflexão se refere ao compromisso de compra e venda e de sua natureza jurídica .....	271
3.1.3 <i>Elemento objetivo: cessão de direitos à aquisição de bens imóveis</i> .....	273
3.1.4 <i>Elemento objetivo: bens imóveis por natureza ou acessão física</i> .....	275

3.2 Aspecto temporal da hipótese de incidência do ITBI .....	277
3.3 Aspecto pessoal da hipótese de incidência do ITBI .....	279
3.4 Aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ITBI .....	280
<b>4. Considerações Finais .....</b>	<b>282</b>
<b>Referências .....</b>	<b>283</b>

## **CAPÍTULO 11**

### **O ITBI, sua (não) incidência e o planejamento tributário nas sucessões**

*Amanda Lucena Lira*

<b>1. Introdução .....</b>	<b>287</b>
<b>2. Empresa Familiar .....</b>	<b>288</b>
<b>3. Holding .....</b>	<b>290</b>
3.1 Conceito .....	290
3.2 Holding Patrimonial .....	291
3.3 Holding Familiar .....	293
<b>4. Sucessão Patrimonial .....</b>	<b>294</b>
4.1 Planejamento Sucessório .....	297
<b>5. ITBI: Imunidade e Isenção .....</b>	<b>298</b>
<b>6. Holding Patrimonial Familiar: um meio para realização de planejamento tributário na sucessão .....</b>	<b>302</b>
<b>7 Conclusão .....</b>	<b>305</b>
<b>Sobre os Organizadores .....</b>	<b>307</b>
<b>Sobre os Autores .....</b>	<b>309</b>

# **Espécies de tributos municipais: impostos (ISS, IPTU, ITBI), Taxas, Contribuição de Melhoria, Contribuição Previdenciária e Contribuição de Iluminação Pública – COSIP**

Alexandre Henrique Salema Ferreira

## **1. Introdução**

O atual sistema tributário nacional encontra-se detalhadamente inserido na Constituição Federal de 1988, que traz em seu corpo, dentre outras matérias tributárias, a repartição da competência tributária, os limites ao poder de tributar, as regras-matrizes de incidência e as espécies de tributos.

A competência tributária está intimamente ligada à autonomia política dos entes federados. A forma de Estado federal impõe autonomia administrativa e financeira dos entes que o compõem. Cada ente federado possui, dentro da capacidade política que lhe foi constitucionalmente conferida, autonomia para legislar sobre os tributos inseridos na sua competência tributária específica, expressamente distribuída na Constituição Federal. Para Bastos (1998, p. 125), a competência tributária “[...] é a faculdade atribuída pela Constituição às pessoas de direito público com capacidade política para criar tributos”.

É através da repartição da competência tributária que a Constituição Federal individualiza os tributos de cada ente, chegando, no caso dos impostos, a enumerá-los exaustivamente. Com isso, impõe um limite intransponível ao exercício do poder tributante dos demais entes federados. Para Carrazza (1996, p. 102-103):

[...] nem a União pode invadir a competência tributária dos Estados, nem estes a da União. Do mesmo modo, aos Estados, porque juridicamente iguais entre si, é defeso se apossarem das competências tributárias uns dos outros. [...] nossa Carta Magna estruturou o País sob a forma de Federação e, para reforçá-la, repartiu as competências legislativas (inclusive as tributárias) entre a União e os Estados-membros.

Também é possível, a partir da análise do sistema tributário inserido na Constituição Federal de 1988, identificar as espécies de tributos.

Antes de tratar, individualmente das espécies de tributos, especificamente dos Municipais, mostra-se de grande relevância abordarmos as classificações dos tributos.

## **2. Classificação dos Tributos**

Utilizando como critério para classificação dos tributos a contraprestação estatal, podemos segmentá-los em vinculados, como sendo aqueles em que o fato gerador vincula-se a alguma contraprestação do Estado, como por exemplos as taxas e a contribuição de melhoria e, não vinculados. Neste último, o fato

gerador do tributo independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, tendo como exemplo os impostos<sup>1</sup>.

Também é possível classificá-los em reais ou pessoais utilizando como critério a observância das condições pessoais do contribuinte. Será real quando forem desconsideradas as condições pessoais do contribuinte, incidindo diretamente sobre a coisa, como nos casos do IPTU e ITR, e será pessoal quando consideraram as condições pessoais do contribuinte, como por exemplo, o IR. Ressalve-se que a Constituição Federal no art. 145, §1º dispõe que, “*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, [...]*”<sup>2</sup>.

Ainda podemos classificar os tributos utilizando como critério a sua finalidade. Serão fiscais os tributos cujo objetivo preponderante foi arrecadar recursos para os cofres públicos – IPTU, ISS e ITBI, bem como serão extrafiscais os tributos que buscam interferir no domínio econômico, regulando-o, como por exemplo o Imposto de Importação. Neste ponto, deve-se ficar atento ao fato de que a fiscalidade e a extrafiscalidade não se anulam, ou seja, o tributo pode ser, e normalmente o é, fiscal e extrafiscal, alterando apenas a preponderância de um sobre o outro. O IPTU é um exemplo clássico, pois é preponderantemente fiscal, já que visa arrecadar recursos para o Município. Todavia, poderá ser utilizado com a finalidade extrafiscal para desestimular a manutenção de áreas desocupadas no perímetro urbano, entre outras.

E por fim, temos a classificação econômica dos tributos que, pela sua importância será tratado em tópico específico.

---

1 Art. 16 do CTN. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

2 Destaque nosso.

## 2.1 A classificação econômica dos tributos

Os tributos podem ser classificados em diretos, quando incidem diretamente sobre o contribuinte de fato; ou indiretos quando incidem juridicamente sobre o contribuinte de direito, que transfere o ônus para um contribuinte de fato que termina, indiretamente arcando com o custo do tributo.

Como exemplo de tributo direto podemos citar o Imposto sobre Propriedade Predial Territorial Urbana – IPTU que incide, diretamente, sobre o proprietário, aquele que possui o domínio útil, bem como o possuidor de bem imóvel. Noutra giro, temos como espécie de tributo indireto o ICMS, IPI, tributos federais, que são transferidos para o consumidor não contribuinte destes impostos.

Ressalve-se que a classificação dos tributos em diretos e indiretos não atende a critérios jurídicos, mas econômicos. Segundo Ataliba (2002, p. 143), “é classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos”.

Na tributação direta, o *contribuinte de fato*, aquele que arca com o ônus econômico do tributo, coincide com o *contribuinte de direito*, aquele que a lei elegeu para cumprir a obrigação tributária.

Na tributação indireta, ocorre o distanciamento entre aquele que deve cumprir a obrigação tributária, o *contribuinte de direito*, e aquele que efetivamente arcará com o ônus econômico do tributo. Neste caso, o *contribuinte de fato* pagará ao *contribuinte de direito* não só o valor das mercadorias, produtos ou serviços vendidos, mas também o montante do tributo devido. No entanto, cabe exclusivamente ao *contribuinte de direito* a obrigação de repassar para os cofres públicos os montantes tributários que oneraram o *contribuinte de fato*, isto é, consumidor.

A tributação indireta aparta a obrigação jurídica tributária da capacidade econômica, o que implica na impossibilidade de se identificar a capacidade contributiva individual, já que o ônus econômico do tributo não é assumido pelo sujeito passivo, mas por aquele que consome. Souto Maior Borges (2007, p. 187) aponta que “[...] ao direito tributário não interessa a figura do contribuinte de fato”. Neste mesmo sentido são as palavras de Carrazza (1996, p. 286):

Esta classificação [econômica], em rigor, não é jurídica, já que, perante o Direito, é despidendo saber quem suporta a carga econômica do imposto. O que importa, sim, é averiguar quem realizou seu fato imponible, independentemente de haver, ou não, o repasse do valor do imposto, para o preço final do produto, da mercadoria, do serviço etc.

Com a devida *vênia*, talvez não seja o Direito que não se interesse pelo *contribuinte de fato* ou pela classificação econômica dos tributos. Na verdade – pelos mesmos motivos que a norma jurídica não cuida de disciplinar a natureza constitutiva das coisas ou dos seres naturais, esta é inata à própria coisa ou ser, independe do Direito –, a enumeração na norma jurídica do *contribuinte de fato* ou da natureza econômica dos tributos apresenta-se desnecessária, tendo em vista que esses são perfeitamente identificados pela natureza constitutiva (econômica) da espécie tributária. O que a norma jurídica cuida é de indicar o sujeito passivo, aquele que diante do Estado vai satisfazer a relação jurídico-obrigacional tributária. Mas, isso não implicar dizer que o *contribuinte de fato* e a classificação econômica do tributo sejam irrelevantes para o Direito.

O Direito como ciência social aplicada enxerga além da técnica, do proceder. Aliás, o tecnicismo do Direito, que resulta em

seu afastamento da realidade social, tem sido objeto de atentas considerações de Barcellona (2000, p. 142):

[...] il codice dell'individuo moderno è una procedura per produrre codici [...] In questi termini il diritto moderno è essenzialmente una procedura. Per queste ragioni si può dire che la società moderna è per eccellenza una società giuridica, cioè uma società che si autorappresenta attraverso il suo diritto como diritto degli individui (una forma vuota). [...] Questa forma vuota riduce infatti il diritto a técnica e porta com sé il primado del mezzo sui fini.

O Direito como técnica tem resultado, não é prudente se esquecer, na imposição de normas que afetam negativamente toda a coletividade. Aqui não se trata de por dúvidas no caráter democrático dessas normas jurídicas. Pelo contrário, apesar de democráticas, determinadas normas são suficientemente danosas à própria sociedade. Democracia e justiça social podem, não raras vezes, apresentar conflitos, cuja natureza meramente procedimental das *regras do jogo democrático* (BOBBIO) não tem se mostrado capaz de atenuar. Na verdade, o Direito como técnica, possui exacerbado apego à coerência interna da ordem jurídica: o que importa é a verificação da adequação constitucional e/ou legal das normas, pouco importando se essas são socialmente justas, se afetam a dignidade da pessoa humana ou, ainda, se subtraem as possibilidades materiais de sobrevivência humana digna.

O resultado mais imediato do Direito como técnica é o esvaziamento do discurso jurídico, que se apresenta à sociedade cada vez mais desprovido de sentido, vazio, distante da realidade cotidiana das pessoas.

### 3. Espécies de tributos

De acordo com o Código Tributário Nacional, art. 5<sup>3</sup>, e com o art. 145 da Constituição Federal<sup>4</sup>, no Brasil existem 03 (três) espécies de tributos, são eles: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Todavia, de acordo com o Supremo Tribunal Federal – STF existem 05 (cinco) espécies de tributos: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições (que se dividem em sociais, corporativas, de intervenção no domínio econômico – CIDE e iluminação pública – CIP ou COSIP).

Os impostos, taxas e contribuição de melhoria podem ser instituídos, dentro da competência tributária de cada ente político, pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme disposto no art. 145 da Constituição Federal de 1988:

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

I – impostos;

II – 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 a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

---

3 Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

4 Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - 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 a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Os empréstimos compulsórios são da competência exclusiva da União, conforme disposto no art. 148, da Constituição Federal de 1988:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional [...]

As contribuições especiais também são da competência tributária da União, podendo os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem, apenas, contribuição social para custeio do regime previdenciário próprio, conforme disposto no art. 149 da Constituição Federal de 1988:

149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas [...]

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40 [...]

Para Coêlho (2002, p. 5), a competência tributária prevista no art. 145 da Constituição Federal de 1988, espelha duas realidades distintas: competências comuns e competências privativas. No primeiro caso, se incluíam as taxas e a contribuição de melhoria,

porque a Constituição Federal se exime de descrever os fatos jurídicos específicos necessários à instituição do tributo.

A Constituição Federal de 1988 apenas descreve genericamente as regras-matrizes das taxas e da contribuição de melhoria, ficando todos os entes políticos autorizados a instituírem esses tributos, desde que a contraprestação esteja incluída no âmbito de competência do ente federado. Ou seja, a Carta Magna não enumera quais obras públicas poderiam figurar como regra-matriz de incidência da contribuição de melhoria. O mesmo ocorre com as taxas:

Basta que qualquer pessoa política vá realizar um regular ato do poder de polícia que lhe é próprio ou vá prestar um serviço ao contribuinte, se específico e divisível, para que o seu legislador, incorporando tais fatos na lei tributária, *institua uma taxa* (COELHO, 2002, p. 5).

Nessa situação, a Constituição Federal não discrimina, expressamente, as taxas e a contribuição de melhoria. Sendo assim, a repartição da competência tributária será atribuída ao ente federado que realizou a obra pública, que redunde em valorização imobiliária, ou exerceu o regular poder de polícia ou, ainda, prestou serviço público, específico e divisível, referível ao contribuinte, ou posto à sua disposição. Apenas para fins de detalhamento conceitual, considera-se serviço público utilizado efetivamente pelo contribuinte aquele por ele usufruído a qualquer título; e, potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

Noutro giro, no caso da competência privativa, a Constituição Federal enumera exaustivamente os tributos incluídos na competência tributária de cada ente federado, como ocorre com os impostos e com as contribuições especiais.

Além da competência privativa e comum, que são as centrais para o deslinde do presente estudo, por questão didática, cabe-nos mencionar a existência da competência residual: exclusiva da União que, por lei complementar, poderá criar novos impostos não-cumulativos e com fato gerador e base de cálculo diferente dos discriminados na CF/88, e dos Estados/Distrito Federal para instituir taxas já que estes possuem a competência residual na divisão constitucional de competências administrativas. Além da competência múltipla, prevista no art. 147 da CF, em que compete à União, em Território Federal, cumulativamente aos impostos federais, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; e ao Distrito Federal cabem os impostos municipais<sup>5</sup>. Ressalve-se que o Distrito Federal, por proibição constitucional, não pode ser dividido em municípios. E, por fim, temos a competência extraordinária<sup>6</sup> exclusiva da União que por lei ordinária (ou medida provisória), em caso de guerra externa ou na sua iminência, poderá instituir imposto novo não previsto na Constituição, sobre o mesmo fato gerador de outro imposto de competência privativa, ordinária, de qualquer ente federado.

#### **4. Espécies de Tributos Municipais**

Os Municípios/Distrito Federal podem instituir os seguintes tributos: 1) Imposto sobre serviços – ISSQN; 2) Imposto sobre propriedade predial territorial urbana – IPTU; 3) Imposto sobre transmissão de bens inter vivos – ITBI; 4) Taxas; 5) Contribuição

---

5 Ressalve-se que Eduardo Sabbag (2010, p. 382) entende que o comando é plenamente aplicável às demais espécies tributárias.

6 Art. 154. A União poderá instituir:[...] II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

de Melhoria; 6) Contribuições Previdenciárias e 7) Contribuição de Iluminação Pública – CIP.

Estes tributos serão, exaustivamente, tratados neste livro, todavia, de forma introdutória podemos asseverar que:

- a. O Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/03, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior (art. 1º, §1, da Lei Complementar nº. 116/03);
- b. O Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU, de competência dos Municípios e Distrito Federal 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 (art. 32 do CTN). Ressalve-se ainda que a lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior;
- c. O Imposto sobre transmissão de bens *intervivos* – ITBI, de competência dos Municípios e Distrito Federal tem como fato gerador a transmissão *intervivos*, 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 (art. 156, inc. II da CF/88);
- d. As taxas poderão ser instituídas dentro do restrito âmbito das atribuições dos Municípios para fazer frente ao custeio de gastos com o exercício regular do poder de polícia

- (taxas de polícia) e com a prestação de serviço público específico e divisível (taxas de serviço), referível ao contribuinte ou posto à sua disposição;
- e. A Contribuição de Melhoria poderá ser instituída pelos Municípios para fazer frente ao custeio de obra pública da qual decorra valorização imobiliária;
  - f. A Contribuição Previdenciária Municipal poderá ser instituída e cobrada pelos Municípios, dos seus servidores, para custeio em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40 da Constituição Federal;
  - g. Por fim, a Contribuição de Iluminação Pública, prevista no art. 149-A da CF/88, atribui competência aos Municípios e ao Distrito Federal de instituírem e cobrarem contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública.

## 5. Considerações Finais

O presente capítulo não teve o objetivo de exaurir as espécies tributárias municipais e sim tecer as breves considerações introdutórias sobre estas, reservando-se para os próximos capítulos o enfrentamento das questões mais polêmicas e relevantes.

## Referências

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BARZOTTO, Luis Fernando. **Justiça social**: gênese, estrutura e aplicação de um conceito. Revista Jurídica Virtual, v.4, nº 48, mai. 2003. Disponível em: <[https://www.presidencia.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_48/Artigos/ART\\_LUIS.htm](https://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_48/Artigos/ART_LUIS.htm)>. Acesso em: 22 ago. 2004.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 6. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.



# Incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil de Bens Móveis e Imóveis – Leasing

Eduardo Coelho

## 1. Considerações Iniciais

Nos últimos anos, instituições financeiras e municípios de todo o país vêm travando uma acirrada disputa nos tribunais brasileiros, em decorrência das operações de arrendamento mercantil executadas por tais entes.

Em apertada síntese, uma vez que o assunto será desenvolvido ao longo deste artigo, a discussão iniciou-se com a definição acerca da constitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre as receitas auferidas com tais atividades, tema já superado em razão da análise, pelo Supremo Tribunal Federal, sob a relatoria do então Ministro Eros Grau, do *leading case*<sup>1</sup>, no qual restou decidido pela constitucionalidade da dita cobrança, consoante será detalhado mais adiante.

Atualmente, as questões centrais atinentes à discussão apresentada remetem à necessidade de resolução acerca do município competente para fazer cobrança, bem como da base de cálculo a ser utilizada para fins de cobrança.

---

1 Recurso Extraordinário nº 592.905/SC.

Só após essas definições é que se poderá construir um panorama juridicamente seguro, para os sujeitos ativos e passivos da referida relação jurídica tributária.

Já há algum tempo, os Municípios vêm aumentando seus mecanismos de controle e fiscalização do adimplemento das obrigações tributárias pelos contribuintes, como uma das formas de garantir um incremento na arrecadação e de sustentar a máquina pública de forma equilibrada, face, principalmente, à concentração da arrecadação nas mãos da União e dos estados.

A situação apontada torna-se ainda mais importante quando envolve algum tributo municipal, tendo em vista a pulverização da discussão nos mais de 5.000 municípios<sup>2</sup> brasileiros e, pior, no caso do ISS, na hipótese de mais de um município pleitear uma dada exação incidente sobre um único fato gerador, tal como não raro ocorre no caso sob análise.

A “pulverização” dessa discussão fica ainda mais evidente com a constatação de que as operações de leasing financeiro são extremamente comuns para a aquisição de veículos por parte de pessoas físicas e jurídicas.

Nesse sentido, tem sido bastante comum observar a cobrança do ISS, por parte dos municípios em que os arrendatários dos veículos possuem residência ou domicílio, para fins de emplacamento do aludido bem.

Por esse motivo, não é de se surpreender o fato de que, em Pernambuco<sup>3</sup>, por exemplo, praticamente todos os municípios possuem demandas dessa natureza. Não é de se duvidar, portanto, que o mesmo fenômeno seja observado nas demais unidades da federação, fato que traz ainda mais peso à dita questão.

---

2 <http://www.ibge.gov.br/>

3 Informação disponível no endereço eletrônico do Tribunal de Justiça de Pernambuco – [www.tjpe.jus.br](http://www.tjpe.jus.br)

Diante desse cenário, neste artigo, pretende-se enfrentar a problemática da incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (leasing), após a definição de sua constitucionalidade pelo STF.

Será dada especial atenção para a configuração (ou não) das operações de leasing enquanto serviços, para fins de incidência do ISS, bem como serão analisados os critérios definidores da competência para um dado município instituir e cobrar o mencionado imposto.

Para atingir os objetivos ora traçados, serão estudadas, preponderantemente, a doutrina sobre o tema, a legislação e a posição histórica dos tribunais pátrios em casos similares, bem como as decisões já existentes, e não menos conflitantes, sobre o caso específico da incidência do ISS sobre as operações de leasing nos tribunais brasileiros.

## 2. Definição de Arrendamento Mercantil

O arrendamento mercantil possui uma caracterização complexa, que mescla, dentre outros, elementos tanto da locação quanto da compra e venda.

Nos termos da legislação que rege a matéria, trata-se de negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta<sup>4</sup>.

Existem três modalidades de arrendamento mercantil, quais sejam, o operacional, o financeiro e o *lease-back*.

No *lease-back*, o proprietário do bem o vende para o arrendador, a fim de que este proceda ao arrendamento, disponibilizando-o

---

4 Artigo 1º, parágrafo único da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974.

para o antigo proprietário. Trata-se de uma forma de desmobilizar capital e obter mais giro para o exercício das atividades de uma dada empresa.

A definição do leasing operacional e a do financeiro encontram-se previstas na Resolução nº 2.309, de 28 de agosto de 1996, do Banco Central do Brasil, em seus artigos 5º e 6º<sup>5 e 6</sup>.

No operacional, uma determinada empresa, proprietária do bem, aluga este ao seu cliente, que, ao término do contrato firmado, pode optar pela respectiva aquisição, devolução ou mesmo pela renovação da avença.

Já no financeiro, o cliente opta pela compra do bem no início da operação, fixando-se um preço ou optando pelo preço do mercado por ocasião do término do contrato. Nessa modalidade, o proprietário do bem o adquire para posterior “repassé” ao arrendatário, que o havia escolhido previamente.

- 
- 5 Art. 5º Considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que: I - as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos; II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária; III - o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.
- 6 Art. 6º Considera-se arrendamento mercantil operacional a modalidade em que: I - as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes à sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o total dos pagamentos da espécie ultrapassar 75% (setenta e cinco por cento) do custo do bem arrendado; II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendadora ou da arrendatária; III - o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado.

A doutrina pátria é uníssona ao validar os conceitos das modalidades de arrendamento mercantil ora detalhadas. Vejamos o que diz o ilustre mestre Caio Mário (2008, p. 240):

O objeto do leasing operacional constitui-se de bens móveis duráveis, que o arrendador tem em stock; no leasing financeiro o arrendatário indica o bem que deseja, e o arrendador obriga-se a adquiri-lo, se não o possui. Sendo o leasing financeiro contrato personalíssimo em relação ao arrendatário, não pode este transferi-la terceiro sem expressa anuência do arrendador.

Ainda no que diz respeito ao leasing financeiro, além das contraprestações mensais, o cliente fica sujeito ao pagamento do Valor Residual Garantido – VRG, que consiste no preço a ser pago para que a propriedade do bem em questão seja transferida para a sua esfera patrimonial e que pode ser diluído nas parcelas pagas mês a mês, conforme entendimento já consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça<sup>7</sup>, afastando os efeitos da Súmula n° 263 da aludida corte<sup>8</sup>.

Interessante, ainda, atinar para as palavras de Venosa (2007, p. 543), segundo o qual “Em estreita síntese, significa contrato de locação com opção de compra pelo locatário.” Ainda complementa dispondo que:

---

7 EREsp n° 213.828/RS, Corte Especial, Relator Ministro Edson Vidigal, DJU de 29.09.2003.

8 A cobrança antecipada do valor residual (VRG) descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil, transformando-o em compra e venda a prestação.

O arrendamento mercantil, como percebemos, é formado por um complexo de relações negociais, nas quais podem ser identificados claramente vislumbres de locação, promessa de compra e venda, mútuo, financiamento e mandato. Na maioria de suas modalidades, existe uma promessa unilateral de venda. Não é, no entretanto, elemento necessário em toda versão desse instituto. [...] Sua idéia centralizadora, todavia, é sem dúvida a locação de coisas.

Como se pode observar, a multiplicidade de elementos contidos no leasing é inegável. Não se pode refutar, igualmente, o conteúdo financeiro dessa modalidade de contrato, bem como os claros, e não menos centrais, elementos de compra e venda e, sobretudo, da locação.

Não restam dúvidas, portanto, de que as características dos contratos de arrendamento mercantil, cujo escopo central é disponibilizar a posse de um bem a favor de um terceiro, remetem a uma clara obrigação de dar, premissa essencial para o desenvolvimento do presente estudo.

### **3. Competência**

#### **3.1 Conceito**

Carrazza (2002, p. 257) define a competência como “a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”. Dessa forma, não se trata de um poder absoluto, discricionário, mas com limites impostos pelo próprio Estado, através da Constituição. Assim, há que se observar a subordinação às normas constitucionais.

É exatamente por esse motivo, completa o mestre, que se deve falar em competência, e não em poder tributário, uma vez

que este será sempre absoluto, ao passo que aquela será sempre moldada pela legislação hierarquicamente superior.

Machado (2002, p. 37), a seu turno, define-a como o “poder tributário juridicamente delimitado e dividido entre os entes que compõem a Federação”. Dessa forma, cada Unidade da Federação deverá observar as normas emanadas pelas Unidades distintas, a fim de exercerem a competência que lhes foi concedida sem extrapolar os limites impostos. É o caso, por exemplo, da legislação estadual não poder ir de encontro às leis municipais.

Visto isso, podemos dizer que a competência tributária é uma forma de manifestação do poder estatal, do *jus imperi*, o qual dá atribuições às entidades que compõem a Federação para estas instituírem tributos, mas sempre dentro dos limites impostos pelas normas que regulamentam o sistema.

Assim, o poder não será absoluto, corroborando com as ideias dos doutrinadores ora comentados.

Vale repisar que, seguindo as palavras de Baleeiro (1981, p. 72), os entes tributantes jamais podem renunciar à competência tributária que lhes foi outorgada de forma indelegável, consoante veremos adiante.

Quando não desejar instituir ou cobrar tributos, completa Baleeiro (1981), estar-se-á deixando de exercer a competência, mas nunca renunciando a ela. Esta inércia, em face da indelegabilidade, tampouco possibilita que outro ente de direito público interno exerça esta atribuição.

### **3.2 Características**

Com arrimo nas normas de regência, bem como nos ensinamentos de Melo (1997, p. 84-85), podem ser identificadas cinco características básicas da competência tributária. Vejamos:

Primeiramente, aparece a inaducabilidade. Esta não se encontra expressa em norma alguma, tendo em vista que inexistente qualquer dispositivo determinando um lapso temporal durante o qual o ente político deve exercer a competência tributária, sob pena de caducar.

Em seguida, consoante já adiantado no tópico precedente, a competência tributária é indelegável e irrenunciável. Indelegável na medida em que, além de o art. 7º do Código Tributário Nacional o dizer de forma expressa<sup>9</sup>, a Constituição Federal é taxativa, em seu Título VI – Da Tributação e do Orçamento, ao outorgar a cada ente federativo, individualmente, a competência para instituir e cobrar determinados tributos. Não poderá, tampouco, o ente político renunciar a tal competência, mas, como foi dito anteriormente, apenas deixar de exercê-la sem, contudo, outro ente fazê-lo.

A terceira característica é a da inalterabilidade. Assim, não poderá ser modificada, salvo a edição de Emenda Constitucional, visando modificar a distribuição das competências levada a cabo pela Lei Maior.

A privatividade, por sua vez, surge como uma consequência lógica da titularidade da competência tributária outorgada pela Constituição Federal. Apenas os entes políticos mencionados no texto constitucional instituirão e exigirão, dos sujeitos passivos ou responsáveis, os tributos de sua órbita de competência.

---

9 Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do §3º do artigo 18 da Constituição.

Por derradeiro, tem-se a característica da facultatividade. Isto é, o ente político apenas exercerá sua competência quando achar o momento oportuno. Caso não queira cobrar o tributo, nenhum outro ente político poderá fazê-lo em seu lugar, por faltar a este competência para tanto.

Mendonça (2004, p. 294) contesta as características enumeradas anteriormente e afirma que apenas duas, quais sejam, facultatividade e irrenunciabilidade, são compatíveis como o ordenamento jurídico pátrio. Para a autora, a incidência não pode ser considerada como característica da competência tributária em face da existência de previsões constitucionais delimitando no tempo a prática da competência legislativa, tal como se observava com relação à antiga CPMF, extinta no final de 2007.

Já a inalterabilidade da competência tributária seria afastada na medida em que há a possibilidade de alterá-la por meio de reforma constitucional, bem como no âmbito infralegal, para assegurar aos contribuintes outras garantias não encontradas no texto constitucional. A indelegabilidade, continua a autora, não seria uma característica da competência tributária por força do artigo 68<sup>10</sup> da Constituição Federal, o qual permite a elabora-

---

10 Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional. § 1º - Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre: I - organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; II - nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais; III - planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos. § 2º - A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício. § 3º - Se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo Congresso Nacional, este a fará em votação única, vedada qualquer emenda.

ção de lei delegada pelo Presidente da República, condicionada à prévia autorização do Congresso Nacional. Finaliza sua crítica negando o atributo da privatividade à competência tributária. Isso porque, completa, apenas a União possui competência exclusiva, não podendo, assim, se tratar de uma característica geral.

Apesar de as palavras de Cristiane Mendonça serem solidamente fundamentadas, concordamos com o rol apresentado por Eduardo Soares de Melo, o qual possui a mesma opinião externada por doutrinadores do quilate de Carraza (2002, p. 356-463).

Creemos ser esta a melhor classificação tendo em vista que as características elencadas revelam-se, efetivamente, como atributos gerais, enquanto os pontos apresentados por Cristiane Mendonça, exceções que não retiram a generalidade atribuída a estes.

### **3.3 Dos impostos**

Os impostos encontram sua fundamentação constitucional insculpida no artigo 145, I, da Carta Magna<sup>11</sup>. Tratam-se, nas palavras de Harada (2008, p. 300), de tributos não vinculados a uma atuação estatal específica, cujo fato gerador não pressupõe qualquer atividade do Estado relativa ao contribuinte<sup>12</sup>. Nessa mesma

---

11 Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; (...) § 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

12 Artigo 16, do Código Tributário Nacional.

linha, podemos citar autores como Machado Segundo (2007, p. 138) e Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 34-36).

Geraldo Ataliba (2005, p. 138-139), por sua vez, sugere a utilização do critério da exclusão para a identificação do tributo, enquanto imposto. Para o saudoso mestre, todo tributo, cuja materialidade da hipótese de incidência não representar uma atuação estatal, trata-se de um imposto, sendo irrelevante a respectiva denominação.

A atual redação do artigo 167, IV, da Constituição Federal, dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, serve como arrimo para a sustentação desse argumento na medida em que veda a vinculação da arrecadação de impostos a órgão, fundo ou despesa<sup>13</sup>.

Por outro lado, o artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional<sup>14</sup>, vai no caminho inverso, estabelecendo que a destinação legal do produto da arrecadação dos tributos seria irrelevante para a determinação da respectiva natureza.

Entendemos, por uma questão de hierarquia e para fins de adequar o direito às evoluções legislativas (reflexo das sociais e doutrinárias na maioria dos casos), que deve prevalecer o

---

13 Art. 167. São vedados: (...) IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no §4º deste artigo;

14 Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: (...) II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

entendimento extraído do texto constitucional, devendo ser observadas as exceções ali destacadas.

Qualquer entendimento em sentido contrário daria ensejo à, por exemplo, criação de “impostos” com a vinculação da respectiva receita, os quais seriam fatalmente julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, tal como ocorreu na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.750/DF<sup>15</sup>.

Assim, ainda que não seja o fator decisivo para a individualização das espécies tributárias, comungamos com a ideia de que a destinação legal do produto da arrecadação de um dado tributo possui relevância para a sua classificação, em observância à realidade fática existente e, principalmente, à ordem constitucional vigente.

### **3.4 Dos impostos municipais**

Os impostos municipais encontram seu fundamento insculpido no artigo 156 da Constituição Federal<sup>16</sup>, pelo qual tais entes federativos poderão tributar a propriedade predial e territorial urbana, a transmissão *inter vivos* e os serviços de qualquer natureza, sendo a tributação destes o objeto do presente artigo.

A competência, como visto anteriormente, não caduca, é indelegável, irrenunciável, inalterável, privativa, e facultativa. Dessa forma, apenas os municípios e o Distrito Federal poderão instituir o

---

15 Disponível no endereço eletrônico [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br).

16 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.

imposto em tela, em detrimento de qualquer outro ente federativo, sob pena de inconstitucionalidade absoluta da tentativa em comento.

Nesse sentido, especificamente no que diz respeito ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, tem-se, como regra geral, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que serve como alicerce para os Municípios instituírem a dita exação dentro de seus limites territoriais, por meio de Lei Municipal, de modo a legitimar a respectiva cobrança em face dos diversos sujeitos passivos.

#### **4. Imposto sobre serviços de qualquer natureza regra matriz de incidência tributária**

Para se obter uma compreensão plena do problema ora proposto, concatenando os conceitos e posições defendidas atualmente, é imperioso realizar uma análise da regra-matriz de incidência do imposto em discussão, que constitui a norma jurídica geral e abstrata que institui o tributo, sendo ela composta pela hipótese e pelo consequente normativo.

A hipótese é que, na lei, prevê a situação passível de tributação, é o descritor de em evento ainda não ocorrido, que, verificado faticamente, faz aparecer o vínculo abstrato previsto no consequente normativo.

Trata-se de um conceito eminentemente abstrato, previsto em lei, que descreve um fato genérico, sem influência de qualquer fato concreto e não se confunde com este.

Possui três critérios identificadores, quais sejam, o material, o espacial e o temporal, a seguir detalhados e é una e indivisível. A mitigação de qualquer desses aspectos lhe retira a sua caracterização enquanto ente lógico-jurídico e a conjunção fática destes, juntamente com o consequente, faz surgir uma obrigação jurídica efetiva (ATALIBA, 2005, p. 65).

Nesse sentido, deve haver o que a doutrina descreve de sub-sunção do fato à norma, ou seja, o fato concreto, quando preenche todos os requisitos previstos de maneira abstrata na lei, faz nascer a obrigação tributária.

O critério material vem a ser a descrição dos atos e/ou fatos necessários à ocorrência da tributação em tela. É, nas palavras de Carvalho (2008, p. 285), o núcleo da descrição fática, isto é, descreverá pessoas, situações, comportamentos, dentre outros elementos materialmente relevantes para a configuração do fato.

Segundo Geraldo Ataliba (2005, p. 106), trata-se do aspecto mais complexo da hipótese de incidência, tratando-se da própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência.

O critério espacial da hipótese tributária, nas palavras do festejado mestre (2005, p. 288-291), remete a um condicionante ainda indeterminado do espaço, dentro do qual a lei surtirá efeitos, mas ainda a ser especificado, por ocasião da ocorrência do respectivo fato jurídico tributário. Apontará o local onde o fato deverá acontecer, a fim de que haja a observância da norma tributária.

Geraldo Ataliba (2005, p. 104) ainda complementa observando que o aspecto espacial se revela como uma autêntica consequência do princípio da territorialidade da lei, o que, ao nosso ver, está colocado de forma bastante pertinente.

O critério temporal da hipótese tributária constitui-se como uma referência futura de tempo, a qual, uma vez observada, irá ensejar a ocorrência do fato, a ser delimitada e especificada conforme o caso (elemento temporal do fato), delineando quando o fato haverá ocorrido. Revela o momento específico em que o fato imponível se consuma.

Descreve a hipótese, assim, a situação hipoteticamente posta a ser observada em local e tempo determinados, a fim de, implementadas as condições ali previstas, tornar-se um fato jurídico

tributário. Nesse sentido, na medida em que idealiza situações hipotéticas a ocorrerem num futuro indeterminado, daí a sua função descritora.

O conseqüente normativo aponta o que irá haver, uma vez verificada a situação prevista na hipótese, e é o prescritor dos efeitos da ocorrência desta, consoante as sempre fecundas lições de Carvalho (2008, p. 313). Possui, em sua estrutura, dois critérios de conformação, quais sejam, o pessoal e o quantitativo.

O critério pessoal é composto, de um lado, pelo sujeito ativo, que, a despeito do artigo 119 do Código Tributário Nacional, o qual restringe sua identificação às pessoas jurídicas de direito público, vem a ser o ente, público ou privado, pessoa física ou jurídica, competente para exigir o adimplemento da obrigação tributária.

Do outro lado, o sujeito passivo vem a ser a pessoa, física ou jurídica, de direito público ou privado, da qual o sujeito ativo irá exigir o cumprimento da obrigação tributária.

Finalmente, o critério quantitativo determina o quantum a ser suportado pelo sujeito passivo e exigido pelo sujeito ativo da relação jurídica tributária, na maioria das vezes pela conjunção entre a base de cálculo e a alíquota, conforme se verá adiante.

Discordamos, *data venia*, nesse ponto, da posição de Carvalho (2008, p. 356-357), ao afastar as alusões aos tributos fixos, tais como algumas taxas ou o ISS cobrado dos profissionais liberais, pelo fato de que a Constituição Federal teria eleito a base de cálculo (além da hipótese normativa) como elemento diferenciador dos tributos.

Nossa discordância da posição do renomado doutrinador, que afirma que o montante será definido sempre em conjunto pela base de cálculo e alíquota, remete ao fato de entendermos não ser possível olvidarmos de uma forma de quantificação do tributo devido existente (e não rara) no nosso sistema tributário e cuja validade não é questionada.

Passada essa discussão, tem-se que a base de cálculo possui três funções: uma mensuradora do fato; outra objetiva, para determinar o valor da dívida; e, por fim, uma função comparativa, que serve para confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material contido no antecedente normativo.

A alíquota, por fim, possui o papel de, objetivamente, somar-se à base de cálculo, para se chegar ao valor a ser recolhido ao erário. A depender da intenção do legislador, poderá ser progressiva ou diferenciada em razão de peculiaridades pessoais dos sujeitos passivos destinatários da norma tributária.

Visto isso, é possível identificar, genericamente, os elementos formadores da regra matriz de incidência do Imposto sobre os Serviços de Qualquer Natureza, o que facilitará a análise da pertinência da tributação das operações de arrendamento mercantil, na forma detalhada no tópico seguinte.

## **4.1 Análise da "regra matriz de incidência tributária" do ISS sobre as operações de leasing**

### **4.1.1 Da adequação do aspecto material**

A Constituição Federal de 1988 atribuiu aos municípios a competência para legislar sobre o ISS e foi taxativa ao definir a prestação de serviços como aspecto material da hipótese de incidência tributária, nos termos de seu artigo 156, III.

É certo que o texto constitucional não conceitua o que seriam serviços de qualquer natureza, em razão de que se deve atentar para o artigo 110, do Código Tributário Nacional<sup>17</sup>.

---

17 Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas

A esse respeito, faz-se mister atinar para as sempre fecundas lições do mestre Harada (2008, p. 39), o qual delimita o campo de incidência do ISS apenas nos casos em que, efetivamente, houver a prestação de serviços, *ipsis litteris*:

A partir das distinções entre obrigações de fazer e de dar, pode-se afirmar: O ISS só pode incidir sobre prestação de serviço, assim entendido o produto do esforço humano que se apresenta sob forma de bem imaterial, ou no caso de implicar utilização de material preserve a sua natureza no sentido de expressar uma obrigação de fazer, isto é, ter como objeto da prestação a própria atividade;

Como se pode observar, a prestação de serviço resulta diretamente de uma obrigação de fazer, que não pode ser mitigada pela legislação pátria, sob pena de infringir os comandos legais e constitucionais ora abordados.

A necessidade de o serviço assim ser configurado, aliás, já foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 116.121-3, em que tal obrigatoriedade restou consignada no voto vencedor do Ministro Marco Aurélio<sup>18</sup>.

---

Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias

18 (...) Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO (“Revista de Direito Tributário”, vol. 38/192) e por CLÉBER GIARDINO (“Revista de Direito Tributário”, vol. 38/196), que a qualificação da “locação de bens móveis”, como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir

Resta patentemente demonstrado, portanto, que, para que um item previsto na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 venha a ser considerado como um serviço, é imprescindível que ele ontologicamente se demonstre enquanto tal, ou seja, que represente uma efetiva obrigação de fazer, um esforço humano.

No caso em apreço, não restam dúvidas de que o arrendamento mercantil, já caracterizado anteriormente, não preenche esse requisito. Trata-se de uma exigência materialmente inconstitucional, uma vez que inexistente prestação de serviço, por ocasião da realização da dita operação.

Com efeito, o leasing possui uma natureza reconhecida-mente complexa. Possui elementos da locação, do financiamento e da compra e venda, sendo esta a conceituação dada por Restiffe Neto (1985, p. 7):

[...] (o leasing) tem na locação a médio prazo a sua essência, com a eventualidade de transformar-se ao final em venda, em que as importâncias pagas a título de aluguel passam a constituir parte do pagamento do preço estimado, segunda as conveniências do empresário-locatário, isto é, o aluguel converte-se em amortização da dívida que, ao final, pode surgir da efetivação de compra e venda desde o início possibilitada na opção franqueada ao locatário.

---

sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico – considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestere* ou um *facere* (...)

Sobre a conceituação perseguida, é importante atentar novamente para as lições de Harada (2008, p. 165), que estão em estrita consonância com o que ora se pretende demonstrar:

Trata-se, na realidade, de uma categoria intermediária entre a compra e venda e a locação, exercendo função parecida com a da venda e compra com reserva de domínio e com a alienação fiduciária, embora oferecendo ao utilizador do bem maior leque de alternativas no caso de a parte não querer ficar com a propriedade do equipamento, no final do prazo contratual. O leasing tem, pois, ligações com a compra e venda, locação e financiamento.

Percebe-se que os elementos que compõem a estrutura da operação do leasing, em momento algum, se aproximam da prestação de serviços, de modo a ensejar a tributação pelo ISS.

Pelo contrário, todas elas não estão no campo de incidência da mencionada exação. Assim, mesmo sendo considerado contrato típico, não se pode olvidar a estruturação da operação, que se constitui, unicamente, numa obrigação de dar.

Pelas razões expostas, na esteira da doutrina acima transcrita, é que, a despeito da sua previsão na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal no *leading case*, conforme adiante detalhado, é inconstitucional a incidência do ISS sobre as operações de leasing

#### **4.1.2 Da adequação do aspecto espacial**

Passada a discussão sobre o aspecto constitucional do ISS sobre as operações de leasing, cumpre ao Superior Tribunal de Justiça, definir os demais elementos da relação tributária estudada.

Diversos municípios, em todo o Brasil, vêm tentando exigir o ISS de instituições financeiras, tomando por base a existência de automóveis cujas placas se encontram matriculadas com endereços dessas localidades, ainda que o emplacamento, a operação de compra e venda ou o financiamento não tenham sido efetuados dentro dos seus limites territoriais.

Em razão disso, também se faz necessária uma análise do local em que tal exação venha a ser efetivamente devida, caso sejam seguidos os entendimentos daqueles que opinam pela possibilidade de tributação dessas operações.

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, estabelece as regras gerais a serem observadas pelos sujeitos da relação jurídica tributária ligada à incidência do ISS.

No que tange ao local da prestação de serviços e ao sujeito competente para cobrar a exação em tela, faz-se mister realizar uma análise conjunta dos artigos 3º e 4º, do mencionado diploma legal, *litteris*:

Art. 3o O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:(...)

Art. 4o Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Depreende-se, assim, que o local da prestação de serviços deve ser aquele em que a instituição financeira esteja sediada ou onde exerça suas atividades, de modo a configurar unidade econômica, na forma do artigo 4º acima transcrito.

Nesse sentido, entendemos como insubsistente qualquer tentativa das autoridades fiscais em buscarem a cobrança do referido imposto em locais diversos daquele em que o sujeito passivo possua sua sede, tal como nos municípios em que os veículos têm seus endereços registrados, locais onde ocorre a simples captação dos clientes.

A operação como um todo, que, no nosso sentir, não é um serviço, ocorre fora dos limites dos Municípios em que seus proprietários apontam endereço (local do registro das placas), mas, conforme exibido anteriormente, onde está sediado o sujeito passivo, pois é lá onde são praticados todos os atos necessários ao aperfeiçoamento da contratação.

Sobre o assunto, são pertinentes as lições de Martins (p. 204, 2006), o qual demonstra com absoluta clareza o raciocínio que ora se detalha:

[...] (não importa) onde a contratação é feita, onde a empresa mantém a sua contabilidade ou onde ela é escriturada, onde o serviço é pago. O que importa realmente é onde é efetuada a prestação de serviços. [...] O local do estabelecimento é o lugar em que as condições necessárias para a prestação dos serviços são reunidas e mantidas, vale dizer, o local em que o contribuinte possui um conjunto de meios necessários para a prestação de serviços.

Seguindo essa linha de raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça já firmou entendimento consolidado, segundo o qual a

competência tributária para cobrança do ISS deve ser firmada em razão do local da efetiva prestação de serviços, conforme se depreende da leitura do julgamento exarado recentemente pela Segunda Turma daquele tribunal, vejamos:

TRIBUTÁRIO – ISS – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO – ART. 3º DA LC 116/2003 – TESE NÃO PREQUESTIONADA – SÚMULA 282/STF.

1. Aplica-se o enunciado da Súmula 282/STF em relação à tese não-prequestionada.
2. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que, para fins de incidência do ISS, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência e exigibilidade do crédito tributário.
3. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, improvido.<sup>19</sup>

Da mesma forma, a Primeira Turma do STJ mantém estreita sintonia com o entendimento acima exposto, no sentido de considerar o tributo exigível pelo município onde ocorre o fato gerador, ou seja, no local onde se efetiva a prestação dos serviços, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. ALEGAÇÃO DE QUE OS SERVIÇOS ERAM PRESTADOS EM ALTO-MAR. FATO QUE NÃO PODE SER

---

19 STJ RESP nº 753.360, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon. DJ de 30/04/2007.

INFERIDO A PARTIR DO TEOR DO ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME DE PROVA.  
I - A orientação já pacificada no âmbito deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o ISS é tributo somente exigível pelo Município onde se realiza o fato gerador, entendido este o local no qual há a prestação de serviço. Precedentes: EREsp nº 130.792/CE, Rel.p/ac. Min. NANCY ANDRIGHI, DJ de 12/6/2000; AgRg no AgRg no Ag nº 587.918/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 1/7/2005; e AgRg no Ag nº 595.028/RJ, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 29/11/2004.(...)  
III - Agravo regimental improvido.<sup>20</sup>

A análise conjunta da realidade fática, aliada à legislação, à doutrina e ao posicionamento jurisprudencial já solidamente firmado nos diversos tribunais do país, confirma a argumentação ora adotada.

Com efeito, em síntese, a jurisprudência pátria e a legislação aplicável ao tema estabelecem, unanimemente, que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, sendo este onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços.

Machado (2002) já afirmou que "o STJ, a pretexto de evitar práticas fraudulentas, tem decidido que é competente para a cobrança do ISS o Município onde ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador."

---

20 STJ AGRESP nº 893.365, Primeira Turma, Relator Ministro Francisco Falcão. DJ de 09/04/2007.

Sob essa ótica, revela-se insubsistente a pretensão de tais Municípios (onde as sedes das instituições arrendadoras não estão instaladas), sob pena de deturpação da regra matriz de incidência tributária do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil.

## **5. Entendimento pessoal sobre a materia**

Fixados os conceitos dos elementos formadores da regra matriz de incidência tributária do ISS, aprofundando os pontos relativos aos aspectos material e espacial desta, acreditamos ser inviável, a pretensão dos municípios tributarem, pelo ISS, as operações de leasing, em que pese o posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

Isso porque, ao confrontarmos o texto legal com a realidade fática analisada, chega-se à conclusão de que o fato concreto não é suficiente para preencher todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária prevista na Lei Complementar nº 116/2003, de modo que resta completamente prejudicada qualquer tentativa de cobrança do ISS, por parte dos diversos Municípios brasileiros.

De fato, a regra-matriz de incidência tributária encontra-se maculada, no mínimo, em dois de seus elementos: o material e o espacial.

No que diz respeito ao aspecto material, ficou clara a ilegalidade e a inconstitucionalidade de enquadrar qualquer operação prestada pelas inúmeras instituições financeiras em atividade no país, como prestação de serviços, enquanto uma obrigação de fazer, mas como uma clara obrigação de dar.

Já quanto ao aspecto espacial, comprovou-se a absoluta incompetência de Municípios diversos daqueles onde tais instituições financeiras possuem sede e onde processas as operações, para instituir e cobrar o ISS incidente sobre estas.

Interessante ainda, juntamente com os aspectos anteriormente citados, analisar a Medida Provisória nº 449, de 3 de

dezembro de 2008, que, dentre outras alterações, acrescentou, em seu artigo 40, o artigo 1º-A à Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, a qual dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil.

Tal inovação, certamente, vem ao encontro do entendimento ora defendido, uma vez que dispõe sobre a incompatibilidade e ilegitimidade da cobrança de ISS, sob pena de configuração do *bis in idem*, haja vista incidir IOF sobre essas operações de arrendamento mercantil, cujo somatório das contraprestações perfaz mais de setenta e cinco por cento do custo do bem, *ipsis litteris*:

Art. 1º O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil reger-se-á pelas disposições desta Lei.

Parágrafo único - Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

Art. 1º-A. Considera-se operação de crédito, independentemente da nomenclatura que lhes for atribuída, as operações de arrendamento cujo somatório das contraprestações perfaz mais de setenta e cinco por cento do custo do bem.

Parágrafo único. No percentual do caput inclui-se o valor residual garantido que tenha sido antecipado.

Como se observa, pela novel redação da Lei nº 6.099/1974 e para seus efeitos, as operações de arrendamento mercantil promovidas pelas instituições financeiras configuram-se como verdadeiras operações de crédito, uma vez que o somatório das contraprestações perfazem mais de setenta e cinco por cento do custo do bem, o que afasta definitivamente a incidência do ISS nesses casos.

## **6. Posição do Supremo Tribunal Federal. Leading Case. Recurso Extraordinário N° 592.905 – Santa Catarina**

Em que pese a posição por nós defendida, o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.905, relatado pelo então Ministro Eros Grau, decidiu pela constitucionalidade da cobrança do ISS sobre operações de arrendamento mercantil. Em seu voto, proferido em 02 de dezembro de 2009, ao analisar uma situação envolvendo um leasing financeiro, considerou que, na referida operação, prepondera o caráter de financiamento, sendo certo que a arrendadora, na qualidade de locadora, surge como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário.

Nas palavras do ilustre Ministro, financiamento seria um serviço e, como tal, passível de incidência do ISS. Afirmou, ainda, ser irrelevante existir uma compra, haja vista em toda prestação de serviços existir, em maior ou menor intensidade, a utilização de um bem.

Finaliza sua curta análise justificando a incidência de ISS sobre as operações de leasing financeiro sob o argumento de que, para o exercício da referida “atividade”, é necessária a existência de uma série de serviços exercidos pelos dirigentes e demais prepostos da arrendatária, motivo pelo qual a operação em comento

se aproximaria muito mais de uma prestação de serviços do que de qualquer outra atividade tributável.

Seguindo o raciocínio desenvolvido ao longo do presente artigo e com a devida vênia, somos de opinião diametralmente oposta àquela esposada pelo eminente Ministro Eros Grau.

Primeiramente, entendemos que a questão, dada a sua relevância e o grande impacto econômico para instituições financeiras e municípios, merecia uma análise mais profunda, que certamente sucumbiria à constatação de que o arrendamento mercantil, em qualquer de suas modalidades, não se constitui uma prestação de serviços.

Contrariamente ao defendido nos tópicos anteriores, o *leading case* não apontou onde está a prestação de serviços no *leasing* operacional senão nas tarefas de suporte operacional realizadas pelos dirigentes e prepostos da arrendadora.

Esse papel (de apoio administrativo), vale lembrar, é inerente a toda e qualquer atividade humana, seja ela uma obrigação de dar ou de fazer e não pode ser considerado um fator determinante para a configuração de uma operação enquanto prestação de serviços.

O argumento trazido pelo Ministro Eros Grau procura justificar a tributação de uma atividade-fim a partir das atividades-meio que a suporta. Em prevalecendo esse raciocínio, toda atividade econômica, dentre as quais destacamos indústrias, shopping centers, em que há locação ou atividades comerciais mais robustas estariam sujeitas à incidência do ISS, algo que, ao nosso ver, é inconcebível.

Insistimos na ideia de que o núcleo da operação deve consistir numa obrigação de fazer, fato que não ocorre no arrendamento mercantil, sob pena de ofensa literal ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, como bem observou o Ministro Marco Aurélio, ao divergir dos demais colegas na votação ora analisada.

A esmagadora maioria da doutrina, consoante já exemplificado neste breve estudo, ao analisar a caracterização de um serviço, impõe a necessidade de, no núcleo da referida prestação, existir uma obrigação de fazer, sob pena de descaracterização da prestação de serviço.

Esse raciocínio, aliás, já foi consolidado há mais de dez anos, pelo próprio Supremo, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121, que, naquela ocasião, afastou sabiamente a locação de bens móveis do campo de incidência do ISS.

O próprio relator, aliás, em diversos trechos do seu voto, usa o termo locadora para definir a arrendadora, fato que demonstra, no mínimo, uma incongruência entre as premissas utilizadas e a conclusão a que se chegou.

A essência do arrendamento mercantil, ainda que na modalidade financeira, é a disponibilização de um bem, pelo arrendador, em favor do arrendatário e mediante uma contraprestação.

Pelos breves motivos ora expostos e firmes na convicção ora formada, ousamos discordar da decisão sufragada pelo Supremo Tribunal Federal, cuja única voz dissonante foi o eminente Ministro Marco Aurélio Melo.

Resta, agora, torcer para que os Ministros do Superior Tribunal de Justiça possam definir os demais elementos da obrigação tributária estudada com o rigor necessário à definição dos respectivos elementos, conferindo, assim, segurança jurídica aos sujeitos desse liame obrigacional.

## **7. Considerações finais. A Súmula Vinculante 31**

O STF muito recentemente decidiu a matéria em favor do contribuinte e o fez por meio da Súmula Vinculante 31:

SV 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Validamos o entendimento pelo qual, para que uma operação seja tributada pelo ISS, não basta que ela esteja prevista na legislação inferior como um serviço. É imperioso que a prestação represente ontologicamente uma obrigação de fazer, um facere humano, sob pena de flagrante inconstitucionalidade e de grave risco de lesão à Justiça. Assim vem decidindo mais recentemente o STF:

"(...) 1. A não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis decorre da impossibilidade do poder de tributar vir a modificar o conceito constitucional de serviço que provém do direito privado. Tal conclusão afasta a competência do sujeito ativo com relação a qualquer dos diplomas que tenham disciplinado as normas gerais sobre o imposto. Não é por outro motivo que o item da atual lista de serviços que previa a possibilidade de fazer o tributo incidir sobre a atividade em questão foi objeto de veto presidencial." (RE 602295 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 7.4.2015, *DJe* de 23.4.2015).

"Na espécie, o imposto, conforme a própria nomenclatura, considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação. Em face do texto da Carta Federal, não se tem como assentar a

incidência do tributo na espécie, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contêm na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil. Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários." (AI 623226 AgR, Relator Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, julgamento em 1.2.2011, *DJe* de 11.3.2011)

"O recurso extraordinário do Município de São Paulo funda-se no art. 102, III, a, da Constituição Federal. Sustenta a constitucionalidade do art. 78, §1º, da Lei municipal n.º 10.423/87, que previu a locação de bens móveis como hipótese de incidência de ISS. Alega que a Constituição, em seu art. 156, inciso III, usou a expressão 'serviços de qualquer natureza, dando amplitude maior ao conceito jurídico de serviços, de modo a englobar operações de locação de bens móveis. (...) Trago o presente leading case para apreciação do Tribunal Pleno e julgamento do mérito da questão constitucional

cuja repercussão geral foi reconhecida [AI 766.684]. (...) Como relatado, o caso em tela versa sobre locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para video games e assemelhados, situação em que não está envolvida prestação de serviço." (RE 626706, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgamento em 8.9.2010, *DJe* de 24.9.2010)

"Ementa: (...) É firme o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que não incide Imposto sobre Serviços (ISS) sobre locação de bens móveis. A caracterização de parte da atividade como prestação de serviço não pode ser meramente pressuposta, dado que a constituição do crédito tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, que não pode destoar do que permite a legislação (proibição do excesso da carga tributária) e o próprio quadro fático (motivação, contraditório e ampla defesa). (...) Possibilidade de as autoridades fiscais exercerem as faculdades conferidas pela lei para aferirem quais receitas são oriundas da isolada locação de bens móveis." (AI 758697 AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgamento em 6.4.2010, *DJe* de 7.5.2010)

Sobre as operações de arrendamento mercantil, por respeito aos preceitos legais e constitucionais invocados, em consonância com o que se deve entender por prestação de serviços, enquanto uma obrigação de fazer, em sua forma pura, não deve incidir o Imposto Sobre os Serviços de Qualquer Natureza, conforme já reconhece agora o Supremo Tribunal Federal.

## Referências

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso Direito Constitucional Tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_ **ISS: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 3. ed. São Paulo: Atlas. 2006

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

NETO, Paulo Restiffe. Locação. **Questões processuais**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito de Tributação**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

SCAFF, Fernando Facury. As Contribuições Sociais e o Princípio da Afetação. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2003.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.



# A Incidência do Imposto Sobre Serviços nos Planos de Saúde

Eduardo José dos Santos Pereira de Hollanda Cavalcanti

## 1. Considerações Iniciais: Fundamento Constitucional do Imposto Sobre Serviços

A Constituição Federal de 1988 criou vários tributos, a despeito do Imposto sobre Serviços. Então no seu Título VI, Capítulo I, Seção V, artigo 156, tratou o legislador constitucional de prever a criação do ISS, cuja materialidade encontra-se definida pela ocultação do verbo. Precisamente definida pelo vocábulo prestar, ou seja, por um agir, um *facere*, é que vamos a todo tempo extrair a melhor exegese do texto constitucional, de acordo com nossa crítica, com a doutrina e os nossos tribunais superiores.

Assim dispõe o texto constitucional: Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Note-se que o legislador constitucional atribuiu à Lei Complementar definir quais seriam os critérios de sua incidência e conseqüentemente sua aplicação na prática. Com a ressalva, a nosso ver, de que a Lei Complementar não poderia ferir o critério material já previamente definido pela Constituição.

Neste contexto é que foi promulgada a Lei Complementar n.º 116 de 2003, cujo texto acolheu expressamente logo em seu artigo 1º a melhor exegese sobre o critério material, qual seja, a da existência de uma ação, assim definida pelo vocábulo prestar. Eis o citado artigo 1º da LC 116:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

É justamente sobre os questionamentos acadêmicos e embates administrativos e judiciais com as Fazendas Públicas Municipais, que vimos prevalecer o entendimento de que só encontramos o critério material e quantitativo do ISS se pudermos identificar precisamente a existência de um prestar. Mais adiante teremos exemplos que nos ajudarão a diferenciar quando há ou não a prestação de serviço.

## **2. A Simetria do ISS nos códigos tributários municipais. Repercussão nacional do tema**

Como prática legislativa tem-se a reprodução de leis, decretos e outros instrumentos normativos de modo a unificar a aplicação dos tributos no país. Não poderia ser diferente com o Imposto sobre Serviços. A maioria dos municípios possui códigos e regulamentos sobre o ISS de forma simétrica e praticamente não destoam.

Por essa razão, a importância da abordagem deste tema reside no fato de que o entendimento defendido repercute nacionalmente e conseqüentemente atinge o interesse dos usuários de plano de saúde em todo o território brasileiro.

### **3. Da não-incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS sobre eventos não indenizáveis. Impossibilidade de alteração de conceitos e formas de direito privado**

O legislador constitucional e infraconstitucional, ao definir a materialidade do tributo em comento, não deve interferir no conteúdo e no alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado de modo a desfigurar a natureza jurídica dos contratos, no caso em estudo, o de plano de saúde médico-hospitalar. Desse modo, deve o legislador obedecer ao disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional que diz, *verbis*:

CTN - Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

As Leis Municipais que servem de fundamento para o agir da Administração Fazendária dispõem, a teor do Código Tributário Municipal de Recife que, *in verbis*:

Art.102 – O ISS tem como fato gerador a prestação dos serviços não compreendidos na competência dos Estados, incidindo, em especial, nos serviços de: (...)

4.22 - Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 - Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do usuário.

Inadmissível, pois, a criação de nova materialidade para incidência do ISS sobre outro critério que não o definido pela Constituição Federal de 1988. Assim, deve o legislador ordinário respeitar os limites constitucionais impostos.

Ora, a criação de nova materialidade fere igualmente o mencionado artigo 110 do CTN, tendo em vista que altera o conteúdo e o alcance do contrato de plano de saúde celebrado entre os Planos de Saúde e seus usuários ao definir, entre outras palavras, que a simples transferência de receitas dos usuários do plano para uma conta única caracterize fato jurídico tributário para exigência e cobrança de ISS.

Para que haja uma efetiva prestação de serviço, deve haver uma atividade humana direta, sob pena de não se estar prestando serviço algum, como é o caso da simples transferência de receita e o conseqüente ingresso de numerário em uma conta única administrada e gerida pelos Planos de Saúde.

Vejamos o que diz a doutrina, nas palavras de Gustavo da Silva Cabral (2006, p. 485), *in verbis*:

Apenas quem realiza a prestação do serviço revela a capacidade contributiva para suportar o ISS. O aspecto econômico relativo à prestação denuncia o sentido do constituinte que, sem técnica, deixou de enunciar o verbo “prestar” antes do vocábulo “serviço”. O próprio Supremo Tribunal Federal já se pronunciou

sobre isso e atestou que “...somente a prestação de serviços, envolvido na via direta do esforço humano, é de fato gerador do tributo em comento<sup>1</sup>.

A esse respeito, mister atinar para as sempre fecundas lições do mestre Kiyoshi Harada (2008, p. 39), o qual delimita o campo de incidência do ISS apenas nos casos em que, efetivamente, houver a prestação de serviços, *verbis*:

A partir das distinções entre obrigações de fazer e de dar, pode-se afirmar: O ISS só pode incidir sobre prestação de serviço, assim entendido o produto do esforço humano que se apresenta sob forma de bem imaterial, ou no caso de implicar utilização de material preserve a sua natureza no sentido de expressar uma obrigação de fazer, isto é, ter como objeto da prestação a própria atividade;

Como se pode observar, a prestação de serviço resulta diretamente de uma obrigação de fazer, que não pode ser mitigada pela legislação municipal, sob pena de infringir os comandos legais e constitucionais ora abordados. A necessidade de o serviço assim ser configurado, aliás, já foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 116.121-3, em que restou consignado, no voto condutor do Ministro Marco Aurélio, o seguinte entendimento:

---

1 STF – Pleno, RE n.º 116.121/SP, DJU de 25.05.2001, pp 17-18.

[...] Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO (“Revista de Direito Tributário”, vol. 38/192) e por CLÉBER GIARDINO (“Revista de Direito Tributário”, vol. 38/196), que a qualificação da “locação de bens móveis”, como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico – considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestere* ou um *facere* [...].

Resta demonstrado, portanto, que, para que um item previsto na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 venha a ser considerado como um serviço, é imprescindível que ele ontologicamente se demonstre enquanto tal, ou seja, que represente uma efetiva obrigação de fazer, um esforço humano, sob pena de ser declarado inconstitucional.

Percebe-se, então, que os elementos que compõem a estrutura da aludida operação, em momento algum, se aproximam da prestação de serviços, de modo a ensejar a tributação pelo ISS.

Todas elas não estão no campo de incidência da mencionada exação. Assim, mesmo sendo considerado contrato típico, não se pode olvidar a estruturação da operação, que se constitui, unicamente, numa obrigação de dar.

Sobre o assunto a jurisprudência do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco é esclarecedora, *in verbis*:

EMENTA: ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. IMINÊNCIA DE AUTUAÇÃO PARA RECOLHIMENTO DE ISS. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. POSSIBILIDADE. SOCIEDADE LIMITADA OPERADORA DE PLANOS DE MEDICINA DE GRUPO. PRELIMINARES: IRREGULARIDADE NO DESEMPENHO DAS FUNÇÕES; DESCABIMENTO CONTRA LEI EM TESE. MÉRITO: INOCORRÊNCIA DE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS EM CONTRATOS; BITRIBUTAÇÃO. SENTENÇA IMPROCEDENTE. APELAÇÃO PELA REFORMA DO DECISUM. OCORRÊNCIA DE EFEITO RESCINDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO A QUE SE DÁ PROVIMENTO, POR UNANIMIDADE. 1. Não é contra "lei em tese" o writ preventivo interposto contra autuação do Fisco quando é iminente o ato ilegal. 2. A Autora é sociedade limitada, operadora de planos de medicina de grupo, e procurou impedir a sua autuação pela autoridade fazendária, em razão de não ter recolhido o Imposto Sobre Serviços sobre as atividades desempenhadas por seus agentes credenciados. Suscitou ser ilegal a autuação, por dizer respeito a bitributação

e por ter considerado como fato gerador não um serviço efetivamente prestado, mas a celebração de um contrato. 3. A teor do CTM - Lei 15.563/91 -, a sociedade empresária não é responsável tributária pelo recolhimento da exação, quando há o desempenho do serviço assistencial pelos agentes credenciados; 4. Ademais, a bitributação ainda resvala na incidência do IOF, visto tratar-se de sociedade operadora de seguros de assistência médica; 5. À operadora subsiste o encargo municipal apenas sobre os serviços médico-hospitalares e odontológicos por ela diretamente prestados. 6. Recurso a que se dá provimento, por unanimidade. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos da Apelação Cível nº 0117508-4, da Comarca do Recife, em que figuram, como Apelante, o SERVIÇO MÉDICO DE PERNAMBUCO Ltda, e, como Apelado, o Município de Recife, Acordam os Excelentíssimos Senhores Desembargadores que compõem a Egrégia Sétima Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Pernambuco, unanimemente, em dar provimento ao apelo, tudo de conformidade com os votos e notas taquigráficas em anexo, que, devidamente revistos e rubricados, passam a integrar este julgado. Recife, 15 de agosto de 2006. Des. João Bosco Gouveia de Melo Presidente Des. Luiz Carlos de Barros Figueirêdo Relator PODER JUDICIÁRIO Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco Gabinete Des. Luiz Carlos de Barros Figueirêdo.

Desse modo, pensar em sentido diverso representa uma séria ameaça à estabilidade jurídica e ao próprio Estado Democrático de Direito, uma vez que confere ao Poder Público, uma discricionariedade (de instituir tributos sem o devido respaldo constitucional) extremamente perigosa e indesejável frente aos particulares.

Além disso, fica igualmente demonstrada a ilegalidade da (bi)tributação da receita auferida pelos Planos de Saúde, quando o serviço é prestado por seus credenciados, uma vez que o ISS, além de recolhido por ela, é retido na fonte, tendo o assunto já sido objeto de análise por parte do Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa a seguir:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE SEGURO SAÚDE. ISS. BITRIBUTAÇÃO. I - Nas operações decorrentes de contrato de seguro-saúde, o ISS não deve ser tributado com base no valor bruto entregue à empresa que intermedeia a transação, mas sim pela comissão, ou seja, pela receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros, efetivamente prestadores dos serviços. II - Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para conhecer do recurso especial e dar-lhe parcial provimento, a fim de permitir à empresa-recorrente a dedução dos valores correspondentes aos repasses entregues aos terceiros prestadores de serviço.<sup>2</sup>

---

2 Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 227293/RJ. Relator: Ministro Francisco Falcão. Diário da Justiça de 19 de

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE SEGURO SAÚDE. ISS. BI-TRIBUTAÇÃO. I - Nas operações decorrentes de contrato de seguro-saúde, o ISS não deve ser tributado com base no valor bruto entregue à empresa que intermedeia a transação, mas sim pela comissão, ou seja, pela receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros, efetivamente prestadores dos serviços. Precedente: EDcl no REsp nº 227.293/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 19.9.2005.

II - Recurso especial parcialmente provido.<sup>3</sup> ISS. BASE. CÁLCULO. SERVIÇO. PLANO. SAÚDE. A Turma, ao prosseguir o julgamento, por maioria, negou provimento ao recurso especial e afirmou que, nos serviços de plano de saúde, a base de cálculo do ISS é o valor líquido recebido (mensalidade paga pelo associado à empresa gestora do plano, deduzidas as quantias repassadas aos terceiros credenciados que prestam o atendimento médico). De acordo com o Min. Relator, o imposto já recai sobre os serviços prestados pelos profissionais, de modo que caracterizaria dupla tributação a nova incidência sobre o valor destinado a remunerar esses serviços. Precedentes citados:

---

setembro de 2005.

- 3 Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.002.704/DF. Relator: Ministro José Delgado. Diário da Justiça de 15 de setembro de 2008.

AgRg no Ag 1.288.850-ES, DJe 6/12/2010; REsp 783.022-MG, DJe 16/3/2009; REsp 1.041.127-RS, DJe 17/12/2008, e EDcl no REsp 227.293-RJ, DJ 19/9/2005. REsp 1.137.234-RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 14/6/2011.

Por tais motivos, os Planos de Saúde devem recolher o ISS apenas sobre os serviços médico-hospitalares diretamente prestados e, no caso dos credenciados, que proceda tão-somente a respectiva retenção, por ocasião do repasse das receitas, excluindo-se, da base de cálculo do ISS-Próprio, o montante repassado, tendo em vista a vasta jurisprudência pátria, em especial do Superior Tribunal de Justiça.

#### **4. Uma breve análise da Regra-Matriz de Incidência Tributária. Não satisfação de todos os seus elementos. Impossibilidade de tributação pelo ISS**

Para se obter uma compreensão mais completa do tema ora proposto, interligando os conceitos e posições defendidas ao longo deste texto, é imperioso realizar uma análise da regra-matriz de incidência do tributo em discussão, que constitui a norma jurídica geral e abstrata que institui o tributo, sendo ela composta pela hipótese e pelo consequente normativo.

A hipótese é quem prevê a situação passível de tributação, é o descritor do fato, e possui três critérios identificadores, quais sejam, o material, o espacial e o temporal.

O critério material vem a ser a descrição dos atos e/ou fatos necessários à ocorrência da tributação em tela. É, nas palavras de Carvalho (2007, p. 344), o núcleo da descrição fática, isto é,

descreverá pessoas, situações, comportamentos, dentre outros elementos materialmente relevantes para a configuração do fato.

O critério espacial, por sua vez, apontará o local onde o fato deverá acontecer, a fim de que haja a observância da norma tributária, enquanto o critério temporal delineará quando o fato haverá ocorrido.

O conseqüente normativo aponta o que irá haver, uma vez verificada a situação prevista na hipótese, é o prescritor dos efeitos da ocorrência desta. Possui, assim, dois critérios, quais sejam, o pessoal e o quantitativo.

O critério pessoal é composto, de um lado, pelo sujeito ativo, que vem a ser o ente competente para exigir o adimplemento da obrigação tributária, nos termos do artigo 119, do Código Tributário Nacional. Do outro lado, o sujeito passivo vem a ser a pessoa da qual o sujeito ativo irá exigir o cumprimento da obrigação tributária.

Já o critério quantitativo é composto pela base de cálculo e alíquota. A primeira, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 34), possui três funções: uma mensuradora do fato; outra objetiva, para determinar o valor da dívida; e, por fim, uma função comparativa, que serve para confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material contido no antecedente normativo.

Ao confrontarmos o texto legal com a realidade fática dos Planos de Saúde, chegar-se-á à conclusão de que o fato concreto analisado não é suficiente para preencher todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária prevista na Lei Complementar nº 116/2003, de modo que resta, completamente prejudicada, qualquer tentativa de cobrança do ISS, por parte dos Municípios.

De fato, a regra-matriz de incidência tributária encontra-se maculada (se admitirmos a irregularidade da legislação municipal), no mínimo, em seu critério material.

## 5. Considerações Finais<sup>4</sup>

No espírito de trazer à sociedade algo de novo em matéria de ISS e, sobretudo, imbuídos do sentimento de justiça fiscal como meio de equacionar as mazelas sociais de nosso país é que dedicamos este artigo, explicitando o que se pode extrair de melhor exegese do texto constitucional.

Impõe-se aqui, registrar que a pesquisa ora desenvolvida deve servir para combater a insaciável tendência estatal de se arvorar da propriedade privada e do que há de mais respeitável que são os direitos fundamentais do cidadão.

Desse modo, desenvolvemos este trabalho, no esforço de tentar demonstrar a forma correta de se tributar os Planos de Saúde visando a aperfeiçoar a forma de arrecadar nesse setor tão importante e vital ao povo brasileiro.

## Referências

BRASIL (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil. Organizador Alexandre de Moraes**. 20<sup>a</sup> ed., São Paulo: Editora Atlas S.A., 2003.

CABRAL, Gustavo da Silva. **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**./Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro. Forense, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. – São Paulo: Saraiva, 2007.

---

4 NOTA DA CORRDENAÇÃO: atualmente o tema se encontra em repercussão geral no STF, tombado sob o n. RE 651.703.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2008.

# **Estudo sobre a incidência e base de cálculo do ISS nas sociedades de advogados**

Edmilson Ewerton Ramos De Almeida

Wilson Sales Belchior

## **1. Considerações Iniciais**

Desde as civilizações pré-helênicas, os historiadores do direito conseguem enxergar resquícios de contribuições compulsórias devidas pelos subordinados, em favor dos seus líderes, objetivando um interesse maior, seja militar, social, econômico, religioso, etc. Com as mutações pelas quais passou esse conceito, que adquiriu as feições que o acúmulo de fatos históricos lhes concedeu, dificilmente, na atualidade, uma atividade humana, ou que a ela se relacione, não está marcada, com maior ou menor intensidade, com o gravame de uma obrigação tributária.

Neste diapasão, de acordo com o direito positivo brasileiro, são instituídas e devidas várias taxas, contribuições e impostos que variam em quantidade e peso, a depender da natureza e características da atividade profissional exercida, no que se incluía advocacia.

Sobre esta, especificamente, se exercida por autônomos, há incidência do Imposto de Renda (IR), Impostos Sobre Serviço (ISS) e Contribuição ao Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS); se o trabalho é realizado em sociedade, a esta lista somam-se mais três: a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

(CSLL), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Confins).

Cada um dos tributos acima possui regulamentação legal específica e, junto com apalavra de quem tem a responsabilidade de interpretá-la, encontram suas características: competências, hipótese de incidência, fato gerador, base de cálculo, alíquota, imunidades, etc.

Ocorre que a práxis traz à tona os conflitos que dantes não foram percebidos e, portanto, desde a criação do ISS, com a Emenda Constitucional nº 18/65, há discussões técnicas acerca da sua base de cálculo: nas atividades realizadas em sociedade e que se utilizem do trabalho pessoal do contribuinte, notadamente a advocacia, dever-se-ia utilizar o preço do serviço prestado, como defende a doutrina tradicional, ou buscar alternativa, a fim de evitar o conflito de competências e a bitributação?

A administração pública municipal vem realizando sua escolha dogmática e, quando está em oposição com outros interesses, tanto as sociedades de advogados espalhadas pelo país, quanto a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), vêm provocando o poder judiciário na defesa dos seus direitos e este, por sua vez, tem respondido, de maneira geral, com precisão técnica, a fim de desfazer tal celeuma.

A presente pesquisa, portanto, intenciona expor e discutir as teses que possam responder, com coerência científica, ao questionamento supra e expor os resultados dos embates entre a sociedade civil organizada e o poder público.

## **2. Fundamentação Normativa e Jurídica do ISS**

Acompanhando a concepção hodierna sobre o fundamento do poder do Estado, o complexo sistema tributário brasileiro lastreia seus primeiros referenciais normativos na atividade do

poder constituinte, transliterados no capítulo abrangido pelos arts. 145 e ss. da Constituição da República de 1988.

Assim, quando na sessão específica para os impostos municipais, o art. 156, III, da CR/88 informa ser deste ente federativo a responsabilidade de instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (ou ISS) e, paralelamente, o art. 156, §3º, determina que cabe, à lei complementar, a sua regulamentação.

Para tanto, fora editada a Lei Complementar nº 116/2003 que, em conjunto com o Decreto-Lei nº 406/68 (vigente em partes), compõem o arcabouço legislativo federal necessário à configuração deste tributo – as LC's nºs 56/1987 e 100/1999 foram revogadas por completo.

Este DL foi recepcionado pela CR/88 como Lei Complementar, em decorrência do § 5º do Art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e como tal vige até a presente data, regulando as relações jurídicas dela decorrentes. É o que afirma Paulsen (2007, p. 392):

Lei Complementar. DL 406/68 e LC 56/87. O Decreto-lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968, alterado pela Lei Complementar nº 56/87, foi recepcionado pela CF/88 e cumpre a função de lei complementar definidora dos serviços sobre os quais incidem o ISS. Estabelecem como fato gerador do imposto a prestação de serviços constante de listagem a ele anexa.

A plena vigência do Decreto-Lei 406/68, e a sua utilização na apuração da base de cálculo do ISS pelas sociedades civis prestadoras de serviços profissionais, são matéria de farta jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal, do que é representante a transcrição abaixo:

RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. ISS. Base de cálculo. Sociedades prestadoras de serviços. Art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 406, de 1968. Recepção pela Constituição Federal. Agravo regimental não provido. O Plenário desta Corte assentou orientação de que os dispositivos do Decreto-lei nº 406, de 1968, que disciplinam a base de cálculo do ISS para as sociedades prestadoras de serviços profissionais, foram recebidos pela Constituição Federal.<sup>1</sup>

Sobre a matéria, esta Suprema Corte, inclusive, já editou a Súmula nº. 663: "Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei nº. 406/1968 foram recebidos pela Constituição".

Mesmo após a edição da LC nº 116/03, posterior e específica sobre a matéria do ISS, que restringiu a vigência do Decreto-Lei nº 406/68, ela não o fez completamente; antes, foi precisa e especificou os dispositivos que seriam revogados, o que, em ato contínuo, chancela o pleno vigor dos demais, dentre eles o art. 9º, §1º e §3º:

Art. 10. Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro

---

1 STF - AI 391092 AgR/MG; Relator(a): Min. CEZAR PELUSO; Julgamento: 14/02/2006; Órgão Julgador: Primeira Turma; Publicação: DJ 17-03-2006.

de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

Esta também é a posição de Xavier (2003):

Que a Lei Complementar n. 116/03 não pretendeu revogar o art. 9, §§ 1º 3º do Decreto-lei n. 406/68 resulta claramente do fato de que na enumeração taxativa dos preceitos revogados, constantes do art. 10, foram incluídos todos os artigos do Decreto-lei nº 406/68 que versavam sobre o ISS (art 8., 10, 11 e 12) salvo precisamente o art. 9., ostensivamente omitido.

Acresce que a Lei Complementar n. 95, de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a elaboração, redação e a consolidação das leis, é clara em exigir em seu art. 9, com a redação dada pela Lei Complementar n. 107, de 26 de abril de 2001, que a cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas.

Ora, como a cláusula de revogação deve indicar expressamente as disposições que pretende revogar, não há margem para dúvidas que, ao omitir o art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 do rol das disposições revogadas, a Lei Complementar nº 116/2003 não poderia ter sido mais clara quanto à intenção de manter vigentes as regras nele contidas, notadamente os seus §§ 1º e 3º (XAVIER, 2003, p. 11).

### **3. Atual concepção Pró-administração Pública**

Inobstante já tenha sido pacificado pela doutrina e pelos órgãos jurisdicionais que (i), o DL 406/68 fora plenamente recepcionado pela CR/88; e (ii), a LC nº 116/03 não revogou expressamente o art9º, §1º e §3º, do DL 406/68, algumas

administrações municipais ainda procuram minar a validade da base de cálculo especial para as sociedades profissionais.

Tal absurdo se fundamenta no fato de que a atual redação do art. 9º, §3º, do DL 406/68 não é do texto original, mas sim, oriunda da Lei Complementar nº56/87. Todavia, diferentemente do que ocorreu com aquele DL, esta LC foi completamente revogada pelo art. 10º, da LC 116/03, o que levaria à falácia de que, por ato reflexo, o art. 9º, §3º, do DL 406/68, alterado pela LC nº 56/87, também perderia o vigor, acabando com a previsão da base de cálculo especial, pois, no Brasil, não há reprivatização.

Entretanto, há distinção basilar que deve ser considerada: enquanto a prescrição jurídica é o conteúdo, o dispositivo legal é mera forma através da qual aquela se manifesta. Destarte, quando a lei posterior revogou o dispositivo formal chamado de LC nº 56/87, a prescrição jurídica contida neste já havia cumprido o seu intento, qual seja, a modificação da redação do art. 9º, §3º, do DL 406/68 que, por sua vez, já não era mais parte da norma alterado-ra-revogada, mas sim, da alterada-vigente (MACHADO, 2005.)

No mesmo sentido, ensinam Xavier (2003, p. 13):

18. Uma lei nova que, mantendo embora a lei anterior, se limita a dar-lhe nova redação, não constitui, do ponto de vista formal, um preceito autônomo, mas sim um preceito que se incorpora à lei originária da qual passa a fazer parte integrante. Assim, não sendo autônoma, a sua revogação, na parte em que se limita a modificar lei anterior, não implica revogação indireta desta, a qual só pode operar por via de um comando que tenha tal revogação como objeto direto e imediato.

19. Por outras palavras: sem prejuízo da revogação da Lei Complementar nº 56/87 ter por

feito a revogação de suas disposições autônomas e inovadoras, notadamente a nova lista de serviços, tal revogação não implica a revogação indireta da disposição da lei anterior, por ela meramente modificada (o § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406/68), cuja revogação exigir disposição expressa, que, porém, não se verificou.

Assim corrobora a conclusão de Machado (2005, p. 12/13):

Quando a Lei Complementar nº 56/87 alterou redação ao § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, além de manter a norma nele contida com pequena mudança em sua redação, na verdade manteve esse dispositivo como expressão formal do Direito. Poderia tê-lo revogado pura e simplesmente, editando um novo dispositivo, com a mesma norma com a redação devidamente adaptada à nova lista de serviços. Mas não o fez. Assim, é indiscutível a subsistência desse dispositivo como expressão formal, como veículo de norma. Quando uma lei altera lei anterior mediante a técnica de substituição, no próprio texto da lei anterior, do dispositivo alterado, dando ao antigo dispositivo nova redação, como ocorreu no caso de que se cuida, sua eficácia se exaure imediatamente. Sua missão fora dar ao dispositivo da lei anterior nova redação. E somente isto. O dispositivo que subsiste, o veículo da norma, continua sendo o dispositivo da lei anterior. Assim, a revogação da Lei Complementar

nº 56/87, depois que esta produziu o efeito de alterar o § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, preservando-o como expressão formal do Direito, como veículo de norma, não revoga aquele dispositivo.

Por todo o exposto, a conclusão é natural e categórica: tanto por interpretação doutrinária, quanto jurisprudencial, ambos, o Decreto-Lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 116/2003, possuem lastro na atual Constituição da República de 1988, e estão em plena harmonia legal e jurídica entre si, sendo este com aplicabilidade plena e aquele com alguns dispositivos revogados, o que em nada compromete a base de cálculo especial do ISS, em favor dos profissionais liberais que atuam em sociedades.

#### **4. Base de cálculo do ISS para as sociedades profissionais**

Os textos legais que regulamentam o ISS são uníssomos numa regra geral taxativa: “A base de cálculo do imposto é o preço do serviço” (art. 7º, caput, da LC 116/03 e art. 9º, caput, do DL 406/68).

Entretanto, há casos em que o serviço prestado se dá através do trabalho pessoal do contribuinte, notadamente os profissionais liberais e autônomos. Sendo assim, o valor sobre o qual o imposto devido deverá ser calculado é quantia fixa e considera outros fatores, conforme determina o art. 9º, §1º, do DL 406/68:

Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto[sic] será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros

fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. Assim o é em razão de, neste tipo de atividade, o preço do serviço ser equivalente à própria remuneração do profissional, a qual, por sua vez, é hipótese de incidência do Imposto de Renda, tributo de competência exclusiva da União (art. 153, III, da CR/88). Utilizar a regra geral nestes casos seria permitir a bitributação e a invasão de competências (LYRA, 2009).

Quanto ao exercício através de sociedades profissionais, o motivo e o critério são idênticos, pois, não há qualquer diferença material que tenha força suficiente para descaracterizar o princípio da isonomia entre aqueles que optam por exercer seu trabalho, individualmente ou em conjunto (referência ao julgamento pelo pleno do STF do RE 236.604-7, de 26.05.1999). Esta lógica já está positivada no art. 9º, §3º, do DL 406/68, com redação alterada pela Lei Complementar nº56/87:

Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

Em consonância, o doutrinador Machado (2004, p. 14) ensina com maestria que:

A Lei Complementar nº 116/2003 estabelece, em seu art. 7º, que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. É uma norma geral, que convive perfeitamente com a norma albergada pelos §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68. Ao demonstrar essa compatibilidade, aliás, basta que se note que a norma hoje albergada pelo art. 7º, caput, da Lei Complementar nº 116/2003, é exatamente a mesma norma que antes estava albergada pelo art. 9º caput, do Decreto-lei nº 406/68.

Na lista Anexa à Lei Complementar nº 56/87, constam os serviços referidos:

#### LISTA DE SERVIÇOS

1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres;
4. Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária);
8. Médicos veterinários;
25. Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres;
52. Agentes da propriedade industrial;
88. Advogados;
89. Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;
90. Dentistas;
91. Economistas;
92. Psicólogos.

Portanto, quando quaisquer destes serviços listados forem prestados por uma sociedade, o recolhimento do ISS deverá ser feito na forma especial, ou seja, calculado por valor fixo em relação a cada profissional que preste serviço em nome da sociedade, desde que (i), esteja devidamente habilitado, para exercer a atividade-fim; e (ii), acarrete responsabilidade pessoal.

Exercendo o seu papel de fontes secundárias do direito, tanto a doutrina, quanto a jurisprudência atual acrescentam que, para ter acesso a esse benefício, as sociedades precisam desempenhar única atividade-fim (sociedade uniprofissional<sup>2</sup> - SUP) e de caráter não empresarial, especialmente intelectual ou científica: em 2008, o Recurso Especial da consultoria “PriceWaterHouseCoopers Auditores Independentes”, sociedade de contadores de Curitiba/PR, que objetivava reforma da decisão em primeira instância que negou o recolhimento do ISS pelo SUP, foi negado pela 2ª Turma do STJ, sobre o fundamento de que, “embora formada exclusivamente por contadores, desenvolve suas atividades com caráter genuinamente empresarial, apresentando complexa estrutura organizacional e vultoso faturamento anual, além da previsão contratual de pró-labore e divisão de lucros” (apud CRISTO, 2009).

Insta pontuar que, conforme alertam Cristiano Carvalho e Rafael Machado (apud PAULSEN, 2007, p. 400), “O fato de a sociedade ter muitos sócios e profissionais não lhe acarreta, por

---

2 Todavia, já há, na atuação jurisprudencial, precedentes favoráveis às sociedades pluriprofissionais: “... ISS. SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS. ART. 9º, §§1º E 3º, DO DECRETO-LEI Nº 406/68... 5. As sociedades de advogados, qualquer que seja o conteúdo de seus contratos sociais, gozam do tratamento tributário deferenciado previsto no art. 9º, §§1º E 3º, do Decreto-lei nº 406/68 e não recolhem o ISS sobre o faturamento, mas em função de valor anual fixo, calculado com base no número de profissionais integrantes da sociedade. 6...” (STJ, 2ª T., REsp 724.684/RJ. Rel. Min. CASTRO MEIRA, mai/05).

si só, o ‘elemento de empresa’, da mesma forma que a colaboração de estagiários na atividade-fim ou de outros funcionários na atividade-meio”.

Particularmente, as sociedades de advogados possuem capítulo próprio (arts. 15 ss.) no “Estatuto da Advocacia da OAB”, cujo conteúdo revela forte preocupação em evitar a mercantilização dessa atividade: vedação de realizar qualquer atividade estranha à advocacia, proibição de incluir no quadro societário sócio não inscrito como advogado ou impedido de advogar, impossibilidade de funcionar apresentando forma ou características mercantis.

Portanto, conclui-se que qualquer sociedade de advogados, devidamente registrada junto a sua seccional, será, invariavelmente, uniprofissional, no exercício de atividade não empresarial, com profissionais habilitados e que se responsabilizam pessoalmente pela atividade desenvolvida nesta, pelo que se infere que, ao cumprir todos os requisitos, a base de cálculo para o cálculo do ISS deve ser do art. 9, §3º, do Decreto-Lei nº 406/68. Assim dispõe a jurisprudência que vem sendo seguida:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. BASE DE CÁLCULO. SOCIEDADES DE ADVOGADOS.

1. O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n.º 406/68 estabelece alguns requisitos, sem os quais a sociedade estará obrigada a recolher o ISS com base na sistemática geral, vale dizer, sobre o valor do seu faturamento. São eles: a) que a sociedade seja uniprofissional; b) que os profissionais nela associados ou habilitados prestem serviços em nome da sociedade, embora sob responsabilidade pessoal.

2. O art. 16 da Lei n.º 8.906/94 (Estatuto da Advocacia) permite concluir que as sociedades de advogados, qualquer que seja o respectivo contrato social, caracterizam-se como sociedades uniprofissionais. O dispositivo proíbe que essas entidades realizem "atividades estranhas à advocacia" ou incluam em seus quadros "sócio não inscrito como advogado ou totalmente proibido de advogar".

3. Os profissionais que compõem os quadros de uma sociedade de advogados prestam serviços em nome da sociedade, embora sob responsabilidade pessoal. Essa conclusão é possível diante da leitura do art. 15, § 3º, da Lei n.º 8.906/94, segundo o qual "as procurações devem ser outorgadas individualmente aos advogados e indicar a sociedade de que façam parte"; do art. 17, que fixa a responsabilidade pessoal e ilimitada do sócio pelos danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da advocacia; bem como do art. 18, do mesmo diploma legal, que estabelece que "a relação de emprego, na qualidade de advogado, não retira a isenção técnica nem reduz a independência profissional inerentes à advocacia".

4. O art. 16 da Lei n.º 8.906/94 espanta qualquer dúvida acerca da natureza não-empresarial das sociedades de advogados. Segundo a previsão normativa, não serão admitidas a registro, nem poderão funcionar, "as sociedades de advogados que apresentem forma ou características mercantis".

5. Tranqüila a conclusão de que a sociedade civil de advocacia, qualquer que seja o conteúdo de seu contrato social, goza de tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n.º 406/68, já que são necessariamente uniprofissionais, não possuem natureza mercantil, sendo pessoal a responsabilidade dos profissionais nela associados ou habilitados. 6. Recurso provido.

(STJ - REsp 623772 / ES; Relator: Ministro CASTRO MEIRA; Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA; Data do Julgamento: 01/06/2004; Data da Publicação/Fonte: DJe09/08/2004 p. 245).

## **5. Atuação da Sociedade Civil Organizada**

Imbuídos de todo esse cabedal teórico, sociedades uniprofissionais, principalmente de advogados, têm litigado individualmente contra as legislações municipais ilegais que preveem a cobrança do ISS com base de cálculo fundamentada na regra geral (art. 7º, caput, da LC 116/03 e art. 9º, caput, do DL 406/68), qual seja, o faturamento, e não naquela específica para tais sujeitos da obrigação tributária (art. 9º, §3º, da DL 406/68). Eis que seguem de exemplos, algumas decisões que refletem a pacífica opinião:

TRIBUTÁRIO - SOCIEDADE DE ADVOGADOS - ISSQN - RECOLHIMENTO EM NOME DA SOCIEDADE - INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. Nas sociedades uniprofissionais, como é o caso das sociedades de advogados, em

que o profissional presta serviço em nome desta, mas assume responsabilidade pessoal, o ISSQN deve ser recolhido pela sociedade, em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em seu nome.<sup>3</sup>

MANDADO DE SEGURANÇA. SOCIEDADE DE ADVOGADOS. ISS. RECOLHIMENTO. CÁLCULO. REGIME FIXO ANUAL E NÃO SOBRE O FATURAMENTO DA SOCIEDADE. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO. PREVISÃO LEGAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. APELAÇÃO CÍVEL. ALEGAÇÃO DE REVOGAÇÃO DOS DISPOSITIVOS LEGAIS QUE PERMITIAM O RECOLHIMENTO DIFERENCIADO. NÃO OCORRÊNCIA. VIGÊNCIA DO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI Nº 406/68. PRECEDENTES DO STJ. DESPROVIMENTO DA APELAÇÃO. As sociedades de advogados, qualquer que seja o conteúdo de seus contratos sociais, gozam de tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68 e não recolhem o ISS sobre o faturamento, mas em função de valor anual fixo, calculado com base no número de profissionais integrantes da sociedade. O ISS é tributo que continua sendo regulado pelo Decreto-Lei nº 406/68,

---

3 Apelação Cível nº 1.0024.04.425193-2/001 –TJMG. Relator: Exmo. Sr. Des. Antônio Sérvulo.

que apesar das alterações sofridas, em especial, pelas Leis Complementares nºs 56/87 e 116/2003, não teve modificado o seu art. 9º, §§ 1º e 3º. O art. 10 da Lei Complementar nº 116/03 revogou expressamente apenas os artigos 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406/68.<sup>4</sup>

APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO CAUTELAR DE DEPÓSITO E AÇÃO ORDINÁRIA - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS - BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 9º, § 3º DO DECRETO-LEI Nº 406/68 - ALÍQUOTA FIXA POR PROFISSIONAL HABILITADO - COMPATIBILIDADE COM AS DISPOSIÇÕES DA CARTA MAGNA DE 1988 - ART. 2º DA LEI MUNICIPAL Nº 7852/95 QUE ESTABELECE A INCIDÊNCIA DO ISS COM BASE NO PREÇO DO SERVIÇO - INAPLICABILIDADE - LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87 - VÍCIO FORMAL INEXISTENTE - APELAÇÃO E REMESSAS CONHECIDAS E IMPROVIDAS: I - Não há que se falar em incompatibilidade do art. 9º, § 3º do Decreto-lei nº 406/68 com o art. 151, inciso III, da Carta Magna de 1988, uma vez que aquele apenas define a base de cálculo do ISS incidente em face de sociedades de profissionais, não estabelecendo isenção tributária. II- O art. 9º, § 3º do Decreto-lei nº 406/68 não

---

4 Apelação Cível 200.2008.020.871-9/002, 4ª Câmara Cível do TJPB, Rel. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira, j. 22.09.2009, DJe 14.10.2009

macula o princípio constitucional da isonomia (art. 150, inciso II, CF/88), uma vez que a previsão de bases de cálculo diferentes para as sociedades de capital e para as sociedades de trabalho é exigência dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, os quais não foram criados a partir da Constituição de 1988, estando explicitados já na Constituição de 1967/69. Precedentes do STJ, STJ e TJCE. III - A Apelada, na qualidade de sociedade constituída exclusivamente por advogados, que tem como objeto social a prestação de ser especializado (serviço jurídico), sem caráter empresarial e com responsabilidade pessoal dos sócios, está albergada pela norma do art. 9º, § 3º do Decreto-lei nº 406/68. IV - Improspera a apontada inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 56/87, uma vez que o Apelante não comprovou o vício formal, estando referida norma em plena vigência. V - Apelação e remessas conhecidas e improvidas, para confirmar, em todos os termos, as sentenças prolatadas na ação cautelar e na ação ordinária.<sup>5</sup>

EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. NULIDADE. ISS. ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. BASE DE CÁLCULO. DECRETO-LEI Nº 406/68. À prestação de serviços de advocacia

---

5 Apelação cível 46895579200080600000, 3ª Câmara Cível do TJCE. Rel. MARIA CELESTE THOMAZ DE ARAGÃO. Publicado em 14/05/2004.

por sociedade uniprofissional aplica-se o disposto no art. 9º, §§ 1ª e 3º, do Decreto -Lei n.º 406. Precedentes do STJ. Recurso do Embargante provido. Recurso do Embargado prejudicado.<sup>6</sup>

Apelação. Mandado de segurança. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Sociedade uniprofissional de advogados. Responsabilidade pessoal e solidária dos sócios. Aplicação do tratamento fiscal diferenciado previsto no artigo 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68. Admissibilidade. Precedente do Superior Tribunal de Justiça. Recurso denegado.<sup>7</sup>

Entretanto, ainda mais emblemática e de merecido destaque é a atuação das seccionais da Ordem dos Advogados do Brasil, como Paraná, Rio Grande do Sul, Amazonas, Minas Gerais, Paraíba, que têm provocado o poder judiciário federal, no uso das suas atribuições legais<sup>8</sup>, para requerer a abstenção das cobranças ilegais supra referidas, nos municípios sob sua jurisdição.

---

6 Apelação Cível N° 70045797396, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 20/12/2011.

7 Apelação/Reexame Necessário n° 0129367-39.2007.8.26.0000, 14ª Câmara de Direito Público, do TJSP, Rel. Geraldo Xavier. Data do Julgamento: 12/04/2012. Data da publicação: 16/05/2012.

8 A legitimidade ativa das seccionais da Ordem dos Advogados do Brasil decorre do disposto no art. 5º, inc. LXX, alínea 'b', da CF, art. 54, II e XIV, da Lei n° 8.906/99 (Estatuto da Advocacia e da OAB) e art. 105, V, c, do Regulamento Geral do Estatuto da Advocacia e da OAB. Ainda, os Conselhos Seccionais tem personalidade jurídica própria, com jurisdição sobre os respectivos territórios, de acordo com o disposto no artigo 45, §2º e 57 da Lei n° 8.906/94. Assim,

Em modelo semelhante a todas elas, a OAB/PB impetrou Mandado de Segurança Coletivo, requerendo, em síntese, a suspensão: (i), do recolhimento do ISS com base de cálculo equivocada e (ii), da vigência de lei municipal da capital, sem prejuízo do recolhimento e cobrança pelo regime de tributação anual fixa, nos seguintes termos:

Portanto, a Lei Complementar Municipal nº 02/91 que estabelece em seu art. 24 que o ISS seja calculado com base no preço do serviço desbordou disposição do artigo 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei 406/68, impondo-se a suspensão de sua vigência.

Portanto, o sistema de tributação por valor fixo, previsto pelo artigo 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei 406/68, não pode ser desconsiderado pelo Município de João Pessoa. A legislação municipal (Lei Complementar Municipal nº 02/91), ao determinar que o cálculo do ISS seja feito com base no preço do serviço, não encontra suporte de validade; ao contrário, ofende diretamente a sistemática de cobrança prevista pelo artigo 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei 406/68.

Por sua vez, a OAB/PR já obteve acórdão favorável do TRF/4ª Região:

---

prescindem de autorização individual para a defesa da classe dos advogados (artigo 44, II da Lei nº 8.906/94).

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. OAB. SOCIEDADE DE ADVOGADOS. ISSQN. COMPETÊNCIA. JUSTIÇA FEDERAL. RECOLHIMENTO COM BASE EM VALOR FIXO ANUAL. SENTENÇA CONFIRMADA. 1. Não há in casu incompetência da Justiça Federal, tendo em vista que a Ordem dos Advogados do Brasil tem, sim, natureza jurídica de autarquia, revestida de caráter especial. 2. O e. STJ firmou orientação no sentido de que a sociedade uniprofissional de advogados de natureza civil, qualquer que seja o conteúdo de seu contrato social, goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, não recolhendo o ISSQN com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que a integra (AgRg no Ag 1269954/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 11.5.2010).<sup>9</sup>

De modo geral, percebe-se que todas as esferas de órgãos do poder judiciário têm respondido, com eficiência e precisão, às reclamações propostas, cujo objetivo não é atender a mero capricho e privilegiar alguns profissionais em detrimento do erário público, retirando parcela do poderio financeiro municipal, mas sim, fazer com que a vontade da legislação seja cumprida, numa

---

9 TRF4, APELREEX 0002594-57.2009.404.7005, Segunda Turma, Relator Sebastião Ogê Muniz, D.E. 05/11/2010.

celebração do princípio da legalidade, fundamental à administração pública.

## **6. Considerações finais<sup>10</sup>**

Ao longo de toda a pesquisa, foram esclarecidos quais os tributos, cujas hipóteses de incidência abrangem o exercício da advocacia. A partir de então, o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza foi explorado, no que se expôs toda a fundamentação constitucional, legal e jurídica, à luz da doutrina e jurisprudência atual, limitando os estudos à base de cálculo relacionada às sociedades profissionais autônomas e, em especial, àquelas reservadas ao exercício da advocacia.

A partir de então, constatou-se, inicialmente, que ambas as normas federais atinentes à matéria, o Decreto-Lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 116/2003, possuem firmeza constitucional, estão em vigor e em plena harmonia. Com este respaldo, pode-se afirmar que há previsão clara de uma base de cálculo especial do ISS, a partir de um valor fixo, reservada às atividades listadas, dentre as quais, se destaca a advocacia: tanto pela especificidade do seu estatuto, que já prevê a não mercantilização da atividade, quanto pela atuação das sociedades em litigar contra a fazenda pública, quando esta se propõe a ir de encontro à legislação ulterior.

No intuito de evitar o vício argumentativo-científico, essa análise expôs, propositadamente, tanto as teses favoráveis,

---

10 NOTA DA COORDENAÇÃO. Com as alterações no regime do SIMPLES, a sociedade de advogados pode optar por continuar a recolher carga tributária pode chegar a 14,27% sendo: IRPJ 4,8%, CSLL 2,88%, PIS 0,65%, COFINS 3%, Adicional IRPJ 2,94%, mais um valor fixo de ISS que varia de município para município, ou aderir ao SIMPLES, em que o advogado pagará ISS e os demais tributos em alíquota calculada pelo faturamento.

quanto aquelas contrárias à administração pública. A partir da técnica interpretativa utilizada, restou demonstrado que alguns municípios têm realizado escolhas dogmáticas equivocadas e, efetivamente, promovido cobranças ilegais, contra o que a sociedade civil organizada já tem se manifestado e obtido êxito.

## Referências

COSTA, Regina Helena. Curso **de Direito Tributário**: constituição e código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

CRISTO, Alessandro. **OAB-RS consegue manter ISS de escritórios reduzido**. 2009. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-jun-27/oab-manter-reduzido-iss-escritorios-porto-alegre>> Acesso em: 15 maio 2012.

LOBO, Paulo. **Comentários ao Estatuto da Advocacia e da OAB**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

LYRA, Bruno. **ISS e as Sociedades Profissionais**. 2009. Disponível em <[http://www.britcham.com.br/email/resenha\\_legal\\_0109.htm](http://www.britcham.com.br/email/resenha_legal_0109.htm)> Acesso em: 15 mai 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS das sociedades de profissionais e a LC 116/2003**. 2003. Disponível em: <[www.hugomachado.adv.br](http://www.hugomachado.adv.br)>. Acesso em: 15 maio 2012.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS: teoria – prática – questões polêmicas**. 4. ed. São Paulo: EDIPRO, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

XAVIER, Alberto Pinheiro; ROBERTO, Duque Estrada. **O ISS das Sociedades de Serviços Profissionais e a Lei Complementar n.24111 116/2003**. Dialética, São



# O ISSQN na base de cálculo do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL

Renato Cesar Guedes Grilo

## 1. Introdução

Dos ramos da ciência jurídica o Direito Tributário talvez seja o único a se revelar por meio de todas as espécies normativas. Em genéricas linhas, a Constituição Federal desenha as materialidades abertas à tributação e as distribui aos entes políticos, a Lei Complementar estabelece as normas gerais tributárias e também institui alguns tributos – tarefa esta, em regra, veiculada mediante Lei Ordinária –; os atos normativos de menor estatura instrumentalizam a tributação, nos contornos permissivos da lei em sentido estrito.

Assim, o Poder de tributar é disciplinado originariamente na Constituição Federal, por se tratar de potestade sensível, mediante a qual se garantem os recursos necessários à definição do tamanho do Estado em sua atividade prestativa (serviços públicos) e de garantia aos direitos fundamentais. Trata-se de dever fundamental, que faz frente aos direitos e garantias assegurados na Carta Magna<sup>1</sup>.

---

1 A esse respeito, doutrinador português Casalta Nabais aponta que “o tema dos deveres fundamentais é reconhecidamente considerado dos mais esquecidos da

O arquétipo tributário, portanto, tem sede constitucional, de tal modo que se revela necessário o exame da Constituição para se efetivar a análise conceitual de uma determinada exação. As materialidades abertas à tributação são repartidas na Carta Magna, sendo outorgadas seletivamente a cada um dos entes federativos. A Constituição não cria tributos<sup>2</sup>, mas define quais fatos signos presuntivos de riqueza<sup>3</sup> estão abertos à competência tributária criativa da União, Distrito Federal, Estados e Municípios.

A partir da definição na Constituição do tipo tributário e sua base econômica encontramos a respectiva **definição implícita** da sua **base de cálculo e também dos contribuintes**<sup>4</sup>. É que a

---

doutrina constitucional contemporânea”(NABAIS. José Cassalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina. pp. 15 e 16.) Ricardo Lobo Torres, citando James Buchanan, considera que o tributo é o ‘preço da liberdade’, sendo que esse custo se origina no pacto social entre o Estado e o cidadão, no qual este cede aquela parcela de seu patrimônio em troca de bens e serviços que proporcionem dignidade e satisfação comunitária (*Apud*. ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. P. 100).

- 2 “Como é sabido, a Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga competência para que os entes políticos o façam por meio de leis próprias”. Alexandre. Ricardo. *Direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Método, 2010. P. 204.
- 3 A expressão é de Becker; ‘signo’ por representar alguma expressão de riqueza aberta à instituição de um tributo, como a renda, v.g. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998.
- 4 Para a compreensão da Teoria da Norma Tributária é de fundamental importância a leitura das seguintes obras: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4 ed. São Paulo: Max Limonad, 2002; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2ed. São Paulo: Saraiva, 1972; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

Na doutrina encontramos a conceituação do chamado *aspecto mensurável* da hipótese de incidência, composto pela alíquota e base de cálculo. Ataliba

base de cálculo se conceitua como a expressão mensurável do fato gerador – ou dimensão econômica do fato gerador. Essa quantificação econômica financeira deve guardar **pertinência lógica** com o fato tributado, sob pena de o tributo se desnaturar em sua essência material.

**A base de cálculo há de sempre refletir a expressão econômica do fato tributado**<sup>5</sup>; não havendo a imprescindível relação de **pertinência lógica**, o tributo será constitucionalmente transmutado em exação de espécie ou feições diversas. **Desnaturada que seja a base de cálculo estar-se-á tributando qualquer coisa, menos o fato constitucionalmente franqueado à exação.**

Por exemplo, caso a legislação instituidora do tributo ISSQN defina base de cálculo diversa que não seja o “valor da prestação do serviço”, como, por exemplo, o “lucro” ou a “receita líquida”, o que se estará tributando será o rendimento e não a prestação do serviço. Nesse caso, há frontal burla à Constituição Federal, ferindo a definição do “tipo tributário”. A esse respeito, Ataliba – que utiliza a terminologia ‘base impositiva’ para a base de cálculo –, assevera que:

Efetivamente, fica evidente a posição central da base impositiva – relativamente à hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base impositiva grandeza que não seja insita na materialidade de sua hipótese

---

explica que nem todos os tributos tem dualidade no *aspecto mensurável*, como é o caso de algumas taxas (tributos com preço fixo).

- 5 “Com efeito, a base de cálculo de um tributo é o padrão ou o critério que permite dimensionar o fato econômico eleito pela lei como gerador da correspondente obrigação tributária”. ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. *Direito tributário na Constituição e no STF*. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense. P. 48.

de incidência. Efetivamente, não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base imponible a renda do seu titular. Tal situação – essencialmente teratológica – configuraria um imposto sobre a renda e não sobre o patrimônio<sup>6</sup>.

De modo semelhante, se o tipo constitucional é “serviço de qualquer natureza” (Art. 156, III, da CF/88), o contribuinte não poderá ser outro senão o prestador do serviço; por isso, o contribuinte também já vem implícito ante a indispensável relação com a materialidade tributária.

Portanto, são elementos implícitos das materialidades abertas à tributação a base de cálculo e o contribuinte, sendo que estes não podem estar previstos na Lei instituidora da exação de forma desarmônica com o princípio da pertinência lógica, pois o Direito Tributário é um sistema inaugurado na Constituição e que passa pelas espécies normativas (até os atos regulamentares), sendo necessária a coerência sistêmica por todo esse percurso.

O objeto de estudo deste capítulo volta-se para a análise da base de cálculo de um imposto (IRPJ) e de três contribuições sociais (CSLL, PIS e COFINS). Este introito tem por finalidade apresentar o conceito de base de cálculo e situar o tema dentro de uma conotação Constitucional, sabendo-se que para se quantificar economicamente um tributo devemos analisar os contornos da materialidade definida na Carta Magna.

**Deve ficar assentado que a base de cálculo é a medição da materialidade tributável, sempre mensurável – redutível a uma expressão numérica –, cujo delineamento deve ser encontrado**

---

6 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010. P. 111.

**com exatidão, de modo que não se desconstitua o tributo mas, por outro lado, lhe dê a precisa conformação tributária, realizando a Justiça Fiscal**<sup>7</sup>. Analisar a base imponible é perquirir acerca dos contornos da materialidade constitucional aberta à tributação; especificamente para o objetivo do nosso estudo: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

**A definição da base imponible deve perseguir uma justa exação, sem exagero ou transbordamento, mas também sem reduções ou supressões que são capazes de desvirtuar o tributo e gerar injustiça fiscal.**

**Além da análise do que se entende por base de cálculo, para a adequada compreensão do tema que será desenvolvido, é fundamental a compreensão do mecanismo de tributação do ISSQN.**

Embora se defenda que, no Brasil, exista uma tributação sobre o valor agregado cindida em três impostos (IPI, ICMS e ISSQN), isso não é tecnicamente correto.

**Desse modo, primeiramente devemos afastar a confusão que é feita entre tributos que, no Brasil, seguem a sistemática da não cumulatividade e os denominados impostos sobre o**

---

7 Já tivemos a oportunidade de asseverar que “a base de cálculo é um dos aspectos mais relevantes do tributo, dando dimensão ao aspecto material da hipótese de incidência, associando-a a elementos de grandeza que lhe sejam compatíveis. Assim é que a ‘propriedade de imóvel urbano’ tem como grandeza mensurável o ‘valor venal’ (Artigo 33 do CTN). Além disso, serve a base de cálculo de identificação da própria espécie tributária, bem como realiza a capacidade contributiva; no caso do ‘valor venal’, pela aplicação da alíquota sobre essa grandeza (proporcionalidade), há maior tributação na medida em que aumente o próprio signo ostensivo da capacidade de ser tributado”. (GRILLO, Renato Cesar Guedes. Manual do procurador da fazenda nacional. Salvador: Juspodivm, 2014. P. 71).

**valor agregado (IVA)**, a exemplo do IVA existente no âmbito da União Europeia.

Só seria correta a assertiva segundo a qual a não cumulatividade brasileira equivale aos impostos sobre o valor agregado se as alíquotas do imposto não cumulativo fossem sempre uniformes (idênticas) em todas as etapas de uma mesma cadeia de produção. Um exemplo envolvendo a tributação em cadeia ajuda a ilustrar<sup>8</sup>: imagine um produto em cuja industrialização todos os insumos sejam tributados à alíquota 5% e o bem final a 20%; o total de insumos para a fabricação de um produto 'X' é de R\$ 500,00, e este produto é vendido a R\$ 700,00. Pela técnica adotada no Brasil – créditos e débitos –, esse fabricante terá R\$ 25,00 de crédito de IPI e R\$ 140,00 de débito, com um saldo de imposto a pagar de R\$ 115,00.

Como se vê, se a não cumulatividade implicasse em tributação sobre o valor agregado, no exemplo acima o IPI a pagar teria que ser R\$ 40,00, porque o valor adicionado na operação de industrialização foi de R\$ 200,00 e a alíquota de 20% de IPI só poderia incidir sobre essa quantia.

Por isso mesmo deve ser afastada a concepção segundo a qual há no Brasil tributação sobre valor agregado.

**Ademais, no que nos interessa, o ISSQN compõe o próprio valor do serviço prestado, sendo embutido no preço e sofrendo o fenômeno da translação tributária econômica – típica dos tributos indiretos<sup>9</sup>.**

---

8 ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. *Direito tributário na Constituição e no STF*. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense. P. 231.

9 Em se tratando de tributos indiretos é de indispensável rememoração o seguinte dispositivo do STF: *Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

A título exemplificativo, colaciono o Artigo 177, §4º, do Decreto n. 52.703/2011 do Município de São Paulo – SP (grifamos)<sup>10</sup>:

Seção IV - Base de Cálculo

Subseção I - Disposições Gerais

Art. 177. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.

(...)

**§ 4º O montante do imposto é considerado parte integrante e indissociável do preço referido neste artigo, constituindo o respectivo destaque nos documentos fiscais mera indicação de controle.**

**Como se percebe, o montante de ISSQN é parte integrante e indissociável da sua própria base de cálculo e o eventual destaque da alíquota e valor do tributo tem caráter meramente informativo ou de serventia para o controle pela Administração Fiscal.**

**O valor pago por um serviço é um montante único e indivisível no qual está contido o valor do tributo; o contribuinte de fato, ao remunerar o prestador de serviço, paga tanto por**

---

10 O ISS pode ser cobrado de forma fixa (DL 406/68, Art. 9º, § 1º) ou variável (LC 116/03, Art. 7º, caput). O ISS variável tem o preço do serviço como a base de cálculo do tributo. A LC 116 prevê a possibilidade de dedução da base de cálculo em algumas circunstâncias. O ISS, insistimos, integra a sua própria base de cálculo. Já o ISS fixo, previsto para profissionais liberais e sociedades simples, o tributo é um valor fixo.

**este como pelo ISSQN, de forma indiscriminada do ponto de vista técnico tributário. E, por sua vez, o contribuinte de direito – prestador dos serviços da lista anexa à LC 116 –, ao receber o valor em contraprestação ao serviço, é remunerado por quantia global, una, indivisível.**

Esse ponto é fundamental para a compreensão do tema objeto desse estudo. Entender que **o valor do tributo compõe o próprio preço do serviço** é o aspecto técnico que serve como ponto de partida para a análise da inclusão do ISSQN na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Passemos, pois, a analisar a inclusão do ISSQN na base de cálculo de cada uma das exações – IRPJ, CSLL, PIS e COFINS – em estudo neste capítulo.

## **2. O ISSQN na base de cálculo do Imposto sobre Renda e Proventos de qualquer natureza de Pessoa Jurídica – IRPJ**

### **2.1. Aspectos Constitucionais – base econômica do tributo**

Cumpre-nos inicialmente tecer as considerações necessárias acerca da base econômica do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza de Pessoa Jurídica – IRPJ, tendo em conta que para o encontro do aspecto mensurável (base de cálculo) do tributo é imprescindível a análise de sua materialidade constitucional.

Dentre os impostos federais, prevê o inciso III do Artigo 153 da CF que *Compete à União instituir impostos sobre (...)renda e proventos de qualquer natureza; (...)*. Analisando a materialidade aberta à tributação pelo imposto, Paulsen assevera que o **“Acréscimo Patrimonial”** é o elemento nuclear que abrange a renda e os proventos.

A renda é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou.<sup>11</sup>

**O Acréscimo Patrimonial é, portanto, o fato signo presuntivo de capacidade contributiva**, que representa o resultado positivo de uma subtração que tem como elementos os **rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte**, entre dois marcos temporais (aspecto temporal), e, **por subtraindo, o total das deduções e abatimentos que a Constituição e as leis permitam fazer**.

Renda e proventos pressupõem ações que representam *mais valias*, ou seja, **incrementos na capacidade contributiva**<sup>12</sup>, que autorizam ao Estado derivar do patrimônio particular recursos para as finalidades coletivas.

Antes de descer à complementação normativa do Sistema Tributário Nacional (CTN), devemos discorrer sobre os seguintes critérios constitucionais para a instituição do Imposto de Renda: generalidade, universalidade e progressividade (CF, Art. 153, §2º).

A generalidade relaciona-se com o aspecto pessoal do tributo: o sujeito passivo; todos os contribuintes devem ser tratados de modo isonômico. Não se pode admitir classes de patrimônios, nem espécies de acréscimos patrimoniais (proventos e rendas); todos os ganhos decorrentes do ato de produção de renda deve ser objeto de tributação.

---

11 MELO, José Eduardo Soares de. PAULSEN, Leandro. Impostos federais, estaduais e municipais. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. P. 30.

12 CARRAZZA, Roque Antonio. *A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais*. RDDT 154, jul/08, p. 109.

A base de cálculo é informada pela universalidade, a determinar que o tributo deve alcançar quaisquer rendas e proventos percebidos pelo contribuinte. De acordo com Paulsen:

Em face do critério constitucional da universalidade, ter-se-ia de considerar a totalidade das rendas do contribuinte como uma unidade, sem estabelecer distinções entre tipos de rendas para efeito de tributação diferenciada.<sup>13</sup>

Esse ponto é importante para a compreensão da temática objeto desse estudo, na medida em que analisaremos se o ISSQN estará contido na base de cálculo do imposto sobre os acréscimos patrimoniais, sendo que está deverá ser qualificado pelo critério da universalidade do aspecto dimensível da hipótese de incidência.

Por fim, a progressividade é um critério que exige variação positiva da alíquota do imposto de renda à medida em que há o aumento na base de cálculo. Trata-se de regra qualificadora da capacidade contributiva (Lobo Torres considera que a seletividade e a progressividade são subprincípios da capacidade contributiva<sup>14</sup>, §1º do art. 145 da Constituição).

A progressividade pode ser simples ou gradual: simples quando haja elevação de alíquotas em face do aumento da base de cálculo; gradual quando se dê mediante aplicação de alíquotas

---

13 MELO, José Eduardo Soares de. PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. P. 35.

14 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Renovar, 2009, p. 94.

maiores para a parte da base de cálculo que ultrapasse o limite previsto para a alíquota inferior.<sup>15</sup>

## **2.2. Fato Gerador (Aspecto Material) e Base de Cálculo do tributo**

Em nível complementar, estabelece o Código Tributário Nacional<sup>16</sup> (CTN) o seguinte aspecto material (fato gerador) do Imposto de Renda:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade

---

15 PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 3ª ed Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. P. 80.

16 Art. 146. Cabe à lei complementar:  
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:  
a) deinição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

da fonte, da origem e da forma de percepção. (Parágrafo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Parágrafo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)

Conforme já destacado por ocasião da análise da base econômica, **o art. 43 do CTN se reporta ao “acréscimo patrimonial” como elemento comum e nuclear dos conceitos de renda e proventos.**

Nesse sentido, podemos afirmar que o fato gerador é a aquisição da disponibilidade de acréscimo patrimonial produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos (renda) ou de qualquer outra causa (proventos)<sup>17</sup>.

Quanto ao aspecto quantitativo ou dimensível, o dispositivo seguinte do CTN, Art. 44, estabelece que:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Do dispositivo acima se extraem as três formas de se obter a base de cálculo do tributo: **lucro real, presumido ou arbitrado – formas de apuração do “acréscimo patrimonial”<sup>18</sup>.**

---

17 MELO, José Eduardo Soares de. PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. P. 38.

18 Na legislação ordinária, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) encontra suporte nas Leis nºs 7.713/1988 e 9.250/1995 e o Imposto sobre a

**A tributação pelo lucro real** pressupõe determinadas formalidades legais de apuração efetiva do lucro da pessoa jurídica, mediante consideração das suas receitas e das deduções legalmente cabíveis. De acordo com a doutrina:

Apura-se efetivamente o lucro ocorrido, calculando-se sobre ele, o montante devido a título de IRPJ. Não há que se confundir o lucro líquido – que é o lucro contábil – com o lucro real. O que difere é que as deduções e compensações admissíveis para a apuração do lucro líquido não correspondem exatamente àquelas admitidas para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, ou seja, do lucro real. Assim, obtido o lucro líquido, fazem-se as adequações necessárias (adições, exclusões e compensações) para a apuração do lucro real.<sup>19</sup>

Conforme o rol constante do art. 14 da Lei 9.718/98, há empresas que estão obrigadas a apuração do imposto de renda da pessoa jurídica por meio do lucro real.<sup>20</sup>

---

Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) nas Leis nºs 8.981/1995 e 9.430/1996, dentre outras. Ambos, IRPF e IRPJ, têm sua tributação, fiscalização, arrecadação e administração regulamentada pelo Decreto nº 3.000/1999. Nos interessa neste estudo apenas o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

19 MELO, José Eduardo Soares de. PAULSEN, Leandro. Impostos federais, estaduais e municipais. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. P. 46.

20 Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:  
I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013)

**Já a tributação pelos lucros *presumido* e *arbitrado* presuppõe a utilização de bases substitutivas da chamada base de cálculo primária.**

Desse modo, na apuração presumida ou arbitrada, não mais se tem como base de cálculo o “acréscimo patrimonial” (base econômica), mas uma realidade diferente – um certo percentual do faturamento.

No **lucro presumido**, a Lei prevê duas bases de cálculos alternativas, cuja escolha compete ao contribuinte; **no lucro arbitrado** a lei prevê uma base de cálculo primária e outra secundária, ou de segundo grau, que se substitui à primeira, não por opção do contribuinte, mas por impossibilidade objetiva de aferição da base de cálculo primária.

**Assim, asseveremos desde já que, tendo em conta o conceito de Acréscimo Patrimonial (base econômica do IRPJ) e**

---

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

que o ISSQN é calculado por dentro, compondo o preço do serviço e sendo objeto de translação tributária (transferência do encargo financeiro) – sendo impossível dissociar o que é ‘custo do serviço’ e o que é tributo – é inegável que esse montante indivisível constitui renda tributável.

A contrapartida financeira do serviço é indiscutivelmente um acréscimo patrimonial do sujeito passivo que o presta, inovando positivamente em seu patrimônio.

O tributo sobre o serviço é parte indivisível do montante pago em contraprestação e sua repercussão financeira é repassada ao consumidor final – contribuinte de fato –, de modo que a renda remunera totalmente o serviço prestado.

Dito de outro modo, o serviço é a remuneração do prestador, cobrada de quem o utiliza e que integralmente sofre a repercussão financeira; em termos de acréscimo financeiro e sob a ótica do prestador o valor auferido pelo serviço é livre de qualquer ônus.

Portanto, tendo em conta a base econômica (acrécimo patrimonial) do Imposto de Renda, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (CF, Art. 153, III) pode perfeitamente compor a base de cálculo do IRPJ, não havendo transbordamento da materialidade constitucional deste imposto.

### **2.3 Peculiaridade da apuração mediante o lucro real e a jurisprudência sobre o tema**

Analisando as peculiaridades do tema, relevante destacar a situação da apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica por meio do Lucro Real; neste caso, asseveramos que a Lei, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR) e a Jurisprudência permitem que haja a dedução, como custo, dos impostos incidentes sobre as vendas (IPI, ICMS e ISS).

**Ou seja, embora seja legítima a inclusão do ISSQN na base de cálculo do IRPJ, a opção do contribuinte pela apuração pelo lucro real lhe dará um favor fiscal dedutivo da base de cálculo.**

Antes, frisamos que no caso da apuração da **base econômica “acréscimo patrimonial”** mediante **apuração da base de cálculo do IRPJ através do lucro presumido**, não há nenhuma dúvida da inclusão do valor do ISSQN no conceito de “receita bruta”.

Nesse sentido, vejamos o Artigo 15 da Lei 9.249/1995 e o Artigo 518 do Decreto 3000/99 – RIR:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei no 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Relevante é descortinar o conceito de “receita bruta”; nos termos do RIR – Decreto 3000/99:

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

**Insistimos que o contribuinte de direito do ISSQN quando recebe o preço pela mercadoria ou serviço vendidos o recebe integralmente, ou seja, o recebe como receita sua o valor do serviço somado, indissociavelmente, ao valor do ISSQN (valor total da operação).**

**Esse montante, por se tratar de produto da venda dos serviços, transita pela sua contabilidade como receita, especificamente como *RECEITA BRUTA*, assim conceituada pela legislação que apura o IRPJ e a CSLL pelo lucro presumido<sup>21</sup>.**

Na apuração do IRPJ por meio do lucro arbitrado, o procedimento irá depender do contexto em que se encontre o contribuinte – especialmente quanto ao conhecimento (Art. 532 do RIR) ou não (Art. 535 do RIR) da receita bruta. Contudo, relevante destacar que sempre que a apuração pelo lucro arbitrado implicar em incidência de percentual sobre a receita bruta, indiscutivelmente

---

21 Para uma melhor compreensão da temática, embora tratando especificamente do ICMS na base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, ver o voto do relator Ministro Mauro Campbell Marques no RESP 1.312.024/RS.

o ISSQN (ou qualquer tributo embutido no valor das receitas do contribuinte – ICMS, v.g.) estará incluído na base de cálculo.

**Assim, utilizando a Lei como grandeza dimensível a RECEITA BRUTA – como é o caso da apuração pelo lucro presumido e arbitrado – os tributos incidentes sobre a venda ou serviços (IPI, ICMS e ISSQN) estarão contidos na base de cálculo do IRPJ.**

**Por outro lado, no caso da apuração do IRPJ pelo lucro real, há permissão supressiva (ou dedutiva) dos tributos incidentes sobre as vendas ou serviços da base de cálculo.** Vejamos.

Como dito no tópico anterior, a apuração do lucro real não se confunde com o lucro líquido, mas parte deste para, mediante a aplicação das deduções e compensações legais, ser encontrada a base de cálculo do IRPJ nesta sistemática. Uma dessas deduções franqueada pela Lei é a dos tributos incidentes sobre a venda ou serviços – Lei nº 8.981, de 1995, art. 41 e Decreto 3000/99 (RIR), Art. 344:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

Nesse sentido, destaco trecho do voto do Ministro Mauro Campbell Marques no RESP 1.312.024/RS (Segunda Turma, DJe 7.5.2013) – Superior Tribunal de Justiça (STJ):

**A apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido é faculdade posta à disposição do contribuinte que, se desejar, pode efetuar a apuração desses tributos pelo lucro real, situação em que poderá deduzir como**

**custos os impostos incidentes sobre as vendas (ICMS, IPI, ISS).**

Embora tratando acerca do ICMS, *mutatis mutandi*, para a jurisprudência do STJ, nas empresas optantes pelo lucro presumido, a inclusão do ICMS na base de cálculo do IRPJ e CSLL não se reveste de ilegalidade, pois o cálculo de tais exação se efetivam sobre a "receita bruta" da entidade, compreendido o ICMS na sua composição (que, tal qual o ISSQN, também é calculado por dentro do preço).

"nas empresas optantes pelo lucro presumido, a inclusão do ICMS na base de cálculo do IRPJ e CSLL não se reveste de ilegalidade, pois o cálculo de tais exação se efetivam sobre a 'receita bruta' da entidade, compreendido o ICMS na sua composição" (AgRg no REsp 1.449.523/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 12/06/2014).

"As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido têm por parâmetro a aplicação de determinado percentual sobre a "receita bruta" e não sobre a "receita líquida". Quisera o contribuinte deduzir os tributos pagos, no caso o ICMS, deveria ter feito a opção pelo regime de tributação com base no lucro real, onde tal é possível, a teor do art. 41, da Lei n. 8.981/95 e art. 344 do RIR/99 (Decreto n. 3.000/99)." Precedente: REsp. 1.312.024/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 02.05.2013.

"No regime do lucro presumido, o ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL"

(AgRg no REsp 1.393.280/RN, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 16.12.2013; REsp 1.312.024/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 7.5.2013; AgRg no REsp 1.423.160/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 15/04/2014)

Deve ser afastada qualquer tentativa de o contribuinte alegar em juízo ser optante do lucro presumido e, em seguida, exigir as benesses legais (dedução na base de cálculo) a que teria direito no regime do lucro real, mesclando os regimes de apuração do IRPJ<sup>22</sup>.

**Arrematando, o ISSQN está perfeitamente contido no conceito de receita bruta e compõe a base de cálculo do IRPJ, exceto no caso específico da opção pela apuração pelo lucro real, quando a Lei irá permitir a dedução dos tributos incidentes sobre a venda e serviços<sup>23</sup>.**

---

22 "Não é possível para a empresa alegar em juízo que é optante pelo lucro presumido para em seguida exigir as benesses a que teria direito no regime de lucro real, mesclando os regimes de apuração" (AgRg nos EDcl no AgRg no Ag 1.105.816/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 02.12.2010).

23 Lateralmente, destaco temática diversa (mas semelhante) atinente à inclusão dos créditos relativos ao ICMS na base de cálculo do IRPJ e CSLL. A jurisprudência pacífica da Segunda Turma do STJ é no sentido da legalidade da inclusão (v.g. RESP 1.449.523). Contudo, há registro de dois precedentes em sentido contrário, oriundos da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.227.519, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, DJe 07/04/2015; REsp 1.210.941/RS, Rel. p/ Acórdão Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 14/11/2014). Nesta Corte Superior, a Primeira Seção – dividida na Primeira e Segunda Turmas – é competente para julgar as demandas envolvendo o Direito Tributário, dentre outras; sempre que há divergência

### 3. O ISSQN na base de cálculo das Contribuições Sociais

#### 3.1 Breves comentários sobre as contribuições na Constituição Federal de 1988

Existem situações nas quais o Estado age com referência a determinado grupo de contribuintes, dentro da concepção de uma “segurança social”, representativa da feição *garantística* do Estado.

Em verdade, tais ações estatais não possuem a *referibilidade*<sup>24</sup> direta das taxas, mas não são genéricas (universais) para serem custeadas especificamente pela receita dos impostos. São medidas

- 
- entre julgados dessas turmas caberá recurso de Embargos de Divergência, a ser julgado pela Primeira Seção. Nesse sentido, a Fazenda Nacional, representada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, interpôs recurso contra o acórdão proferido no Resp 1.227.519 pela Primeira Turma. O EREsp nº 1227519/RS (2011/0002242-7) foi autuado em 09/05/2015 e admitido pelo Ministro relator Herman Benjamin. Recomenda-se que o leitor consulte o julgamento deste processo pela Primeira Seção, a quem competirá fazer prevalecer o entendimento absolutamente pacífico na Segunda Turma, ou manter o julgado divergente oriundo da Primeira Turma do STJ.
- 24 Em homenagem ao princípio da solidariedade, que deve permear a tributação pelas contribuições, e relativizando em parte a referibilidade, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça legitimam a cobrança de contribuições interventivas de categorias diversas. A contribuição ao SEBRAE pode ser exigida de todas as empresas que desenvolvam atividades econômicas, ainda que sejam de grande porte e, portanto, não estejam abrangidas diretamente com os benefícios advindos da intervenção econômica (STF, Primeira Turma, RE 401.823, AgRg 9.2004; Segunda Turma, AI 650.194 AgRg, 4.2009). O STJ, por sua vez, permite a cobrança da contribuição ao INCRA até mesmo de empresas urbanas.

com finalidades peculiares, dentro da ordem social, custeadas diretamente<sup>25</sup> através de exação denominada *contribuição*.

Não pressupondo nenhuma atividade direta, específica e divisível, as contribuições não são dimensionadas por critérios comutativos, mas por critérios distributivos, podendo variar conforme a capacidade contributiva de cada um.<sup>26</sup>

A doutrina nos oferece o seguinte conceito para a espécie tributária:

Contribuição especial é o tributo que, apesar de ter hipótese de incidência desvinculada de atuações estatais, é juridicamente afetado à realização de finalidades específicas (notas conceituais), as quais autorizam a sua instituição e a sua cobrança dos sujeitos passivos a elas relacionados, no montante e no período em que a cobrança se revelar efetivamente necessária (requisitos específicos de validade).<sup>27</sup>

---

25 Nos termos do caput do Art. 195, a seguir colacionado, a Seguridade Social será custeada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta: diretamente o custeio se dá por meio das contribuições previstas neste dispositivo; indiretamente, por meio dos recursos dos impostos.

26 PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 3ª ed Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. P. 45.

27 PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: Teoria geral e contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. P. 47.

Destacamos esse traço característico da finalidade a que estão preordenadas as contribuições sociais, somente podendo ser instituídas nos termos do 149 da Constituição Federal, sendo este o dispositivo a que se atribui a norma matriz de competência tributária para a instituição da exação:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação<sup>28</sup>;

---

28 A intenção clara do Constituinte é desonerar as exportações, pelo princípio de que não se deve exportar tributos, em claro estímulo à economia brasileira.

“Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior,

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro<sup>29</sup>;

---

com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. O legislador constituinte – ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as ‘receitas decorrentes de exportação’ – conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto. Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da Cofins. Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da Cofins sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.” (RE 627.815, rel. min. Rosa Weber, julgamento em 23-5-2013, Plenário, DJE de 1º-10-2013, com repercussão geral.)

29 “Ao dizer que a contribuição ao Pis/Pasep-Importação e a Cofins-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. A Lei 10.865/2004, ao instituir o Pis/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, não

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Como é perceptível a partir da leitura dos dispositivos constitucionais, não se deve confundir as finalidades das contribuições com o respectivo fato gerador (aspecto material), que é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao seu surgimento.

---

alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da CF. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O Pis/Pasep-Importação e a Cofins-Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a Pis e a Cofins internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, I, da Lei 10.865/2004: ‘acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.’” (RE 559.937, rel. p/ o ac. min. Dias Toffoli, julgamento em 20-3-2013, Plenário, DJE de 17-10-2013, com repercussão geral.)

Com base no dispositivo colacionado, a doutrina elenca as seguintes espécies de contribuições: sociais, interventivas ou de intervenção no domínio econômico e cooperativas ou de interesse das categorias profissionais e econômicas.

De outra feita, o Artigo 195, I a IV, dispõe casuisticamente acerca das materialidades abertas às contribuições sociais:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Para o objetivo perseguido neste estudo, nos interessa estudar as **contribuições sociais previstas no Art. 195** incidentes sobre as seguintes materialidades (bases econômicas) abertas pela Carta Magna:

- CSLL – Contribuição sobre o Lucro Líquido: Art. 195, I, c, da CF (*Lucro*).
- PIS/PASEP e COFINS – Programa de Integração Social – PIS, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS: Art. 195, inciso I, b, da CF (*Receita ou Faturamento*)<sup>30</sup>.

A aferição da inclusão do ISSQN na base de cálculo da CSLL, do PIS e da COFINS deve passar pela análise das seguintes bases econômicas sobre as quais o tributo incidirá: *lucro e receita ou faturamento*.

### **3.2 O ISSQN na base de cálculo da Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL**

A previsão constitucional da CSLL está contida na alínea ' c' do inciso I do artigo 195 e sua instituição foi dada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

---

30 O Artigo 239 da Constituição Federal trata da finalidade da arrecadação da contribuição social do PIS: Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

A hipótese de incidência da CSLL é o auferimento de lucro pela empresa e sua base de cálculo, o resultado obtido no respectivo exercício, conforme dispõe o artigo 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

**A base de cálculo da CSLL, assim como a do IRPJ, não corresponde de modo absoluto ao lucro líquido ou lucro contábil – como, aliás, já deixamos consignado em item acima. Em verdade, a Lei toma por base o lucro líquido e chega à base de cálculo mediante adições, exclusões e compensações.**

Assim, **não se confundem as bases de cálculo da CSLL e do IRPJ**: tratam-se de tributos que inegavelmente incidem sobre o lucro das empresas, mas com critérios distintos de adições, exclusões e compensações adotados em cada uma das leis respectivas desses tributos, chegando às bases de cálculos próprias para um e para o outro – **embora, insisto, o ponto de partida seja o mesmo (lucro líquido ou contábil)**, mas a regulação legal das adições, exclusões e compensações é diversa.

**A base de cálculo da CSLL é o chamado resultado ajustado, enquanto a do IRPJ é o lucro real, ambos obtidos a partir do lucro líquido, mas mediante adições, exclusões e compensações determinadas pela lei instituidora de cada tributo.**<sup>31</sup>

Como se vê, em ambos os casos a incidência dos tributos se dá em função do lucro auferido pela pessoa jurídica.

Quanto a empresa se sujeitar, relativamente ao IRPJ, à tributação pelo lucro real, a base de cálculo é o resultado do exercício,

---

31 PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições: *Teoria geral e contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. P. 230.

antes da provisão para o imposto de renda, com os ajustes determinados pela legislação; daí falar-se em resultado ajustado (Art. 36 e seguintes da IN 390/04).

Nesse sentido, do mesmo modo que o Art. 344 do Regulamento do Imposto de renda permite a dedução de tributos na apuração do lucro real, a IN 390/2004 também irá permitir a mesma dedução de tributos para o resultado ajustado; vejamos:

Decreto 3000/99 (RIR), Art. 344. Imposto de Renda. Base: Lucro real.

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

Instrução Normativa 390/2004. Art. 36 e 50. CSLL. Base: Resultado ajustado, para as pessoas jurídicas que se submetem à apuração do IRPJ segundo o lucro real.

Art. 36. Estão sujeitas ao regime de incidência da CSLL sobre o resultado ajustado, em cada ano-calendário, as pessoas jurídicas que forem obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.

Art. 50. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do resultado ajustado, segundo o regime de competência.

Por outro lado, poderá a CSLL incidir, também, sobre o resultado presumido ou arbitrado, quando este seja o regime a que se submete a pessoa jurídica em relação ao IRPJ:

Instrução Normativa 390/2004. Art. 85. CSLL. Para as pessoas jurídicas que se submetem à apuração do IRPJ segundo o lucro presumido ou arbitrado.

Art. 85. As pessoas jurídicas que optarem pela apuração e pagamento do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou que pagarem o IRPJ com base no lucro arbitrado, determinarão a base de cálculo da CSLL conforme esses regimes de incidência.

**Portanto, quanto à inclusão do ISSQN na base de cálculo da CSLL serão aplicáveis as mesmas conclusões apresentadas acima para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica: somente será excluído o tributo no caso de apuração do IRPJ segundo o lucro real.**

Nesse sentido, vale a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, anteriormente colacionada. Vejamos:

(...) O ICMS deve compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido. Para afastar tal incidência, a opção do contribuinte deve ser pelo regime de tributação com base no lucro real, situação permitida nos termos do art. 41 da Lei n. 8.981/95 e art. 344 do RIR/99. (AgRg no REsp 1495699/CE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2015, DJe 26/06/2015).

DIREITO TRIBUTÁRIO. HIPÓTESE DE INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. No regime de

lucro presumido, o ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (AgRg no REsp 1.423.160-RS, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 27/3/2014).

Repisamos que se trata de uma opção legal – supressão redu-tiva da base de cálculo, que se constitui em favor fiscal –, sendo que a materialidade constitucional (lucro) e o cálculo embutido do ISSQN no preço do serviço autorizam perfeitamente a sua inclusão na base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL – o que legitimamente ocorre quando o lucro é presumido ou arbitrado.

### **3.3 O ISSQN na Base de Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS**

#### **3.3.1 A regulação jurídica do PIS e da COFINS**

O suporte constitucional para a instituição tanto do PIS/PASEP (a partir de agora chamado apenas de “PIS”) como da COFINS encontra-se no Artigo 195, inciso I, alínea b, da CF/88 – com redação dada pela Emenda n. 20/1998.

**Assim, tanto o PIS como a COFINS (PIS/COFINS) têm a mesma materialidade e base econômica: a *receita ou faturamento*.**

Preliminarmente menciono dois aspectos que deixam de serem analisados neste tópico por fugirem ao escopo perseguido – que é descortinar a base de cálculo relativa à grandeza (ou base) econômica *receita ou faturamento*; primeiro o PIS/COFINS-Importação, tributo cobrado *do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar* (CF Art. 195, inciso IV); depois a questão relativa às contribuições sobre receita substituti-vas de contribuições sobre a folha e demais pagamentos à pessoa

física, amparadas no §13 do Art. 195 da CF/88<sup>32</sup>. Neste último caso, tem-se que a contribuição sobre a folha de salários será substituída pela incidente sobre a receita ou faturamento; assim, aplicar-se-ão as mesmas considerações a que chegaremos quanto às contribuições originariamente incidentes sobre a receita ou faturamento; apenas não analisaremos as peculiaridades da norma constitucional que permite essa substituição da materialidade sobre a qual incidirá o tributo (§13 do Art. 195 da CF/88).

Pois bem. Segue a análise da base econômica aberta à tributação pelo tributo 'PIS/COFINS'.

A **redação originária** do Artigo 195, inciso I, alínea b, da Constituição Federal de 1988 **previa apenas a base econômica "faturamento"** para a instituição do tributo. Com a **Emenda Constitucional n. 20/1998, à grandeza faturamento acresceu-se a receita**, alargando-se a materialidade aberta à tributação.

A Lei Complementar 70/91, que primeiro regulamentou a COFINS trouxe no conceito de faturamento a expressão 'receita bruta'. De acordo com o Art. 2º da Lei, *faturamento é a "receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza."*, sendo que o parágrafo único efetivou as seguintes exclusões da base de cálculo (grifamos):

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Parágrafo único. Não integra a receita de que

---

32 § 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

**a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;**

b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

Como se vê, apenas o IPI foi expressamente suprimido da base de cálculo.

O Supremo Tribunal Federal (STF) foi instado a se manifestar acerca do conceito de faturamento adotado na Lei Complementar 70, concluindo pela sua constitucionalidade (ADC n. 1)<sup>33 34</sup>.

---

33 ADC 1. Pleno. DJ 16.06.95. Relator Ministro Moreira Alves. Ementa: Ação Declaratória de Constitucionalidade. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte), 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91. COFINS. - A delimitação do objeto da ação declaratória de constitucionalidade não se adstringe aos limites do objeto fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos aos lindes da controvérsia judicial que o autor tem que demonstrar. - Improcedência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (COFINS). Ação que se conhece em parte, e nela se julga procedente, para declarar-se, com os efeitos previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como das expressões "A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social" contidas no artigo 9º, e das expressões "Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posteriores, aquela publicação,..." constantes do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

34 Apenas a título de complementação, em incidente na ADC 1, o Supremo Tribunal Federal assentou a própria constitucionalidade da Emenda Constitucional n.3/93 que inseriu a Ação Declaratória de Constitucionalidade no ordenamento jurídico constitucional, sendo lavrada a seguinte ementa: **AÇÃO DECLARATORIA DE CONSTITUCIONALIDADE. INCIDENTE**

Ao julgar improcedente a ADC n. 1, o STF simplesmente afirmou que o 'faturamento' não se circunscreve apenas às saídas acompanhadas de fatura; pelo contrário, abrange o produto de todas as vendas.

Nesse sentido, a equiparação se realizou simplesmente pelo fato de que, para o STF, **o conceito de receita bruta na LC 70/91 não extrapolou a grandeza faturamento**, presente na redação originária da CF/88.

Esclarecedor, no ponto, o voto do Ministro Moreira Alves por ocasião do julgamento da referida ADC n. 1:

“Note-se que a Lei Complementar n. 70/91, ao considerar o faturamento como ‘a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza’ nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem salientou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acrescentar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços ‘coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade

---

DE INCONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 03/93, NO TOCANTE A INSTITUIÇÃO DESSA AÇÃO. QUESTÃO DE ORDEM. TRAMITAÇÃO DA AÇÃO DECLARATORIA DE CONSTITUCIONALIDADE. INCIDENTE QUE SE JULGA NO SENTIDO DA CONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 3, DE 1993, NO TOCANTE A AÇÃO DECLARATORIA DE CONSTITUCIONALIDADE.

exigida tão somente nas vendas mercantis a prazo”.

Num segundo momento, sucedeu a Lei 9.718/98 para regular a PIS/COFINS (regulação hoje chamada de regime cumulativo do tributo, como veremos adiante); esta Lei, contudo, terminou abrangendo a grandeza econômica existente de uma forma inconstitucional. Vejamos os dispositivos originários da Lei 9.718/98:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Muito embora a Emenda n. 20/98 – que alargou a materialidade “faturamento” para acrescentar a grandeza “receita” – tenha surgido dias depois da publicação da Lei 9.718/98, esta deturpou o conceito de receita bruta, extrapolando a grandeza econômica vigente na redação originária da CF (“faturamento”) e o âmbito de equiparação que o STF havia empreendido na ADC n. 1 entre faturamento e receita bruta.

De fato, tratou-se de um equívoco legislativo: a Emenda n. 20 que alargou a materialidade de “*faturamento*” para “*receita ou faturamento*” deveria ter antecedido, em vigência, a Lei 9.718/98<sup>35</sup>.

---

35 Asseverando não ser admitido no Brasil o fenômeno da constitucionalização ou constitucionalidade superveniente, a doutrina destaca que: “**O alargamento**

E qual o conceito, afinal, de faturamento e receita bruta? O faturamento está incluído na receita bruta, é um *minus*; a receita bruta é um *majus*. Assim, o faturamento se circunscreve às finalidades da empresa e a receita bruta abrange toda e qualquer receita. Nos termos da Lei Complementar n. 70/91 a equiparação dos termos se deu pelo fato deste diploma legislativo trazer um conceito de receita bruta circunscrito ao que é comum ao faturamento.

Um exemplo provavelmente ajuda a elucidar: clínica médica que presta serviços em sua área final, mas como pessoa jurídica, atua no mercado de capitais e auferes receita (dividendos, v.g.); nesse caso, o faturamento abrange apenas as receitas oriundas da **finalidade constante do contrato social (objeto social)**; a receita bruta, por outro lado, é capaz de abranger toda e qualquer receita, independentemente da sua interligação com o fim social

---

posterior da base econômica passível de ser tributada, de faturamento para “receita ou faturamento”, decorrente da EC 20/98, não tem o efeito de convalidar legislação anterior que fizera incidir a contribuição sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (conceito mais largo que o de faturamento), com extrapolação inconstitucional da competência outorgada, como fato gerador da contribuição nominada do art. 195, I, da CF. Isso porque a inconstitucionalidade vicia a norma na origem, não se podendo pretender a recepção de norma inválida”. PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições: Teoria geral e contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. P. 180.

da clínica médica (serviços médicos)<sup>36</sup>, inclusive aquelas decorrentes da exploração financeira do capital dessa pessoa jurídica<sup>37</sup>.

Acrescento ao exemplo da clínica médica o precedente do STF admitindo que a receita proveniente da **realização do objeto social** das seguradoras, embora não constitua venda de mercadorias e serviços, configura faturamento tributável (STF, EDAGRg RE 400.479/RJ, rel. Ministro Cezar Peluso, ago/09, conferir informativo 556 do STF).

Do mesmo modo, STF e STJ entendem que a receita proveniente da locação de bens móveis, **quando objeto social da empresa**, configura faturamento para fins de tributação (STF, Segunda Turma, RE 371.258, rel. Ministro Cezar Peluso, out/06; STJ, Primeira Seção, RESP 929.521, rel. Ministro Luiz Fux, set/09).

Assim, a extensão indevida do conceito de 'faturamento', promovida pela Lei 9.718/98, culminou na declaração de inconstitucionalidade pelo STF, em controle difuso, no RE 346.084; e o motivo foi a *"ampliação do conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida."*, permitindo que o tributo seja cobrado tão somente em relação ao que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte pessoa jurídica.

---

36 "A receita proveniente de receitas financeiras por empresas que não sejam instituições financeiras e que, portanto, não tenham a obtenção de receitas financeiras como seu próprio objeto [social], é afastada da incidência [do PIS/COFINS]". PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições: Teoria geral e contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. P. 183.

37 PIS E CONFINS - LEI 9718/98 - RECEITA BRUTA E FATURAMENTO - A sinonímia dos vocábulos - ADC 1, Pleno, rel Moreira Alves - conduz à exclusão de aportes financeiros estranhos à atividade desenvolvida. (STF, Pleno, RE 527602, rel Marco Aurelio).

Em suma, a superveniência da Lei 9.718/1998 antes do alargamento constitucional promovido pela EC n. 20/98 (de “*faturamento*” para “*receita ou faturamento*”) acabou por fulminar o diploma legislativo com a inconstitucionalidade do indevido alargamento da base econômica tributável pelo PIS/COFINS.

Com a superveniência das Leis 10.833/03 e 10.637/02 foi inaugurada a sistemática do *PIS/COFINS não cumulativo*<sup>38</sup>,

---

38 Tal regime não cumulativo para o PIS/COFINS é diverso daquele constitucionalmente previsto para o ICMS, por exemplo. É que a contribuição social incide sobre “receita ou faturamento” e não em cadeia, como o IPI, ICMS e ISS. Um exemplo ajuda a ilustrar: construtora que incorpora e comercializa imóveis vende apartamento novo e recebe um usado na negociação. A venda foi contabilizada em determinada competência e teve como valor total R\$ 500.000,00, sendo R\$200.000,00 em dinheiro e o restante referente ao ingresso do apartamento usado na negociação. Para a incidência do PIS/COFINS não interessa a composição do negócio: a receita é de R\$ 500.000,00 e neste valor contabilizada, o tributo irá incidir sobre tal montante. Ocorre que, dois anos depois, após dificuldades na procura de um adquirente, a construtora consegue vender o imóvel usado pelos mesmos R\$ 300.000,00 que o recebeu. Como este dinheiro ingressa como produto da sua atividade fim (venda de imóveis), será considerado faturamento e está sujeito à incidência de PIS/COFINS. Portanto, percebe-se que, a rigor, este mesmo “bem” já havia sido tributado; mas não é este o raciocínio que deve ser feito, pois a contribuição incide com foco no faturamento ou receita – e não na comercialização. Assim, no regime cumulativo essa construtora pagará novamente PIS/COFINS sobre esse fato gerador (materializado pelo faturamento). Contudo, essa mesma construtora, acaso tributada no IRPJ pelo lucro real, poderá aderir ao regime não cumulativo do PIS/COFINS e realizar a apuração de crédito em relação aos bens adquiridos para revenda (Art. 3o, inciso I, da Lei 10.833/03). Portanto, esse regime não cumulativo é um favor fiscal, uma faculdade aberta ao contribuinte; não se confunde como a não cumulatividade constitucional do IPI, ICMS e ISS, ínsita e conceitualmente própria à essas exações.

aplicável às empresas que são tributadas com base no lucro real do IRPJ.

Nos conceitos de faturamento das **Leis 10.833/03 e 10.637/02** já está incluída a receita bruta. De tal forma que, qualquer receita, conectada ou não com o fim social da empresa, estará sujeita às contribuições sociais, nessa sistemática. Sem qualquer dúvida, essas leis são constitucionais, pois editadas após a EC n. 20/98.

Lei 10.833/03.

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Lei 10.637/02

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

**Portanto, convivem hoje dois regimes de tributação para o PIS/COFINS: o regime cumulativo da Lei 9.718/98 e o não cumulativo das Leis 10.833/03 e 10.637/02.**

**Ficadas essas premissas, nos compete agora analisar a inclusão (ou não) do ISSQN no conceito de receita ou faturamento para fins de incidência do PIS/CONFINS, seja no regime cumulativo ou no regime não cumulativo.**

Em arremate, esclareço que a Lei 9.718/98, quanto à definição da base de cálculo do regime cumulativo do PIS/COFINS – aplicável, como visto, às empresas tributadas pelo imposto de

renda segundo o lucro presumido ou arbitrado –, foi alterada pela Lei 12.973 de 2014, passando a ter a seguinte redação (Art. 1º):

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Por sua vez, também com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, o art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, prevê que:

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia;
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Portanto, esta é a nova base de cálculo do PIS/COFINS no regime cumulativo da Lei 9.718/98, já dentro do permissivo constitucional inaugurado com a Emenda n. 20 que permite a incidência do tributo sobre as bases econômicas ‘receita’ ou ‘faturamento’.

### **3.3.2 A inclusão do ISSQN no conceito de receita ou faturamento para fins de incidência do PIS/COFINS**

Embora complexo todo o imbróglio jurídico que envolve a tributação do PIS/COFINS, em nenhum momento a legislação suprimiu da base de cálculo da contribuição o tributo incidente sobre os serviços – diferentemente do que ocorreu, como visto acima, quanto à CSLL.

**Inegável, portanto, que no conceito de faturamento ou receita – *receita decorrente de venda de mercadoria e serviços* – está incluído o valor do ISSQN que, como dito mais de uma vez neste estudo, está contido indissociável e globalmente no valor do serviço (custo embutido transferido ao contribuinte direto ou de fato – consumidor).**

**Dessa realidade não se afasta a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que é absolutamente pacífica no sentido da inclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS/COFINS (destacamos):**

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ANÁLISE DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE. COMPETÊNCIA DO STF. ISS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. A competência do Superior Tribunal de Justiça refere-se a matéria infraconstitucional. A discussão sobre preceitos da Constituição Federal cabe ao STF.

2. Ademais, **NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ, O VALOR DO ISS DEVE COMPOR A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS, POIS INTEGRA O PREÇO DOS SERVIÇOS E, POR CONSEQUENTE, O FATURAMENTO DECORRENTE DO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA.** Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1344030/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 26/05/2015).

No mesmo sentido são os seguintes precedentes do STJ: AgRg no REsp 1.252.221/PE, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 14/08/2013; EDcl no AgRg no REsp 1.233.741/PR, Rel. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 18/03/2013; AgRg no AREsp 75.356/SC, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 15/10/2013, DJe 21/10/2013.

Portanto, no nosso entendimento, **não há nenhum empecilho à inclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS/COFINS, qualquer que seja o regime aplicável – cumulativo, da Lei 9.718/1998, ou não cumulativo, das Leis 10.833/03 e 10.637/02.** Bem como, **ainda que a redação original da Lei 9.718/98 tenha extrapolado a materialidade constitucional à época vigente (‘faturamento’), não há por isso qualquer inconstitucionalidade em considerar o ISSQN na base de cálculo do PIS/COFINS quando o objeto social da empresa for a prestação de serviço previsto na lista anexa da Lei Complementar n. 116/2003.**

**Não obstante entendermos, nos termos da pacífica jurisprudência do STJ, pela inclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS/COFINS, necessário se faz a análise do atual contexto da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.**

Primeiro, pende de análise a ADC n. 18, referente à originária redação da Lei 9.718/98 e a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS nesse regime específico. Houve concessão de medida cautelar nessa ADC:

EMENTA Medida cautelar. Ação declaratória de constitucionalidade. Art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. COFINS e PIS/PASEP. Base de cálculo. Faturamento (art. 195, inciso I, alínea "b", da CF). Exclusão do valor relativo ao ICMS. 1. O controle direto de constitucionalidade precede o controle difuso, não obstando o ajuizamento da ação direta o curso do julgamento do recurso extraordinário. 2. Comprovada a divergência jurisprudencial entre Juízes e Tribunais pátrios relativamente à possibilidade de incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, cabe deferir a medida cautelar para suspender o julgamento das demandas que envolvam a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. 3. Medida cautelar deferida, excluídos desta os processos em andamentos no Supremo Tribunal Federal.

Esclareço que os dispositivos atacados na ADC n. 18 já foram objeto de alteração legislativa (Lei 12.973/2014) e que, embora trate da inclusão do ICMS na base do PIS/COFINS, *mutatis mutandi*, em tudo se aplica também à inclusão do ISSQN nesse

mesmo aspecto dimensível. Tanto que, no RE 592.616, submetido ao regime de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela prejudicialidade em relação à ADC n. 18:

REPERCUSSÃO GERAL NO RE 592616 (09/10/2008) EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. CONCEITO DE FATURAMENTO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

**Decisão de prejudicialidade quanto à ADC n. 18, de 01/02/2012:**

DECISÃO: A existência de nexo de prejudicialidade entre a matéria versada na presente sede recursal extraordinária e o tema objeto de indagação na ADC 18/DF justifica o acolhimento do parecer da douta Procuradoria-Geral da República, cujos fundamentos adoto como razão de decidir.

Sendo assim, determino o sobrestamento dos presentes autos, na Secretaria Judiciária desta Corte, até o julgamento, que deverá ocorrer brevemente, da mencionada ADC 18/DF, de que sou Relator.

Publique-se.

Brasília, 1º de fevereiro de 2012.

Ministro CELSO DE MELLO

Relator

Portanto, quanto ao tema, devemos aguardar o pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal no mérito da ADC n. 18, sabendo que a análise (como se atesta pela ementa

colacionada quando da concessão da medida cautelar) leva em conta tão somente um dos regimes do PIS/COFINS – Lei 9.718, que foi, inclusive, declarada inconstitucional incidentalmente, por ter alargado a base de cálculo do tributo, no RE 346.084 – e dispositivos que já foram revogados (Lei 12.973/2014).

A redação original da Lei 9.718/1998 é, talvez, um dos diplomas de Direito Tributário de maior celeuma jurídica nos Tribunais pátrios e, embora tenhamos que aguardar as conclusões na ADC n. 18, não se deve esperar que este julgamento vá resolver por completo a questão da incidência do ICMS e ISSQN na base de cálculo do PIS/COFINS – até porque vige hoje um outro regime paralelo (não cumulativo), plasmado nas Leis 10.833/03 e 10.637/02 e o Supremo Tribunal Federal não impediu que houvesse a cobrança integral do tributo com base na redação originária da Lei 9.718/98, mas apenas que a tributação abrangesse apenas o faturamento decorrente do objeto social do contribuinte.

**Repiso que na posição adotada neste artigo, qualquer que seja o regime, o ISSQN deve compor a base de cálculo do PIS/COFINS, por estar embutido no preço pago pelo serviço que, por sua vez, é a própria materialidade aberta à tributação pela contribuição: receita ou faturamento de mercadorias ou serviços.**

Ao fim, colaciono precedente recente do Supremo Tribunal Federal contrário à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. Temos que esse julgamento não altera o contexto acima descrito (necessidade de se aguardar a ADC n. 18 e, prejudicialmente a esta, o RE 592.616, submetido ao regime de repercussão geral):

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como

base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento.

(RE 240.785, Pleno. Julgado em 08/10/2014, rel. Ministro Marco Aurélio)

Esclareço que não votaram os Ministros Roberto Barroso, Teori Zavascki, Luiz Fux e Dias Toffoli, ou seja, embora se trate de precedente indubitavelmente persuasivo, não se pode considerar pacificada a celeuma.

#### **4. Conclusão**

Ante o que foi exposto neste estudo, concluímos que: (a) o ISSQN irá compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sempre que se trate da apuração daquele imposto mediante os critérios do lucro presumido ou arbitrado; (b) no nosso entendimento, o ISSQN compõe a base de cálculo do PIS/COFINS, por se tratar de valor embutido no custo de serviço, sendo que este representa a própria receita ou faturamento – base econômica da exação –, sendo necessário, contudo, fazer a ressalva de entendimento diverso do STF, no RE 240.785, e aguardar a conclusão do julgamento na repercussão geral reconhecida no RE 592.616, que está atrelado à solução da ADC n. 18. Ressaltamos que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por outro lado, é absolutamente pacífica quanto à possibilidade de inclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS/COFINS.

## Bibliografia

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. São Paulo: Método, 2011.

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. *Direito tributário na constituição e no STF*. 16 ed. São Paulo: Método, 2011.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARCOVERDE, Bruno de Medeiros [et al.]. *Direito Tributário*. Organizador: Ricardo Vieira de Carvalho Fernandes. São Paulo: Método, 2012.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros. 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. *A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais*. RDDT 154, jul/08, p. 109.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6ª ed. Rido de Janeiro: Forense, 2001.

CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais*. Oliveira Mendes e Del Rey, 1997.

GRILO, Renato Cesar Guedes. *Manual do Procurador da Fazenda Nacional*. Salvador: Juspodivm, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. P. 30.

MELO FILHO, João Aurino de (coordenador). *Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal*. Salvador: Juspodivm, 2011.

MOURA, Arthur. *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada para concursos*. Salvador: Juspodivm, 2015.

NABAIS, José Cassalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: constituição e código tributário*. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: Teoria geral e contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva. 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Os direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.



# ISSQN e elisão fiscal quanto aos serviços de *streaming* no Brasil: hipótese de incidência não prevista na LC 116/03

Cássio Nunes de Lira Braga

## Introdução

Existe um debate recente em torno da tributação de serviços oferecidos através de *streaming*. Em linhas gerais, *streaming* é uma tecnologia que envia informações multimídia através da transferência de dados que atravessam a rede mundial de computadores e chegam até o consumidor final. Essa tecnologia é possível no Brasil graças ao oferecimento de *internet* veloz aos consumidores, sendo que o serviço de *streaming* depende da paralela contratação de um serviço de dados estável.

Possibilidade nova, o *streaming* de vídeo contratado através do pagamento de mensalidade vem crescendo no Brasil e está sendo alvo de críticas por empresas de TV por assinatura e de comunicação em geral, vez que, enquanto estas últimas pagam tributos, as demais não são alvo de qualquer exação.

Diante do posicionamento das empresas de comunicação, alegando concorrência desleal das empresas de *streaming*, o Governo Federal posicionou-se favoravelmente a uma regulamentação, especialmente para tributar, de alguma maneira, os

serviços em questão, não obstante dificuldades quanto à localização de servidores, a desatualização da legislação tributária quanto aos serviços de comunicação e banda larga, e todos os demais problemas quanto à caracterização de novas hipóteses de incidência.

Ressalte-se que existem diversos serviços de tecnologia postos em questão, além dos de transmissão de vídeo por *streaming* (v. g. *Netflix*): pode-se citar o *Uber*, aplicativo facilitador do transporte dentro da cidade – que está sendo alvo de críticas pelos taxistas; os de *streaming* de música, como o *Apple Music*; os de mensagens instantâneas capazes de promover ligações, como o *WhatsApp*, dentre outros<sup>1</sup>.

Assim, o artigo se propõe, diante da ausência de regulamentação sobre a tributação dos serviços expostos (especialmente os de transmissão de vídeos mediante pagamento de mensalidades), analisar a possibilidade de incidência do ISSQN sobre serviços de *streaming* de vídeo, partindo-se, antes, de uma análise detida sobre o referido tributo municipal.

---

1 O aplicativo *Ringo* (lançado no Brasil em Setembro de 2015), diferentemente de aplicativos por streaming de voz, que se utilizam da rede de dados do usuário para estabelecer ligações, promete dispensar o uso de internet, usando, porém, o número da operadora local como espelho para realização de ligações. A ligação será concretizada, no entanto, a partir de uma conexão a ser feita dentro dos próprios servidores da empresa, localizados, exclusivamente, nos EUA. Não será de estranhar uma manifestação negativa das empresas de telefonia, sob o argumento de que elas são pagadoras de tributos no Brasil, e os aplicativos como o *Ringo* não. Naturalmente, necessita-se de uma atualização das normas tributárias brasileiras nesse sentido.

## 2. O ISSQN e suas características fundamentais na Legislação Tributária e na Jurisprudência dos Tribunais Superiores

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), tributo de competência municipal com previsão no art. 156, III, da CF (Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar), incide sobre serviços, excluídos aí os de comunicação e os de transporte intermunicipal e interestadual, mas desde que estejam previstos na Lista Anexa à LC 116/03.

Serviço, a propósito, é bem explicado por PAULSEN (2012):

O conceito constitucional de serviço (“prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendendo à obtenção de um bem material ou imaterial”) abrange: a) obrigação de fazer (e nenhuma outra); b) serviços submetidos ao regime de direito privado, não incluindo, portanto, o serviço público (porque este, além de sujeito ao regime de direito público, é imune ao imposto, conforme o art. 150, VI, “a” da Constituição); b.1) que revelem conteúdo econômico, realizados em caráter negocial – o que afasta, desde logo, aqueles prestados “a si mesmo”, ou em regime familiar ou desinteressadamente (afetivo, caritativo); b.2) prestados sem relação de emprego – como definida pela legislação própria – excluído, pois, o trabalho efetuado em regime de

subordinação (funcional ou empregatício), por não estar in commercium.

Assim, pode-se dizer que mesmo haja previsão na lista anexa supramencionada, não incide ISS sobre previsão que não se refira a um serviço.

É assegurado na jurisprudência que o ISS não incide sobre atividade meio, e somente sobre uma atividade fim:

TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS. ATIVIDADE-MEIO. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. Não incide o ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividades-meio para atingir atividades-fim, no caso a exploração de telecomunicações. 2. Marcelo Caron Baptista, em "ISS - Do Texto à Norma", editada pela Quartier Latin, p. 692, doutrina: "A prestação de serviço tributável pelo ISS é, pois, entre outras coisas, aquela em que o esforço do prestador realiza a prestação-fim, que está no centro da relação contratual, e desde que não sirva apenas para dar nascimento a uma relação jurídica diversa entre as partes, bem como não caracteriza prestação do serviço de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação, cuja tributação se dará pela via do ICMS". 3. São serviços-meio para o alcance dos serviços-fim de telecomunicações os de secretaria, datilografia, habilitação, mudança e religação de aparelhos, despertador, processamento de dados, entre outros. Não-incidência de ISS. 4. O STF tem jurisprudência consolidada no sentido de não incidir ISS sobre locação de bens móveis. Reconhece, também,

proteção de imunidade tributária para a edição e publicidade das listas telefônicas. 5. Seguimento da orientação do Supremo Tribunal Federal. Reconhecimento de ser inaplicável legislação infraconstitucional interpretada em desacordo com a jurisprudência da Corte Maior. 6. Recurso especial provido (STJ - REsp: 883254 MG 2006/0047850-0, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 18/12/2007, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 28.02.2008 p. 74)

Os serviços de comunicação e os de transporte intermunicipal e interestadual estão sujeitos somente ao pagamento de ICMS.

Ponto crucial no presente debate é entender do que se trata um serviço de comunicação. A Lei Complementar nº 87/96 dispõe: “Art. 2º. O imposto [ICMS] incide sobre: (...) III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

Nesse caso, para efeitos de incidência do ICMS Comunicação, MOREIRA (2008) faz as seguintes considerações:

“É imprescindível que: (a) exista uma relação comunicativa (formada por cinco elementos: emissor, receptor, meio de transmissão, código e mensagem transmitida); (b) a comunicação seja viabilizada por um terceiro, mediante remuneração.”

Não sendo serviço de comunicação e havendo previsão na Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, haverá incidência do ISSQN – e não do ICMS.

Os serviços de TV por assinatura e banda larga seriam tributados pelo ICMS, vez que se enquadram na descrição da relação comunicativa prevista em lei.

MOREIRA (2008) discorre:

“O serviço de TV por assinatura possui todos os elementos autorizativos da incidência do ICMS-comunicação. O tomador do serviço é o próprio destinatário da mensagem, que paga uma quantia mensal para recebê-la em seu domicílio (a mensagem é criada pelas produtoras de programas televisivos, sendo posteriormente transmitida pela empresa de TV por assinatura para o destinatário, viabilizando a relação comunicativa tributável pelo imposto estadual).”

PAULSEN (2012), sobre o serviço de banda larga, assim explica:

“O sistema de banda larga (denominado Virtua) vale-se de uma mídia preexistente (telefonia, TV a cabo, rádio ou satélite), com a qual compartilha o suporte físico da transmissão. O cabeamento é seccionado em duas partes, cada qual denominada de “banda”, e que apresenta frequências diferentes: uma mais estreita para o trânsito dos impulsos de áudio e vídeo da TV a cabo (ou sinais de voz da telefonia), e a outra mais larga, destinada à conexão com a Internet.”

A Lei 9472/97 expõe em seus artigos 60 e 61 a definição de serviços de telecomunicações e, ao mesmo tempo, explica que os serviços adicionados estão excluídos do conceito de comunicação (impedindo a incidência de ICMS – Súmula 334 do STJ):

Art. 60. **Serviço de telecomunicações** é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

Art. 61. **Serviço de valor adicionado** é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu **provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.**

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

Assim, em consonância com entendimento pela Súmula 334 do STJ, não incide o ICMS sobre provedores de internet – já que seriam serviços de valor adicionado que se valem do serviço de telecomunicação que lhe dá suporte. E mais, não incide ISS por ausência de previsão na Lista Anexa à LC 116/03:

TRIBUTÁRIO. ISS. PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. A jurisprudência pacífica desta Corte é no sentido de que **não incide o ICMS sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à internet**, uma vez que a atividade desenvolvida por eles constitui mero serviço de valor adicionado (art. 61 da Lei n. 9.472/97), consoante teor da Súmula 334/STJ. 2. O ISS incide sobre a prestação serviços de qualquer natureza, não compreendidos aqueles que cabem o ICMS (art. 156, inciso III, da Constituição Federal). 3. **Não havendo expressa disposição acerca do serviço de valor adicionado na lista anexa ao Decreto-Lei 406/68, nem qualquer identidade entre esse serviço e outro congênere nela expressamente previsto, não ocorre a incidência do ISS.** 4. Recurso

especial não-provido. (STJ - REsp: 719635 RS 2005/0016338-2, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 10/03/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 07/04/2009)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO . ARTIGO 544 DO CPC. ICMS. SERVIÇOS PRESTADOS PELOS PROVEDORES DE ACESSO A INTERNET. MODALIDADE BANDA LARGA. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ART. 61, § 1º, DA LEI N. 9.472/97. NÃO INCIDÊNCIA. POSICIONAMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO. JULGAMENTO DOS ERESP 456.650/PR. RECURSO DESPROVIDO. 1. A Lei nº 9.472/97, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, em seu art. 61, caput, prevê: "Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações". 2. O serviço de conexão à Internet, por si só, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, deixando de enquadrar-se, por isso, no conceito de serviço comunicacional. **Para ter acesso à Internet, o usuário deve conectar-se a um sistema de telefonia ou outro meio eletrônico, este sim, em condições de prestar o serviço de comunicação, ficando sujeito à incidência do ICMS. O provedor, portanto,**

**precisa de uma terceira pessoa que efetue esse serviço, servindo como canal físico, para que, desse modo, fique estabelecido o vínculo comunicacional entre o usuário e a Internet.** É esse canal físico (empresa de telefonia ou outro meio comunicacional) o verdadeiro prestador de serviço de comunicação, pois é ele quem efetua a transmissão, emissão e recepção de mensagens. 3. A atividade exercida pelo provedor de acesso à Internet configura na realidade, um "serviço de valor adicionado": pois aproveita um meio físico de comunicação preexistente, a ele acrescentando elementos que agilizam o fenômeno comunicacional. (...) 13. No julgamento dos EREsp 456.650/PR, em 11 de maio de 2005, a Primeira Seção, por maioria de votos, negou provimento aos embargos de divergência, fazendo prevalecer o entendimento da Segunda Turma, no sentido de ser indevida a incidência de ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet, sob o fundamento de que esses prestam serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61, § 1º, da Lei 9.472/97, apenas liberando espaço virtual para comunicação. 14. Agravo Regimental desprovido. (STJ - AgRg nos EDcl no Ag: 883278 RJ 2007/0060027-0, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 04/03/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 05/05/2008 DJe 05/05/2008)

Ainda sobre hipóteses de incidência do ISS, anote-se a Súmula Vinculante 31, com a seguinte redação: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

### **3. A Regra de Incidência do ISSQN em relação ao ICMs (Art. 1º, § 2º da LC 116/03)**

Diante de um conflito entre a incidência do ICMS e do ISSQN, deve-se incidir o tributo municipal. A justificativa decorre do art. 1º, § 2º da LC 116/03, que diz o seguinte em sua redação:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...)

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Deste modo, sobre os serviços previstos na Lista Anexa à LC 116/03 incide, em regra, somente o ISSQN. Se nos itens da lista anexa existir previsão expressa de que também incidirá o ICMS, tem-se uma exceção à regra. Caso não haja previsão na Lista Anexa, não incide o ISS, somente incidindo o ICMS, se for o caso (v. g. serviço de comunicação).

Ademais, o § 1º da LC 116/03 prevê que:

Art. 1o (...)

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

Mesmo sendo o serviço proveniente do exterior do Brasil ou cuja prestação tenha sido iniciada em outro país, é possível a incidência do ISS.

Assim, estando os servidores de uma empresa de *streaming* de vídeo localizados no exterior, seria pertinente que houvesse a inclusão de mais um inciso ao art. 3º da LC 116/03, permitindo-se que o critério espacial do ISSQN, nesse caso, fosse vislumbrado no local da prestação do serviço, e não no lugar do estabelecimento prestador, assim definido no art. 4º da referida Lei Complementar.

Faz-se essa ressalva sob a justificativa de que a regra é que o critério espacial do ISSQN seja o lugar do estabelecimento prestador ou o local do domicílio do prestador.

Para facilitar a tributação, também seria possível que se utilizasse do entendimento debatido no Superior Tribunal de Justiça em sede do Resp. 1.060.210, no sentido de que, em se tratando de arrendamento mercantil, considera-se como critério espacial do ISSQN o local de poder decisório quando à prestação do serviço:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. DL N. 406/68. SUJEITO ATIVO DA EXAÇÃO. MUNICÍPIO COMPETENTE. LOCAL DO SERVIÇO. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO. RESP PARADIGMA 1.060.210/SC. QUALIFICAÇÃO DO SERVIÇO. SÚMULA 7/STJ. 1. A Primeira Seção do STJ firmou entendimento segundo o

qual "o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município sede do estabelecimento prestador (art. 12) e que,"**a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo**"(REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, submetido ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008). 2. Consignaram as instâncias ordinárias que não se tratava de serviço de engenharia civil, mas mero serviço de pintura de sinalização de rodovias. A reversão do julgado demandaria incursão na seara fática dos autos, inviável na via estreita do recurso especial, ante o óbice da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido. (STJ - AgRg no REsp: 1505233 RJ 2014/0240214-0, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 05/03/2015, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 11/03/2015)

Transpondo o entendimento para relacioná-lo aos serviços de *streaming* ora analisados, a tributação do ISSQN levaria em conta a sede da empresa (art. 4º da LC 116/03) no país, que seja responsável por gerir a assinatura de novos contratos.

O tema é controvertido por beneficiar algumas poucas metrópoles, em detrimento da arrecadação dos demais municípios, e seria provável a escolha da cidade com menor alíquota de ISS para ser sede da pessoa jurídica contribuinte (as alíquotas desse imposto podem variar de 2% até 5%, conforme art. 5º da LC 116/03 e o art. 88 do ADCT da Constituição Federal).

Pertinente a observação de MACEDO (2009) sobre a cada vez maior dificuldade em localizar o serviço, decorrente do que o autor chama de desmaterialização:

“Distintamente das situações concretas facilmente localizáveis, como no caso dos impostos sobre a propriedade imobiliária, em que a concepção clássica do Princípio da Territorialidade satisfaz os questionamentos sobre a competência tributária dos Municípios, no Imposto Sobre Serviços, a cada vez maior desmaterialização em realidades abstratas levou à potencial geração de mais e mais conflitos. As realidades imateriais ou incorpóreas demandam por parte do legislador o estabelecimento de modo positivado de critérios suplementares ao clássico Princípio da Territorialidade, a fim de conferir uma maior segurança jurídica na efetivação das relações jurídicas envolvidas, particularmente as tributárias”

Cabe agora tecer breves comentários acerca do planejamento tributário quanto às atividades postas em discussão.

## 4. Elisão fiscal relacionada às empresas de serviços de streaming

A Elisão Fiscal – *Steuerumgehung* – aqui tratada é a de conotação lícita: trata-se de uma forma de planejamento fiscal desenvolvida pelos contribuintes, com o objetivo de minimizar a tributação em geral, dentro da lei e sem abuso de forma – sob a pena de que se incorra naquilo que os alemães chamam de abuso de forma (v. § 42, 2, do Código Tributário Alemão<sup>2</sup>). Planeja-se para pagar bem, tanto em razão de omissões da legislação tributária, quanto para pagar menos, em virtude da existência de normas que possibilitem uma tributação mais atenuada em benefício dos contribuintes.

TORRES (2011, p. 248) explica a elisão lícita como sendo “a economia de imposto alcançada por interpretação razoável da lei tributária”. Assim, os abusos devem ser afastados: caso contrário, a elisão será ilícita.

PAULSEN (2012) colaciona entendimento quanto à postura a ser tomada pelo Estado frente à elisão fiscal que, apesar de lícita, pode ser guiada pela atividade legislativa, impedindo que o contribuinte escolha sempre o “melhor caminho”, de menor tributação:

---

2 Tradução livre pelo autor:

Seção 42: Do Abuso Dos Esquemas De Elisão Fiscal

(...)

(2) Um abuso é considerado existente quando uma opção legal imprópria é eleita, quando comparada com outra opção apropriada, conduzindo a vantagens desassociadas da intenção legal, para o contribuinte ou terceiros. Não haverá aplicação da norma quando o contribuinte evidenciar hipótese de não incidência quanto à opção escolhida, a qual deve ser relevante quando vista em uma perspectiva global.

Postura do Estado frente à elisão e à evasão. “O planejamento ou elisão tributária não é senão uma expressão concreta de autonomia patrimonial dos indivíduos e empresas num contexto constitucional cuja ordem econômica se funda na livre iniciativa e protege a propriedade privada (art. 170 da CF). Seria totalmente inconstitucional (e até mesmo estapafúrdia) uma norma que ordenasse aos contribuintes, ao considerarem os diversos meios através dos quais podem atingir seus objetivos econômicos, que escolhessem os caminhos que rendessem mais arrecadação tributária. Contudo, isso não significa que o Estado não possa ou não deva reagir frente ao planejamento tributário, pois mesmo não configurando uma infração à legislação tributária, a elisão reflete imperfeições do sistema tributário considerado sob os cânones da igualdade e da capacidade contributiva. A primeira forma de combater a elisão tributária, a qual não encontra crítica nem mesmo nos mais ardorosos defensores da autonomia da vontade e da liberdade contratual, é o estabelecimento, pelo legislador, de normas pontuais voltadas a comportamentos específicos dos contribuintes. Com efeito, à medida que a elisão tributária vai sendo praticada e pouco a pouco vai se massificando entre os contribuintes, a legislação tributária geralmente é modificada para incorporar previsões específicas (...) (GODOI, Marciano Seabra de. A figura da ‘fraude à lei tributária’ prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. RDDT nº 68, maio/01, p. 101/123)

AMARO (2012) diz ser uma obrigação do administrador (privado) o planejamento tributário:

“Numa empresa, aliás, ter em mente o objetivo de economizar impostos é obrigação do administrador, a quem incumbe zelar pela preservação do patrimônio da sociedade. O planejamento tributário insere-se — consoante já escrevemos alhures — na temática mais ampla do planejamento empresarial e envolve projetos que podem ultrapassar as fronteiras nacionais. Se o legislador quiser tributar a forma alternativa, basta fazê-lo de modo expresso, sem deixar para o intérprete a tarefa (ilegal) de estender o tributo para situações não previstas.”

O planejamento tributário no tocante às prestadoras de serviços de vídeo por *streaming* vai ao encontro do argumento que sustenta a ausência de previsão dos serviços desenvolvidos por essas pessoas jurídicas na Lista Anexa à LC 116/03.

É notória e justificável essa ausência: os serviços em evidência são fatos novos, desligados de quaisquer hipóteses de incidência atualmente previstas em lei.

Ademais, diante da iminente regulamentação – vez que as pessoas jurídicas de comunicação estão pressionando o Congresso Nacional e o Governo Federal – seria estranha a cobrança de ICMS: ora, o serviço de *streaming* não é um serviço de comunicação; não é uma atividade meio; desenvolve uma atividade de fazer (e não de dar). Seria um malabarismo enquadrá-la como devedora de ICMS. Estar-se-ia tributando o serviço de *streaming* como um suposto serviço de comunicação prestado dentro de outro serviço de comunicação.

## 5. *Amusement Tax Ruling* #5 de junho de 2015 em Chicago: tributação sobre o entretenimento

A cidade de Chicago (Illinois – EUA), através de seu departamento de finanças, estabeleceu regras para a tributação de serviços de *streaming*, que foram publicadas através do *Amusement Tax Ruling* #5, em junho de 2015.

Nesse regramento, é dito que *the amusement tax does not apply to sales of shows, movies, videos, music or games (normally accomplished by a "permanent" download). It applies only to rentals (normally accomplished by streaming or a "temporary" download)*, ou seja, esse tributo recai sobre o “aluguel” de shows, filmes, vídeos, músicas e jogos, transmitidos por *streaming* – chamado de download temporário. Sobre o download permanente – a compra de shows, filmes, vídeos, músicas e jogos – não incide o *Amusement Tax*. As alíquotas são de 9%.

Não seria possível que um Município do Brasil imitasse a Cidade de Chicago nesse sentido. Ora, no Brasil, somente a União tem competência para, através de Lei Complementar, instituir novos impostos (com descrição específica de novos fatos geradores), utilizando-se de sua competência tributária residual (art. 154, I, CF).

No entanto, seria possível adicionar à LC 116/03, em sua Lista Anexa, serviço com previsão semelhante à descrita acima: incidência do ISSQN sobre serviços de entretenimento disponibilizados através de *streaming*, desde que a construção jurídica não recaísse sobre a vedação prevista na Súmula Vinculante n. 31<sup>3</sup>.

---

3 Súmula Vinculante n. 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operação de locação de bens móveis.

A propósito, esse é o teor do Projeto de Lei do Senado Federal de n. 386 de 2012. O texto, até o momento, foi aprovado pelo Senado Federal e enviado à Câmara dos Deputados (Projeto de Lei Complementar n. 366/2013), e conta com a previsão de inclusão do item 1.10 à LC 116/03 (lista anexa), cuja redação é a seguinte: “Disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas, exceto no caso de jornais, livros e periódicos”.

Percebe-se que existe uma mobilização do legislativo para tributar os chamados serviços de *streaming*.

## **6. Considerações finais e reflexão sobre a natureza do serviço de *streaming* de vídeos**

O serviço de *streaming* de vídeos e de outras mídias, mediante pagamento mensal, é crescente no Brasil. Segundo dados divulgados pelo IBGE, quase 50% da população possui acesso à *internet* banda larga, especialmente através de dispositivos móveis, que são os suportes para diversos aplicativos inovadores.

Frente às possibilidades da tecnologia, empresas estrangeiras têm encontrado no país amplas possibilidades de negócios, notadamente pela ausência de tributação de diversos serviços – especialmente os de *streaming*; do crescimento de acesso da população à rede mundial de computadores, com barateamento de preços e incentivos do Governo Federal; e pela presença cada vez maior de dispositivos móveis nas mãos da população, o que possibilita a distribuição de novas aplicações capazes de disponibilizar serviços atrelados à comunicação e ao entretenimento.

As empresas de TV por assinatura e banda larga, além das de telefonia (comunicação em geral), queixam-se do tratamento tributário não isonômico que está sendo visualizado diante dos novos serviços oferecidos por *streaming*.

Analisou-se, ao longo do artigo, a possibilidade de incidência do ISSQN sobre os serviços de *streaming* de vídeo, sendo que só seria possível essa tributação mediante a previsão na Lista Anexa à Lei 116/03.

Diante das informações acima destrinchadas, expõem-se algumas reflexões ou interpretações que pode ser levadas em conta pelo legislador tributário e pelas empresas, no tocante ao planejamento tributário:

- a) *Streaming* de vídeos é um serviço: é obrigação de fazer, quando se coloca à disposição do consumidor final novas utilidades atreladas a um serviço de comunicação; submete-se ao regime de direito privado (não é serviço público); revela um conteúdo econômico, com caráter negocial; presta-se sem relação de emprego;
- b) O serviço de *streaming* de vídeos mediante remuneração mensal guarda semelhanças com os provedores de *internet* quando estes últimos se utilizam do serviço de comunicação (sujeito ao ICMS), acrescentando a ele novas utilidades, nos termos do art. 61, § 1º da Lei 9472/97;
- c) Os provedores de *internet* não estão sujeitos ao ICMS, já que não se tratam de serviços de comunicação e, por ausência de previsão em lista anexa à LC 116/03, não incide também o ISSQN;
- d) Seria possível tributar, em tese, os serviços de *streaming* por meio do ISSQN se houvesse previsão em Lei Complementar, vez que são serviços remunerados pelo consumidor final (atividade-fim) que se utilizam de um serviço de comunicação, atribuindo-lhe utilidades;
- e) A própria omissão legislativa quanto ao surgimento de novas situações fáticas, notadamente de caráter tecnológico, baliza, por si só, o planejamento tributário (elisão

fiscal) das empresas que prestam serviços de streaming, o que demanda uma atualização das normas tributárias nacionais nesse sentido;

- f) O critério espacial de incidência do ISS certamente será alvo de fortes discussões. No entanto, em sendo caso de a incidência ser somente em relação à localização da sede (ou congêneres) da empresa prestadora – tal como acontece em casos de arrendamento mercantil – seria interessante que essa pessoa jurídica se instalasse em município cuja previsão de alíquota do ISS seja de 2%;
- g) A construção jurídica sobre a tributação de serviços de *streaming* deve evitar um conflito com a Súmula Vinculante n. 31, que impede a incidência do ISS sobre serviços de locação de bens móveis: a concepção de serviço de *streaming* abordada no presente trabalho compara essa disponibilização de conteúdo aos serviços de valor adicionado (ausentes da lista anexa à LC 116/03);
- h) Em todo caso, aguarda-se o desdobramento do Projeto de Lei do Senado Federal de n. 386/2012 (Projeto de Lei Complementar n. 366/2013).

## Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARRETO, F Aires. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros: São Paulo, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito Tributário**. 10. ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1998.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva: São Paulo, 2009.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. Salvador: Juspodium, 2011.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)**Justiça Social por Meio de Tributos: a Finalidade Redistributiva da Tributação e a Regressividade da Matriz Tributária Brasileira**. São Paulo: RDDT 196, 2012.

MACEDO, Alberto. **O Critério Espacial do ISS Nas Prestações de Serviço Intermunicipais**. In. Comentários à lei Complementar n.116/03 de Advogados para Advogados. São Paulo: MP Editora, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação: Conflitos de Competência entre Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN)**. 2008.

NABAIS, José Casaltas. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2012;

VINHA, Thiago Degelo. RIBEIRO, Maria de Fátima. **Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais**. In Tributação, Justiça e Liberdade, Ed. Juruá, Curitiba, 2005.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1998.

RESENDE, Antônio José Calhau de. **Autonomia Municipal e Lei Orgânica**. Cad. Esc. Legis., Belo Horizonte, v. 10, n. 15, p. 7-42, jan./dez. 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. Quartier Latin: São Paulo, 2004.



# **Análise da função social da propriedade urbana e o Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU, progressivo no tempo**

Thiago Bento Quirino Herculano

## **1. Introdução**

O intenso processo de urbanização constituiu uma das mais destacadas transformações ocorridas na sociedade brasileira durante o século XX. Esse acelerado processo, aliado à falta de planejamento urbano e à ideologia prevalente de que a propriedade seria apenas fonte de direitos, não dotada de obrigações sociais, gerou uma profunda crise urbana, caracterizada pela ocupação desordenada e desigual do território urbano.

Ao passo que a população de baixa renda é afastada das áreas centrais para as periferias, desprovidas de serviços e equipamentos urbanos essenciais, a especulação imobiliária faz surgir em áreas urbanizadas os chamados “vazios urbanos”.

Como medida para ordenar o crescimento urbano e promover o bem-estar da população cidadina, a Assembleia Constituinte incluiu de modo pioneiro na Constituição de 1988 um capítulo específico para regulamentar a política urbana em nosso país, onde consagrou o Princípio da Função Social da Propriedade Urbana e estabeleceu os instrumentos que visam sua promoção,

dentre os quais se destaca o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) progressivo no tempo (BRASIL, 1988).

Nesses trilhos, este trabalho tem por objetivo analisar o IPTU progressivo no tempo como instrumento indutor da ordenação do espaço territorial urbano, conforme disposto no art. 182, §4º, II, da Constituição Federal (CF) e na forma como foi regulamentado pelo Estatuto da Cidade – Lei nº. 10.257/01.

Para tanto, busca-se em um primeiro momento contextualizar o processo de urbanização no Brasil, perquirindo as consequências que dele emanaram. Em seguida, procura-se desenvolver a análise do princípio da função social da propriedade urbana, avaliando a estrutura que lhe conferiu a CF e, mais recentemente, os contornos traçados pelo Estatuto da Cidade – Lei nº 10.257/2001. Por fim, busca-se abordar os aspectos gerais e específicos do IPTU progressivo no tempo, destacando-o como um dos instrumentos imprescindíveis à construção de cidades socialmente mais justas e ambientalmente mais equilibradas.

## **2. Breve contexto dos problemas urbanos no Brasil**

Em todo o mundo, o processo de urbanização ocasionou sérias consequências, tendo em vista que as cidades não se encontravam estruturalmente preparadas para acolher toda a população que migrou do campo em busca de melhores condições de vida e de trabalho nos centros urbanos. O retrato das cidades europeias do século XIX já revelavam um cenário de segregação social e poluição ambiental preocupante, conforme relembra o Relatório de Desenvolvimento elaborado pelo Banco Mundial:

Entre 1815 e 1851, a população da França cresceu de 29 para 36 milhões. Foram as cidades que absorveram as milhares de pessoas que

não conseguiram achar trabalho no campo [...]. Mas nelas não havia emprego suficientes. O desemprego e a superpopulação ajudaram a tornar péssimas as condições de vida nas cidades. Em 1832, a cólera matou 20 mil parisienses. Os subúrbios de Dublin eram um dos piores da Europa, apenas comparáveis aos de Glasgow. Casas elegantes, construídas no século XVIII para a população rica, caíram nas mãos de proprietários avarentos que as subdividiam e alugavam para famílias pobres, que viviam em condições de superlotação e sem instalações sanitárias adequadas (MUNDIAL, 2009, p. 69).

Se nas cidades europeias o processo de urbanização desencadeou uma série de problemas urbanos, nos países subdesenvolvidos este processo gerou e continua a gerar consequências ainda mais graves.

Nestes países, em razão de uma industrialização tardia, o processo de urbanização se intensificou, tão somente, na segunda metade do século XX e, então, adquiriu velocidades vertiginosas. Ratifica-se, desse modo, a ideia exposta por Ross (2005) de que quanto mais um país demora a se industrializar, mais rápida é sua urbanização.

No Brasil, a concentração progressiva da população em núcleos urbanos tem início com a crise mundial de 1929, que alcançou o ciclo do café paulista e empurrou grandes contingentes de desempregados em direção às cidades (CHAFFUN, 1996). No entanto, à semelhança dos demais países “subdesenvolvidos”, o processo de urbanização brasileiro se intensificou a partir da segunda metade do século XX.

Observa-se que, até a década de 1960, a maioria da população brasileira ainda residia na zona rural. Já na década de 1970

o quadro se inverteu e a população urbana passou a crescer em índices elevados, a ponto de alcançarmos, no ano de 2010, o emblemático percentual de 84,36% da população brasileira residindo em centros urbanos (IBGE, 2012). Com esses dados, evidencia-se que, em apenas 50 anos, o Brasil passou, de país tradicionalmente rural, a ser eminentemente urbano.

Ocorre que, a extensão da infraestrutura das cidades brasileiras não acompanhou o crescimento de toda a população que migrou do campo em busca de melhores oportunidades de vida nos centros urbanos. Com pertinência, Meirelles (1974) retrata que o adensamento populacional nos centros urbanos ocorreu – e ainda ocorre –, de forma desordenada com a criação de núcleos de sub-habitações, sem qualquer observância das regras de ocupação e edificação, sem infraestrutura suficiente, transformando, assim, as cidades e a vida de seus habitantes em um verdadeiro caos.

Nesta seara, à medida que o crescimento da população resultou no aumento da demanda da terra urbana, o fenômeno da especulação imobiliária ganhou corpo nas cidades brasileiras, potencializando os já desastrosos efeitos do processo de urbanização sem planejamento.

De fato, além das massas populacionais, as cidades passaram a manifestar tendência à concentração e à centralização do capital que, na lição de Câmara (2011, p. 157), “criam monopólios que assumem o papel decisório na vida econômica e social das cidades”. Em sua abordagem, Arantes corrobora a ideia exposta ao sustentar que:

[...] há algo de novo a registrar nessa fase do capitalismo em que as cidades passaram elas mesmas a ser geridas e consumidas como mercadorias (ARANTES, 1998, p. 26).

Assim, a terra urbana, além de ser expressão de riqueza – de poder –, passou a ser sinônimo de investimento seguro e lucrativo, tendo em vista ser um bem com grande demanda e, ao mesmo tempo, extremamente escasso. Para exemplificar este fenômeno, Arruda e Antero (1999) aduzem que na década de 1970 as terras urbanas no Brasil multiplicaram seu valor, estimulando a especulação imobiliária e fazendo com que as cidades brasileiras se transformassem em verdadeiras “reservas de valor”.

No escólio de Oliveira (2001), a retenção de imóvel urbano com fins especulativos se dá quando seu proprietário o mantém em estado de inatividade econômica – não utiliza, não investe e não vende –, esperando que seu valor de mercado aumente ao longo do tempo, principalmente através de investimentos feitos pelo poder público.

Sob o panorama socioeconômico, verifica-se que a manutenção de imóveis ociosos com finalidade especulativa acentua a exclusão social, na medida em que diminuem a oferta de habitação em áreas já urbanizadas e expulsam a população pobre para regiões cada vez mais distantes dos centros urbanos e desprovidas de infraestrutura básica (abastecimento regular de água, rede de esgoto, coleta de lixo, pavimentação, transporte público eficaz, escolas, hospitais, segurança pública, oferta de emprego, comércio etc.) (OLIVEIRA, 2001).

Nesse matiz, a retenção de terras urbanizadas ociosas, além de interferir no mercado imobiliário, eleva o custo do processo de urbanização, tendo em vista que obriga o poder público a atender populações que residem cada vez mais distante do centro urbano. Nesse mesmo sentido expõe Maricato (2010, p. 15): “Essa extensão horizontal, pontuada por terras vazias que aguardam valorização, amplia os custos de urbanização de cidades cujos orçamentos são restritos para a dimensão das necessidades sociais”.

Frise-se que esse processo não é simples resultado de um jogo de mercado, mas também de uma vontade política. Além de uma tradicional convivência, não raras vezes o poder público assume papel ativo neste processo, removendo favelas e assentamentos das áreas centrais e empurrando as camadas mais pobres para as periferias. Nesse sentido, expõe Santos (2005, p. 123):

O próprio poder público torna-se criador privilegiado de escassez; estimula, assim, a especulação e fomenta a produção de espaços vazios dentro das cidades; incapaz de resolver o problema da habitação, empurra a maioria da população para as periferias; e empobrece ainda mais os mais pobres, forçados a pagar caro pelos precários transportes coletivos e a comprar caro bens de um consumo indispensável e serviços essenciais que o poder público não é capaz de oferecer .

Evidencia-se, portanto, que a exclusão territorial não é apenas expressão da desigualdade socioeconômica, mas sim agente de reprodução dessa desigualdade, conforme adverte Rolnik (2008, p. 53):

O quadro de contraposição entre uma minoria qualificada e uma maioria com condições urbanísticas precárias relaciona-se a todas as formas de desigualdade, correspondendo a uma situação de exclusão territorial. Essa situação de exclusão é muito mais do que a expressão da desigualdade de renda e das desigualdades sociais: ela é agente de reprodução dessa desigualdade. Em uma cidade dividida

entre a porção legal, rica e com infra-estrutura e a ilegal, pobre e precária, a população que está em situação desfavorável acaba tendo muito pouco acesso a oportunidades de trabalho, cultura ou lazer.

Outra grave consequência desse processo de afastamento reside na agressão ambiental. Sem alternativas para moradia na “porção legal” da cidade, a população pobre ocupa áreas ambientalmente frágeis e desprovidas de coleta regular de lixo e rede de esgoto, tais como beira de córregos, encostas, várzeas, áreas de proteção de mananciais, mangues etc. Ao trazer sua contribuição ao tema, Maricato (2010, p. 09) acrescenta que:

São as áreas vulneráveis, protegidas por legislação ambiental que não interessam ao mercado imobiliário privado legal e “sobram” para as moradias pobres. [...] O mercado mais do que a lei – norma jurídica – é que define onde os pobres podem morar ou invadir terras para morar.

Assim, a população pobre que migra para áreas sem infraestrutura urbana é afligida rotineiramente por enchentes, alagamentos, deslizamentos de morros e desmoronamentos de encostas, agravando mais e mais sua condição de miserabilidade.

Ressalte-se, contudo, que a retenção de imóveis urbanos ociosos além de contribuir para poluição ambiental indiretamente – consequência da escassez de espaços habitáveis e afastamento das camadas pobres para áreas de preservação ambiental –, provoca poluição ambiental direta. Em sua maioria, esses imóveis constituem terrenos baldios, sem cercas ou muros, e que acabam se tornando depósitos de lixo e restos da construção civil, proliferando vetores e prejudicando a população circunvizinha.

Também é preciso registrar o impacto negativo no âmbito da segurança pública. Em geral, mal iluminados e cobertos por lixo e vegetação, os imóveis ociosos são rotineiramente utilizados para o cometimento de delitos, notadamente o tráfico de entorpecentes e os crimes contra a dignidade sexual.

Desse modo, diante dos efeitos negativos que a manutenção de imóveis ociosos em áreas urbanizadas causa à população citadina, demonstrados nesta apertada síntese, evidencia-se a necessidade de instrumentos eficazes ao combate da especulação imobiliária.

Não se pode correr o risco de transformar o direito de propriedade em ativo financeiro, alheio aos direitos humanos fundamentais calcificados na Constituição da República de 1988 e reprodutor de injustiças sociais e ambientais (ROLNIK, 2011).

Portanto, a limitação do direito de propriedade, com vistas à construção de cidades mais justas e ambientalmente menos predatórias, não é uma proposta radical de esquerda e nem mesmo socialista, conforme expõe com perspicácia Maricato (2010), trata-se de uma necessidade que se impõe em razão da preservação das condições mínimas de vida nas cidades, para a presente e para as futuras gerações.

### **3. A função social da propriedade**

Consoante registra Eros Roberto Grau (1977), o germe da ideia de função social da propriedade foi lançado com a teoria positivista de Augusto Comte, em 1850. No entanto, foi a partir das críticas de Leon Duguit à concepção individualista e metafísica do direito de propriedade, publicadas em seu *“Les Transformations Du Droit Prive depuis le Code Napoleón”*, que a ideia de função social da propriedade ganhou corpo (SUNDFELD, 1987).

Em posição de vanguarda, Duguit(apud SUNDFELD, 1987, p. 5). propugnou que a propriedade não é mais um direito subjetivo, mas, sim, função social do detentor da riqueza, *in verbis*:

Todo indivíduo tem obrigação de cumprir na sociedade uma certa função, na razão direta do lugar que nela ocupa. Ora, o detentor de riqueza, pelo próprio fato de deter a riqueza, pode cumprir uma certa missão que só ele pode cumprir. Somente ele pode aumentar a riqueza geral, assegurar a satisfação de necessidades gerais, fazendo valer o capital que detém. Está, em consequência, socialmente obrigado a cumprir esta missão e só será socialmente protegido se cumpri-la e na medida em que o fizer. A propriedade não é mais o direito subjetivo do proprietário, é função social do detentor da riqueza.

No plano constitucional esta concepção encontra uma primeira manifestação na Constituição do México, de 1917 e logo em seguida, na Constituição de Weimar, de 1919 – cartas marcadas pela quebra do paradigma liberalista.

Na história do constitucionalismo brasileiro, a Carta de 1934<sup>1</sup> – também norteadada pela quebra do pensamento liberal –

---

1 Art. 113, inciso 17 da Constituição de 1934: “É garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social ou coletivo, na forma que a lei determinar. A desapropriação por necessidade ou utilidade pública far-se-á nos termos da lei, mediante prévia e justa indenização. Em caso de perigo iminente, como guerra ou comoção intestina, poderão as autoridades competentes usar da propriedade particular até onde o bem público o exija, ressalvado o direito à indenização ulterior. (BRASIL, 1934)

foi a primeira a prever a função social da propriedade, passando a constar, direta ou indiretamente, do texto de todas as constituições subsequentes.

Entretantes, embora venha sendo repetido nominalmente por todas as constituições desde a de 1934, foi somente na de 1988 que o Princípio da Função Social da Propriedade encontrou uma fórmula consistente, consoante assevera Fernandes (2002). Tal evolução constitucional é fruto do amadurecimento jurídico do conceito de propriedade e de sua função social, mas, sobretudo, da pressão popular dos movimentos sociais que passaram a eclodir neste período.

Nesse sentido, Bassul (2004) registra que o cenário de exclusão socioespacial provocado pelo intenso e desordenado processo de urbanização, resultou na organização de diversos movimentos sociais urbanos no final da década de 1970, reivindicantes pela democratização do acesso a condições condignas de vida nas cidades brasileiras.

Com a queda do governo militar, em 1985, e por ocasião do processo de conquista da Constituição de 1988, os movimentos sociais passam a reivindicar para que fosse inserido no texto da nova Constituição instrumentos eficazes para coibir a especulação imobiliária e promover uma reforma urbana orientada pela justa distribuição dos ônus e benefícios decorrentes do processo de urbanização.

Nesse contexto, merece destaque a atuação Movimento Nacional pela Reforma Urbana – MNRU, órgão que reuniu diversas categorias profissionais e foi responsável por apresentar à Assembleia Nacional Constituinte proposta de iniciativa popular subscrita por 131.000 (cento e trinta e um mil) eleitores, contendo os principais pontos para política urbana a ser prescrita pela Constituição (MARICATO, 2010).

Bassul (2004, p. 9) retrata com pertinência essa conquista histórica:

A despeito de um ambiente parlamentar majoritariamente refratário às proposições do MNRU — especialmente em relação às que buscavam conferir efetividade à função social da propriedade —, a Constituição de 1988, pela primeira vez na história do Brasil, incorporou dispositivos que fizeram migrar, do território patrimonialista do direito privado para o âmbito coletivo do direito público, as relações jurídicas pertinentes à propriedade urbana.

Como resultado, a Constituição de 1988 elevou a função social à condição para garantia do direito de propriedade (art. 5º, XXII c/c XXIII), assim como princípio da Ordem Econômica (art. 170, III), além de estabelecer instrumentos para sancionar o descumprimento, conforme um conteúdo específico para a política urbana (art. 182) e para a política agrícola (art. 184).

Ultrapassa-se, desse modo, a concepção individualista assentada pelo pensamento liberal, para alcançar-se, com a Constituição de 1988, um direito de propriedade vocacionado à concretização de uma sociedade mais justa e ambientalmente equilibrada.

### **3.1 A função social da propriedade na Constituição de 1988**

Conforme assentado, o direito de propriedade vem, ao longo do tempo, ganhando contornos sociais, na medida em que a concepção individualista se mostrou inoperante em equacionar o desenvolvimento econômico e o bem-estar social.

Diante de tal cenário, a doutrina questiona-se: a propriedade é puramente função social, conforme vaticinava Leon Duguit ou

ainda está configurada na CF, como um direito que têm função social?

Em que pese a relevância dos argumentos em contrário, a doutrina majoritária entende que a propriedade ainda está claramente configurada como um direito que deve cumprir uma função social, e não como sendo pura e simplesmente uma função social – isto é, bem protegido tão só na medida em que a realiza (MELLO, 1987 apud EREMBERG, 2008). Se assim não fosse, não haveria razão de ser para a previsão constitucional de indenização na desapropriação-sanção, na qual resta comprovado o descumprimento da função social. Isto é, mesmo verificado que a propriedade não atende a função social, o direito de propriedade não é eliminado e, portanto, não pode o Poder Público confiscar o bem.

Mas, finalmente, o que se entende por função social da propriedade? Sundfeld (1987, p. 1) explica que “função é conceito que se opõe ao de autonomia da vontade, tal como concebido no Direito Civil” e cita Romano: “As funções (officia, numera) são os poderes que se exercem não por um interesse próprio, mas por interesse de outrem ou por um interesse objetivo”.

Mello(apud Erenberg, 2008, p. 108). define função como “o exercício, no interesse de terceiro, de um poder que se dispõe exclusivamente para os efeitos de cumprir o dever de atender determinada finalidade legalmente estabelecida”, e arremata afirmando:

Ela [a função] não se confunde meramente com direito ou com Poder, porque nestes alguém desfruta de uma situação subjetiva ativa que lhe permite mobilizar uma potencialidade jurídica em vista de seu próprio interesse, ao passo que, na função, o exercício dessa potencialidade se efetua no interesse

alheio e como instrumento necessário ao cumprimento de um dever. Aí e só aí temos função.

Desse modo, é possível afirmar que a função social da propriedade consiste no espectro de obrigações impostas ao proprietário, voltadas à satisfação dos interesses sociais. Frise-se que não é suficiente que o proprietário se abstenha de praticar ações socialmente inadequadas. Para que reste atendida a função social impõe-se ao proprietário o conjunto de obrigações de não fazer, mas também se lhe exige uma atitude positiva, isto é, o cumprimento de obrigações de fazer. Neste sentido, são elucidativas as palavras de Grau (apud CAMARGO, 2008, p. 37):

(...) o dever de exercê-la em benefício de outrem e não, apenas, de não a exercer em prejuízo de outrem. Isso significa que a função social da propriedade atua como fonte de imposição de comportamentos positivos – prestação de fazer, portanto, e não, meramente, de não fazer – ao detentor do poder que deflui da propriedade.

Conforme já ressaltado, a propriedade permanece garantida pela Constituição de 1988, compondo, ao lado da função social da propriedade, um dos princípios da Ordem Econômica, senão vejamos:

CF - Art. 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: (...)

XXII - é garantido o direito de propriedade;  
XXIII - a propriedade atenderá a sua função social; [...]

CF - Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

A função social da propriedade também aparece na Constituição nos capítulos que cuidam da política urbana e da política agrícola, merecendo destaque o artigo 182, §§2º e 4º, e o artigo 186, *in verbis*:

CF - Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. [...]

§ 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor. [...]

§ 4º - 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:

- I - parcelamento ou edificação compulsórios;
  - II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;
  - III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais. [...]
- CF - Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:
- I - aproveitamento racional e adequado;
  - II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;
  - III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho;
  - IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

Verifica-se que a CF/1988 não se limitou a estabelecer um caráter abstrato à função social da propriedade, tal como retoricamente previsto nas constituições anteriores – cuja serventia baseava-se em justificar a desapropriação por utilidade pública, voltada à satisfação dos interesses da pessoa jurídica de direito público expropriante.

A inovação consistiu em especializar o tratamento da função social para as diversas modalidades de propriedade, assim como em conferir aos Poderes Públicos instrumentos efetivos para exigir seu cumprimento e penalizar o seu descumprimento (RABAHIE, 1991).

Embora se reconheça que o constituinte cuidou da função social da propriedade rural (art. 186) de forma mais consistente, em atenção ao objeto deste trabalho, se aterá ao disciplinamento da função social da propriedade urbana.

### **3.2 Função social da propriedade urbana**

O Art. 182, §2º da CF estabelece que a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor. Por sua vez, o §1º do mesmo art. 182 da Constituição estabelece que o plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, é obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes.

Diante de tais normas constitucionais, questiona-se: o princípio da função social da propriedade encontra-se vinculado à edição de um plano diretor? E mais, nos municípios sem plano diretor – seja em virtude da mera inércia legislativa ou em razão de não estarem obrigados a elaborarem, conforme dispõe o §1º do art. 182 da CF/1988 – estaria sua população desobrigada a atender a função social da propriedade? Não é esta a interpretação mais coerente do art. 182, §2º, da CF.

Erenberg(2008, p. 120-122) defende a existência de um conteúdo constitucional mínimo possível para o princípio da função social da propriedade, cujo cumprimento pode ser exigido em face do proprietário, independentemente de normatização infra-constitucional, *in verbis*:

Submeter a própria existência e validade do princípio constitucional da função social da propriedade urbana à vontade do Poder Público de cada município seria, no mínimo, um contra-senso, permitindo o estabelecimento de situações diferentes para

propriedades situadas em diferentes municípios, por vezes limítrofes, exclusivamente pelo critério da quantidade de habitantes (um critério aleatório e, de certa forma, elitista, uma vez que, como já visto neste trabalho, menos de trinta por cento dos municípios brasileiros conta com mais de 20 mil habitantes [sic].

Por sua vez, Rabahie (1991) apresenta uma corrente doutrinária mais flexível, que busca conciliar a relevância do princípio da função social da propriedade com a necessidade edição de plano diretor. Segundo tal corrente, ante a ausência de plano diretor, é possível que outras regras (leis), mesmo sem a configuração formal de plano diretor, estabeleçam as diretrizes do ordenamento urbano, substituindo a exigência constitucional (art. 182, §2º) e, assim, possibilitando o atendimento da função social da propriedade.

De fato, ante a inexistência de lei que estabeleça o plano diretor, nada obsta que outras leis possam fixar regras de ordenamento urbano, a fim de orientar e exigir dos proprietários de imóveis urbanos posturas que respeitem o Princípio da Função Social.

No entanto, como aduz Erenberg (2008), não se pode admitir que o atendimento ao princípio constitucional da função social da propriedade urbana esteja subordinado à edição de plano diretor, ou de qualquer outra lei que estabeleça regras de direito urbanístico, deixando ao simples talante do legislador municipal a aplicabilidade ou não de um princípio resguardado pela ordem constitucional vigente<sup>2</sup>. Frise-se, ademais, que não consta no art.

---

2 Também é preciso lembrar que se encontra superado o pensamento jurídico que sustenta serem os princípios normas meramente informativas, conceituais, sem natureza cogente. A esse respeito, tomam-se por empréstimo as palavras de Ruy Samuel Espíndola, citado por Camargo (2008, p.30): “Hoje, no pensamento jurídico contemporâneo, existe unanimidade em se reconhecer aos

5º, XXIII da CF qualquer limitação, condicionante ou exceção à aplicabilidade do Princípio da Função Social da Propriedade.

Superadas tais questões, resta perquirir qual o conteúdo da função social da propriedade urbana apresentado pela Constituição de 1988.

O já citado parágrafo 2º do art. 182 estabelece que a função social da propriedade urbana é cumprida quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade. Mas, então, que exigências são estas?

Erenberg (2008) responde a tal questionamento afirmando que essas exigências se referem ao “pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade” e à “garantia do bem-estar de seus habitantes”, expressamente previstas no *caput* do art. 182, a saber:

CF - Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes (BRASIL, 1988).

Uma análise conjunta do disposto no parágrafo 2º com conteúdo do parágrafo 4º, ambos do art. 182 da CF, revela o primeiro aspecto que deve integrar o conteúdo mínimo da função social: a propriedade urbana não cumpre sua função social quando não

---

princípios jurídicos o status conceitual e positivo de norma de direito, de norma jurídica. Para este núcleo de pensamento, os princípios tem positividade, vinculatividade, são normas, obrigam, têm eficácia positiva e negativa sobre comportamentos públicos ou privados.”

utilizada, subutilizada ou não edificada, isto é, quando não é adequadamente aproveitada (ERENBERG, 2008).

Portanto, o primeiro requisito constitucional para cumprimento da função social reside na utilização da propriedade urbana conforme seu adequado aproveitamento de modo que seu uso se ajuste com as exigências de ordenação da cidade e possibilite a garantia do bem-estar de seus habitantes.

Inversamente, não cumpre a função social a propriedade urbana que não é adequadamente aproveitada, ou seja, a propriedade que não contribui para o desenvolvimento econômico, que degrada o meio ambiente, que não concorre para o bem-estar dos habitantes e usuários da cidade.

Assim, para que a propriedade cumpra sua função social é preciso que não obste e que contribua com o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade, as quais, consoante lecionam Garcias e Bernardi (2008), podem ser classificadas em três grandes grupos: funções urbanísticas (habitação, trabalho, lazer e mobilidade); funções de cidadania (educação, saúde, segurança e proteção); e funções de gestão (prestação de serviços, planejamento, preservação do patrimônio cultural e natural e sustentabilidade urbana).

Como visto na primeira parte deste trabalho, uma das condutas mais expressivas do descumprimento da função social da propriedade urbana é a especulação imobiliária, tendo em vista que os diversos obstáculos que causa ao desenvolvimento das funções da cidade, em todas as suas perspectivas (urbanísticas, de cidadania e de gestão).

Assim, é possível sintetizar a disciplina constitucional do Princípio da Função Social da Propriedade “no dever de utilização adequada e racional da propriedade em prol dos objetivos sociais perseguidos pela Constituição, conforme sua vocação”, consoante sustenta Erenberg (2008, p. 155).

Sem embargo, também se tem, no plano infraconstitucional, normas que visam regular a política urbana em nosso país e que tratam do princípio da função social. A Lei nº. 10.257/01, denominada de Estatuto da Cidade, é verdadeiro marco na disciplina da função social da propriedade, bem como na utilização dos instrumentos constitucionais que visam sua promoção.

Após 12 (doze) anos de tramitação legislativa<sup>3</sup>, o Estatuto regulamentou os artigos 182 e 183 da Constituição Federal e, em seu artigo 39, trata da função social da propriedade urbana, *in verbis*:

Lei nº. 10.257/01- Art. 39. A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor, assegurando o atendimento das necessidades dos cidadãos quanto à qualidade de vida, à justiça social e ao desenvolvimento das atividades econômicas, respeitadas as diretrizes previstas no art. 2º desta Lei.

Por sua vez, o artigo 2º do Estatuto assevera que “a política urbana tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e a propriedade urbana”, e elenca as diretrizes gerais a serem observadas, dentre as quais se destaca:

a) garantia do direito a cidades sustentáveis (direito à terra urbana, à moradia, ao

---

3 José Roberto Bassul, em seu “Estatuto da Cidade: Quem ganhou? Quem perdeu?”, relata com primazia todos os entraves políticos que marcaram a tramitação do Projeto de Lei nº. 5.788/90, que deu origem ao Estatuto da Cidade.

saneamento ambiental, à infraestrutura urbana, ao transporte e aos serviços públicos, ao trabalho e ao lazer, para as presentes e futuras gerações);

b) planejamento do desenvolvimento das cidades, da distribuição espacial da população e das atividades econômicas do Município e do território sob sua área de influência, de modo a evitar e corrigir as distorções do crescimento urbano e seus efeitos negativos sobre o meio ambiente;

c) ordenação e controle do uso do solo, de modo a evitar: I) a utilização inadequada dos imóveis urbanos; II ) a proximidade de usos incompatíveis ou inconvenientes; III) o parcelamento do solo, a edificação ou o uso excessivos ou inadequados em relação à infraestrutura urbana; IV) a instalação de empreendimentos ou atividades que possam funcionar como pólos geradores de tráfego, sem a previsão da infraestrutura correspondente; V) a retenção especulativa de imóvel urbano, que resulte na sua subutilização ou não utilização; VI) a poluição e a degradação ambiental;

d) a exposição da população a riscos de desastres.

e) justa distribuição dos benefícios e ônus decorrentes do processo de urbanização;

f) adequação dos instrumentos de política econômica, tributária e financeira e dos gastos públicos aos objetivos do desenvolvimento urbano; XI – recuperação dos investimentos

do Poder Público de que tenha resultado a valorização de imóveis urbanos;  
g) regularização fundiária e urbanização de áreas ocupadas por população de baixa renda

De certo, essas diretrizes refletem o conteúdo da política urbana estabelecida pela Constituição de 1988 e, de igual modo, revelam o caminho para o efetivo cumprimento da função social da propriedade.

O Estatuto da Cidade também regulamentou a utilização dos instrumentos, previstos no art. 182, §4º, da Constituição de 1988, que visam à promoção da função social da propriedade urbana.

Destarte, o Poder Público municipal poderá exigir, nos termos do Estatuto da Cidade e mediante lei específica para área incluída no plano diretor, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado que promova seu adequado aproveitamento, sob pena de: a) parcelamento ou edificação compulsórios; b) Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU progressivo no tempo; c) desapropriação-sanção.

#### **4. O IPTU progressivo no tempo como instrumento de atuação urbanística**

O legislador constituinte de 1988 previu a possibilidade de o IPTU ser progressivo de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade, nos termos da redação originária do art. 156, §1º da CF.

Com a Emenda Constitucional nº. 29/2000, que alterou o §1º do artigo 156, inseriu-se no ordenamento pátrio a possibilidade de progressão do IPTU em razão do valor do imóvel, neste caso com finalidade arrecadatória claramente preponderante.

Desta feita, a competência tributária municipal compreende tanto a instituição do IPTU progressivo com finalidade extrafiscal, quanto do IPTU progressivo com finalidade fiscal.

#### **4.1 Fiscalidade e Extrafiscalidade**

É certo que todos os tributos possuem, direta ou indiretamente, uma função arrecadatória. Nada obstante, podem eles apresentar outras funções que transbordam a mera finalidade de abastecimento dos cofres públicos.

Fala-se em fiscalidade quando os objetivos que direcionaram a instituição do tributo estão voltados unicamente para a arrecadação de dinheiro para os cofres públicos, sendo irrelevante para a satisfação de sua finalidade a produção de outros efeitos.

Doutra banda, fala-se em extrafiscalidade quando, dentre os efeitos produzidos pela instituição e cobrança do tributo, sobressai a promoção de uma finalidade social, econômica ou política em detrimento da arrecadação de dinheiro para o erário que, mesmo presente, assume papel coadjuvante.

Nada obstante, como bem observa Carvalho (2005), nenhum tributo é puramente fiscal ou extrafiscal; os dois objetivos convivem harmonicamente na mesma norma impositiva, sendo que, por vezes, um prevalece diante do outro.

Embora haja remotos registros de utilização da extrafiscalidade<sup>4</sup>, para o Estado de Bem-Estar Social o seu emprego se reveste

---

4 Desde o Império Romano foram inúmeras as circunstâncias em que os tributos foram utilizados para estimular/desestimular determinadas condutas. Ao citar Dieter Birk, Luis Eduardo Schoueri (2005) relata, inclusive, alguns casos curiosos, como a utilização de um imposto sobre a posse de rouxinóis, em 1984, na cidade de Potsdam, com o objetivo de promover uma proteção destes pássaros nos jardins reais. O imposto teve efeito tão significativo que, em 1987, não havia mais quem registrasse a posse de um rouxinol.

de singular importância, conforme sustenta Duverger (1956, p. 2), citado por Schoueri (2005, p. 3):

[...] no Estado moderno as finanças públicas não são apenas um meio de assegurar suas despesas administrativas, mas também e principalmente um meio de intervir na vida social, de exercer uma pressão sobre os cidadãos para organizar o conjunto da nação.

De fato, se a tributação é uma das formas de atuação estatal que mais sobressai, não se pode ignorar sua potencialidade para a concretização dos objetivos sociais, econômicos e políticos calcificados na Constituição.

Schoueri (2005), com arrimo na lição de Von Arnim, sustenta que é possível identificar duas espécies de normas extrafiscais: (i) a norma tributária indutora; (ii) ea norma tributária de política social. A primeira atua através de incentivos e desincentivos a condutas eleitas pelo legislador, visando precipuamente modificar o comportamento do contribuinte. Ao passo que a segunda visa à melhoria da situação do beneficiário sem, contudo, constituir um incentivo a que sua situação seja modificada<sup>5</sup>.

Verifica-se, desse modo, que o IPTU progressivo no tempo é tributo extrafiscal de espécie indutora, vez que, através da majoração de sua alíquota, visa-se desestimular a subutilização de imóveis, promovendo sua adequação ao princípio da função social da propriedade urbana.

---

5 Schoueri (2005) cita como exemplo o caso da legislação que assegure tratamento tributário diferenciado em caso de desemprego que, embora beneficie o contribuinte, não configura incentivo para que a situação de desemprego seja modificada.

Portanto, fixados os conceitos de fiscalidade e extrafiscalidade, cumpre esclarecer que importa ao presente estudo a análise da progressividade extrafiscal do IPTU (enquanto norma indutora do princípio da função social da propriedade), razão pela qual não se aterá às discussões que envolvem a sua progressividade fiscal, então compreendida no art. 156, §1º, I e II, da CF.

#### **4.2 O IPTU Extrafiscal e o regramento conferido pelo Estatuto da Cidade – Lei nº 10.257/2001**

Como prenunciado linhas atrás, o Estatuto da Cidade é a lei federal que regulamenta os artigos 182 e 183 da Constituição de 1988, conferindo operatividade aos instrumentos do direito urbanístico brasileiro, com vistas à regulação do uso da propriedade urbana, do equilíbrio ambiental, da justa distribuição dos ônus e benefícios decorrentes do processo de urbanização, da segurança e, de um modo geral, do bem-estar de todos os cidadãos.

Os instrumentos de estruturação e de execução conferidos ao Poder Público para desenvolvimento de sua política urbana estão assentados exemplificativamente no artigo 4º do Estatuto da Cidade. Encontram-se reunidos em diversas categorias, a saber: instrumentos de planejamento (inc. I a III), instrumentos tributários e financeiros (inc. IV), jurídicos e políticos (inc. V), e instrumentos socioambientais (inc. VI).

Dentre os instrumentos tributários e financeiros previstos pelo Estatuto da Cidade, encontra-se o Imposto Predial e Territorial Urbano, que foi regulado por seu artigo 7º, *in verbis*:

Lei nº. 10.257/01 - Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à

aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

De conformidade com o regramento constitucional, o Estatuto da Cidade estabeleceu que, para que seja possível a aplicação do IPTU progressivo no tempo, mister que haja descumprimento anterior à determinação de parcelamento, edificação, ou utilização compulsórios, conforme disposto no artigo 5º do Estatuto da Cidade.

Destarte, antes do manejo do IPTU progressivo, o município deverá editar lei específica para área incluída no plano diretor determinando o parcelamento, edificação, ou utilização compulsórios do solo urbano, na qual também deverá fixar as condições e os prazos para cumprimento da obrigação.

Os prazos não poderão ser inferiores a: *(i)* um ano, a partir da notificação, para que seja apresentado o projeto no órgão municipal competente; *(ii)* dois anos, a partir da aprovação do projeto, para iniciar as obras do empreendimento (art. 5º, §4º). Tratando-se de empreendimentos de grande porte, em caráter excepcional, a lei municipal específica poderá prever a conclusão em etapas, assegurando-se que o projeto compreenda o empreendimento como um todo, consoante estabelece o parágrafo 5º, do artigo 5º do Estatuto.

Só então, verificado o descumprimento das condições e dos prazos para implemento da obrigação, o município poderá aplicar o IPTU progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo máximo de cinco anos consecutivos.

O valor das alíquotas a ser aplicado a cada ano será fixado em lei específica e não poderá exceder a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento, de acordo com o parágrafo 1º, do artigo 7º do Estatuto.

Caso o proprietário não atenda a obrigação de parcelar, edificar, ou utilizar em cinco anos, o município poderá manter a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, ou se valer da desapropriação-sanção, observado o disposto no art. 8º do Estatuto.

Com tais medidas, sanciona-se o proprietário de imóvel urbano renitente em conduta incompatível com as exigências de ordenação da cidade inseridas no plano diretor, almejando-se que promova a edificação ou a utilização do imóvel, para que cumpra a sua função social.

Impende ressaltar que o Município deverá utilizar os instrumentos acima referidos na ordem como foram dispostos no artigo 182, §4º da CF, tendo em vista que, conforme sustenta Barreto (2011), não se trata de alternatividade, mas sim de sucessividade, deixando evidente a fixação de uma escala de precedência que deverá ser observada, sob pena de inconstitucionalidade.

#### **4.3 Diferenciação entre “Sanção de Ato Ilícito” e o “Caráter Sancionatório” do IPTU progressivo**

Consoante a descrição legal presente no art. 3º do Código Tributário Nacional – Lei nº. 5.172/1966, “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” (BRASIL, 1966).

Segundo a doutrina de Rosa Júnior (2006), tal dispositivo comporta dois desdobramentos: (i) o primeiro consiste em diferenciar os tributos das penalidades que, apesar de terem em comum a natureza compulsória e caráter patrimonial, não se confundem; (ii) o segundo, por sua vez, consiste em vedar que atividades ilícitas figurem como hipóteses de incidência de tributos.

No caso do IPTU progressivo no tempo, sanciona-se o proprietário, através da progressão da alíquota do IPTU, em razão de sua renitência em conduta desconforme às exigências de ordenação da cidade descritas no plano diretor. Não se trata, no entanto, de punição de ato ilícito por meio de tributação, mas de “mera coação para que o agente realizador do fato impositivo utilize a sua propriedade consoante a função social” (CAMARGO, 2008, p. 138).

Nesse sentido, esclarecedora a lição de Rocha (1992, p. 73) apud Barreto (2011, p. 997): “O imposto, em si, tem como aspecto material de seu fato gerador a propriedade predial e territorial urbana; a pena que poderá estar no seu agravamento não desnatura o imposto”. De fato, razão assiste ao doutrinador, vez que o ilícito de não cumprir a função social da propriedade está completamente fora da hipótese de incidência (“fato gerador” em suas palavras) da norma jurídico-tributária, que, no caso do IPTU, é ser proprietário de imóvel urbano num dado dia do exercício financeiro.

Assim, conforme arremata Camargo (2008), realizada a hipótese de incidência e por ocasião da apuração do montante devido, busca-se a alíquota aplicável, momento em que se verificará o cabimento da alíquota progressiva no tempo. Veja-se que a hipótese de incidência do IPTU progressivo continua a ser a mesma - a propriedade de imóvel urbano -, só havendo diferença no momento da aplicação da alíquota.

Carraza (2000) também perfilha este entendimento ao aduzir que caráter sancionatório da progressividade no tempo não decorre da incidência do IPTU sobre um ato ilícito, mas sobre o fato lícito de ser proprietário de imóvel urbano. Segundo aduz, a sanção advém do mau uso que o sujeito passivo faz de sua propriedade urbana.

#### 4.4 O Princípio da Vedação do Confisco e a Progressividade Extrafiscal

Dentre as limitações do poder de tributar calcificadas pela Constituição Federal de 1988, encontra-se a vedação da utilização de tributos com efeito confiscatório, a saber:

CF - Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco; [...]

Para Castilho (2002, p. 39), citado por Sabbag (2012, p. 235) “confisco tributário consiste em uma ação do Estado, empreendida pela utilização do tributo, a qual retira a totalidade ou parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira”.

Por sua vez, Torres (2005, p. 67) esclarece que a “proibição de confisco é imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada”.

Já Villegas (1980, p. 89), citado por Camargo (2008, p. 117), aduz que haverá efeito confiscatório quando ocorrer exigência tributária que “exceda a razoável possibilidade de colaborar para os gastos públicos, isto é, que não vão além do que permite a capacidade contributiva do particular afetado”.

Ao analisar o que seria tributação razoável para compreensão do confisco tributário, Coêlho (1995, p. 257) citado por Camargo (2008, p.117) leciona:

Tributação razoável. Eis a questão. O que é razoável hoje não o será amanhã. Não é a mesma coisa aqui, alhures. Tema intrincado

este, cuja solução terá de vir, e variando com o tempo e o modo, pelos Poderes Legislativos e Judiciários da República.

Conforme se depreende dos conceitos citados, a doutrina ainda não logrou êxito em estabelecer as linhas demarcatórias do confisco de modo preciso, podendo-se dizer, com arrimo na análise de Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 164), que “sempre haverá uma zona nebulosa, dentro da qual as soluções resvalarão para o subjetivismo”.

Nada obstante, a questão que se põe neste tópico é: a vedação do “efeito do confisco” se aplica ao IPTU progressivo no tempo, ou deve ceder passo aos objetivos da tributação extrafiscal?

Parte da doutrina entende que o Princípio da Vedação do Confisco também é aplicável aos tributos extrafiscais. Para esta corrente é inadmissível que a tributação extrafiscal grave a fonte geradora de recursos de tal modo que possa consumi-la parcialmente ou esgotá-la, tendo como defensores Elizabeth Carraza, Roque Carrazza, Regina Helena Costa, Aires Barreto entre outros (CAMARGO, 2008).

Uma outra corrente doutrinária compreende que o Princípio do Não-confisco é inaplicável quando se trata de tributação extrafiscal. Filia-se a esta corrente Sacha Calmon (*apud* CAMARGO 2008, p. 119-120), para quem o Princípio da Vedação ao Confisco:

Cede o passo às políticas extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição, portanto onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não confisco tributário.

Entretantes, Sacha Calmon pondera seu entendimento ao considerar que o afastamento do princípio não é ilimitado, vez que não pode haver a absorção, por via do imposto, do próprio bem ou renda (COELHO, 1995 *apud* CAMARGO, 2008).

Por sua vez, Hovarth (2002), citado por Camargo (2008), embora concorde não poder ser aplicado o Princípio do Não-confisco do mesmo modo para os tributos de caráter fiscal e extrafiscal, não afasta, mas sim relativiza sua aplicação para os tributos predominantemente extrafiscais, admitindo até mesmo que sua fixação venha ultrapassar o *quantum* que normalmente se exigiria de um tributo de caráter fiscal.

Em posição mais contundente, Camargo (2008) entende que a exação extrafiscal poderia perfeitamente atingir foros de efeito confiscatório, mediante até mesmo a absorção do bem ou renda exatamente por atender os objetivos constitucionais.

Essa posição é também defendida por Bucher (1996) *apud* Camargo (2008), para quem a progressividade, utilizada como instrumento constitucional de promoção da função social da propriedade, poderá atingir patamares que assim desejar o legislador, ainda que em *quantum* superior ao valor econômico de que possa dispor o contribuinte, com escopo de perseguir os objetivos constitucionais calcificados no artigo 3º da Constituição cidadã.

Em que pese a divergência doutrinária, verifica-se que a corrente mais harmônica com o espírito da Constituição Federal de 1998 é aquela defendida por Sacha Calmon. De fato, se o texto constitucional autorizou a utilização dos tributos para desestimular condutas que não se coadunam com seus princípios e objetivos, como o fez no caso do IPTU, e se a extrafiscalidade adota a progressividade exacerbada para atingir seus fins, infere-se que o Princípio do Não-confisco não é imponível à tributação extrafiscal (COELHO, 1995).

Doutra banda, também não se pode tolerar que a tributação extrafiscal elimine o próprio bem ou a renda, impondo-se tal

limite ao afastamento do Princípio do Não-confisco, conforme bem exortou Sacha Calmon.

O próprio texto constitucional conduz a tal entendimento, ao estabelecer a gradação do emprego dos instrumentos urbanísticos em seu artigo 182, §4º, incisos I, II e III. Assim, não haveria sentido permitir que o IPTU extrafiscal consumisse todo o imóvel do proprietário renitente em cumprir a função social, se a Constituição previu, como medida subsequente a sua aplicação, a desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública. Nesse sentido, Paulo Macedo (2004, p. 20) expõe que:

O art. 182, § 4º da Lei Maior impõe penalidades sucessivas, não se tratando a incidência de IPTU progressivo da mais severa delas e sim aquela prevista no inciso III do mencionado parágrafo (a desapropriação). E, mesmo no caso extremo de o proprietário de imóvel urbano não proceder o seu adequado aproveitamento após cinco anos de incidência da alíquota máxima do IPTU progressivo (art. 8º do Estatuto da Cidade), garantiu o texto constitucional (art. 182, § 4º, III) que o mesmo receberá o valor real da indenização e os juros legais, vedando assim o confisco, embora permitida a desapropriação.

Portanto, em que pese reconhecer-se que o princípio da vedação do confisco cede passo à tributação extrafiscal, deve-se ponderar tal entendimento, vez que a própria CF explicita ao exegeta que a tributação extrafiscal não pode absorver o próprio bem ou renda.

A respeito do IPTU progressivo no tempo, Aires Barreto afirma que a sistemática adotada pelo Estatuto da Cidade

esbarraria no princípio da vedação do confisco, e exemplifica sua aplicação:

Tal como está, mesmo respeitado o valor venal do imóvel não construído, poderá ser adotada uma alíquota original de 10%, passando no segundo ano para 15%, permanecendo em 15% nos terceiro, quarto e quinto anos. Seguramente, em pouco tempo ocorrerá a absorção de parcela considerável da propriedade (70%) [...](2011, 1002)

Com o devido respeito ao entendimento do consagrado doutrinador, mas com ele não se pode concordar. Conforme visto linhas atrás, o princípio da vedação do confisco cede passo à tributação extrafiscal, só encontrando limite na própria absorção da propriedade. No exemplo extremado, não se pode alegar que o limite de 15% (quinze por cento) extinga a propriedade, ainda que considerada a somatória das alíquotas no prazo de 05 (cinco) anos.

Entrementes, também cabe observar outro detalhe no exemplo proposto por Aires Barreto. Afirma o mestre que poderá ser adotada uma alíquota original de 10%, passando-se nos demais anos para alíquota máxima de 15%. Nesse ponto, cabe observar o disposto no parágrafo 1º do artigo 7º da Lei 10.257, que prevê:

Lei 10.257 - Art. 7º. [...].

§ 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

Percebe-se pela redação do dispositivo que o valor da alíquota do IPTU não poderá exceder a duas vezes o valor referente ao ano anterior. Pela exegese da norma é lícito afirmar que a alíquota progressiva inicial também não poderá exceder a duas vezes o valor da alíquota do ano anterior, quando não estava presente a tributação extrafiscal.

Desse modo, se o valor alíquota do IPTU em determinado município é 1%, o valor do primeiro ano da progressão extrafiscal não poderá exceder a 2%, vez que também deverá ser observada a regra do parágrafo primeiro, do artigo 7º da Lei nº. 10.257/01 na fixação da primeira alíquota progressiva no tempo.

Portanto, embora o princípio da vedação do confisco não se aplique ao IPTU extrafiscal, a fixação das alíquotas progressivas no tempo não fica ao livre talante do legislador municipal, que deverá observar os limites fixados pelo Estatuto da Cidade, que visam estabelecer a progressão gradativa do IPTU ao longo de 05 anos, sem culminar na própria absorção do imóvel urbano.

## **5. Considerações finais**

Diante das graves consequências socioeconômicas e ambientais causadas pelo desestruturado processo de urbanização brasileiro, dar cumprimento à função social da propriedade urbana não é uma faculdade do proprietário, mas sim um dever que se lhe impõe com vistas a assegurar a própria sustentabilidade da vida nas cidades.

A concepção de um direito de propriedade sagrado, absoluto, ficou no tempo. Hoje a propriedade não serve apenas ao proprietário, ela também deve servir aos interesses da coletividade, mediante a sua utilização sadia, em compasso com as exigências fundamentais de ordenação da cidade.

Refletindo este cenário, a Constituição da República de 1988 estabeleceu de forma pioneira regras da política urbana a ser

desenvolvida pelos municípios, impondo três sanções sucessivas ao proprietário renitente em cumprir a função social da propriedade: 1) obrigação de parcelar, utilizar ou edificar; 2) o IPTU progressivo no tempo, e; 3) a desapropriação sanção.

Dentre tais instrumentos, destaca-se o IPTU progressivo no tempo, tributo extrafiscal de espécie indutora, vez que visa desestimular a subutilização de imóveis, promovendo sua adequação ao princípio da função social da propriedade urbana.

Com efeito, se a tributação é uma das formas de atuação do estado brasileiro que mais sobressai, não pode ignorar a potencialidade da utilização do IPTU extrafiscal como instrumento de promoção da função social da propriedade urbana.

Para que seja possível sua aplicação, deverá o município constatar a não edificação, subutilização ou não utilização do imóvel urbano, bem como o descumprimento da ordem de parcelamento, edificação ou utilização compulsórios, estabelecida em lei municipal específica para área incluída no plano diretor.

Atua o IPTU extrafiscal através da majoração progressiva da sua alíquota pelo prazo de cinco anos, observado o disposto no parágrafo primeiro, do artigo 7º da Lei nº. 10.257/01, que estabelece que o valor da alíquota a ser aplicado a cada ano não poderá exceder a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitado o limite de 15%.

Em que pese o caráter sancionatório do IPTU extrafiscal, não se pode confundir com a tributação de ato ilícito, vedada pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional. O IPTU extrafiscal não incide sobre fato ilícito, mas sim sobre o fato lícito de ser proprietário de imóvel urbano. O agravamento do imposto em razão do não cumprimento da função social da propriedade não o descaracteriza.

Oportuno ressaltar que o Princípio da Vedação do Confisco cede passo à tributação extrafiscal, nada obstante, esse distanciamento não é absoluto. Deve-se ponderar tal entendimento, vez

que a CF, ao estabelecer a desapropriação-sanção como instrumento subsequente à utilização do IPTU extrafiscal, explicita ao exegeta que a tributação extrafiscal não pode absorver o próprio bem ou renda.

Assim, desde que não extinga totalmente o bem, admite-se que a tributação extrafiscal ultrapasse os padrões convencionais da tributação fiscal, tendo sempre em vista que surge como instrumento de intervenção econômica e de promoção dos objetivos constitucionais.

Como frisado, o próprio Estatuto da Cidade cuidou de ponderar a utilização do IPTU extrafiscal, ao estabelecer o limite de 15%, bem como ao determinar que a progressão se dê de forma compassada, sem que o valor da alíquota do ano seguinte ultrapasse o dobro do valor referente ao ano anterior.

Esta regra também se impõe na fixação da alíquota do primeiro ano, que não poderá exceder a duas vezes o valor da alíquota original do IPTU, isto é, da alíquota não progressiva no tempo.

Logo, afere-se que não poderá o município fixar a alíquota inicial da progressão extrafiscal em qualquer patamar, mas deverá observar o disposto no artigo 7º, parágrafo primeiro da Lei nº. 10.257/01.

Ante todo o exposto, evidencia-se a importância do IPTU progressivo no tempo, que atua, enquanto instrumento de ordenação do espaço territorial urbano, através de desestímulos à manutenção de imóveis em desconformidade com a função social da propriedade urbana, com vistas à construção de cidades mais justas e ambientalmente menos predatórias.

## Referências

ARANTES, Otilia Beatriz Fiori. **Urbanismo em fim de linha e da modernização arquitetônica**. São Paulo: EDUSP, 1998.

ARRUDA, Inácio; ANTERO, Luiz Carlos. Reforma Urbana e o Estatuto da Cidade. **Revista Teórica Política e de Informação**, São Paulo, n. 55, nov./dez. 1999. Disponível em:<[http://grabois.org.br/admin/arquivos/arquivo\\_50\\_157.pdf](http://grabois.org.br/admin/arquivos/arquivo_50_157.pdf)>. Acesso em: 10 mai. 2012.

BARRETO, Aires Fernandino. Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BASSUL, José Roberto. **Estatuto da Cidade: quem ganhou? Quem perdeu?**. Brasília: Senado Federal, 2005.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_ **Lei nº. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília DF, 27 de out. 1966.

\_\_\_\_\_ **Lei nº. 10.257**, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Brasília DF, 11 jul. 2001.

CARMARGO, Juliana Wernek de. **O IPTU como instrumento de atuação urbanística**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade. Igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 2002.

CARVALHO, Celso Santos; ROSSBACH, Ana Claudia (Org.). **O Estatuto da Cidade comentado**. São Paulo: Ministério das Cidades / Aliança das Cidades, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CHAFFUN, Nelson. Dinâmica global e desafio urbano. In: BONDUKI, Nabil (org.). **Habitat – as práticas bem sucedidas em habitação, meio ambiente e gestão urbana nas cidades brasileiras**. São Paulo: Studio Nobel, 1996.

CÂMARA, Andreza Aparecida Franco. Políticas públicas de habitação e o programa de aceleração do crescimento: análise das intervenções no estado do Rio de Janeiro. **Rev. Bras. de Políticas Públicas**. Brasília, v. 1, n. 3, dez. 2011.

ERENBERG, Jean Jacques. **Função social da propriedade urbana: municípios sem plano diretor**. São Paulo: Editora Letras Jurídicas, 2008.

FACHIN, Luiz Edson. **A função social da posse e a propriedade contemporânea** (uma perspectiva da usucapião imobiliária rural). Porto Alegre: Fabris, 1988

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil**. 8.ed. Salvador: Editora JusPODIVM, 2012.

FERNANDES, Edésio. Um novo estatuto para as cidades brasileiras. In: OSÓRIO, Leticia Marques (org.). **Estatuto da Cidade e reforma urbana: novas perspectivas para as cidades brasileiras**. Porto Alegre: Fabris, 2002.

GARCIA, Carlos Mello; BERNARDI, Jorge Luiz. As Funções Sociais da Cidade. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 4, out. 2008.

GOMES, Daniela; GOMES, Natália. A Extrafiscalidade do IPTU Progressivo no Tempo: Uma Análise a Partir da Lei do Meio Ambiente Artificial. **Revista de Direito Ambiental da RT**. São Paulo, v. 56, out./dez. 2009.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. Função Social da Propriedade (Direito econômico). In: FRANCA, R. Limongi (coord.) **Enciclopédia Saraiva de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEORAFIA E ESTATÍSTICA. **Censo Demográfico 2010**. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia\\_visualiza.php?id\\_noticia=1766](http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=1766)>. Acesso em: 10 abr. 2012.

---

**Estatísticas do Século XX**. Rio de Janeiro: IBGE, 2006.

MACEDO, Paulo. A função social da propriedade urbana e o IPTU progressivo. **Revista da Esmese**, Aracaju, n. 6, p. 207-232, 2004. Disponível em: <[http://www.esmese.com.br/revistas/revista\\_06.pdf](http://www.esmese.com.br/revistas/revista_06.pdf)>. Acesso em: 28 de jul. 2012.

MARICATO, Erminia. O Estatuto da Cidade Periférica. In: CARVALHO, Celso Santos; ROSSBACH, Ana Claudia (Org.).

**O Estatuto da Cidade comentado.** São Paulo: Ministério das Cidades / Aliança das Cidades, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. Desapropriação para urbanização. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 116, abr./jun. 1974.

MUNDIAL, Banco. **World development report 2009: reshaping economic geography.** Washington, DC: The World Bank, 2009.

OLIVEIRA, Isabel Cristina Eiras de. **Estatuto da cidade; para compreender...** Rio de Janeiro: IBAM/DUMA, 2001.

RABAHIE, Marina Mariani de Macedo. Função Social da Propriedade. In: DALLARI, Adilson Abreu; FIGUEIREDO, Lucia Valle (coord.). **Temas de Direito Urbanístico – 2.** São Paulo: Editora RT, 1991.

ROLNIK, Raquel. É possível uma política urbana contra a exclusão? In: **Serviço Social e Sociedade.** São Paulo: Cortez, n. 72, ano XXIII, nov. 2002.

ROLNIK, Raquel; SAULE JÚNIOR, Nelson (Coord.). **Estatuto da Cidade: guia para implementação pelos municípios e cidadãos: Lei n.10.257, de 10 de julho de 2001, que estabelece diretrizes gerais de política urbana.** 2. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de publicações, 2002.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário.** 19 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

ROSS, Jurandyr. **Geografia do Brasil**. 5. ed. São Paulo: EDUSP, 2005.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTOS, Marcos André Couto. **O Direito como meio de pacificação social: em busca do equilíbrio das relações sociais**. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 194, 16 jan. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4732>>. Acesso em: 18 abr. 2012.

SANTOS, Milton. **A urbanização Brasileira**. 5. ed. São Paulo: EDUSP, 2005.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Direito urbanístico brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SUNDFELD, Carlos Ari. Função social da propriedade. In: DALLARI, Adilson Abreu; FIGUEIREDO, Lúcia Valle (Coord.). **Temas de direito urbanístico** – 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.



# **A tributação e o desenvolvimento de pequenos municípios rurais no Brasil: da zona cinzenta entre o IPTU e o ITR à construção de uma política fiscal adequada à realidade rural brasileira**

Daniel Ferreira de Lira

[...] parece inegável a afirmação de que o futuro do país depende da solução que será encontrada para o Brasil rural, seja pelo fato de que as regiões rurais ocupam a maior área do espaço brasileiro, e é justamente onde se encontram os ecossistemas mais sensíveis, seja pelo fato de que aproximadamente um terço da população brasileira vive nas regiões com estas características (FAVARETO, 2010)

### **1. Considerações iniciais**

O Direito, em sua caminhada rumo a pós-modernidade, assim como sói ocorrer com outros ramos das ciências jurídicas, passa a preocupar-se com a construção de um projeto nacional de desenvolvimento para o Brasil.

Durante anos alijados do processo de discussão e à margem doutras ciências sociais no debate sobre o desenvolvimento regional e nacional, alguns ramos do direito já acenam para a

construção de uma agenda de pesquisa que possa dar um maior contributo para o planeamento nacional das próximas décadas. Deixando o jurista, portanto, de ser um mero exegeta para tornar-se, outrossim, um agente de intervenção sócio-jurídica mais afinado com as grandes questões nacionais.

Nessa seara, o Direito Tributário, assim como outras disciplinas que cuidam do chamado direito público, assume uma importância inegável, sobretudo, quando se debruça sobre questões afetas à fiscalização e a repartição de receitas tributárias entre os entes federativos.

Como a maioria das políticas públicas de desenvolvimento, inclusive, as fomentadas pelo governo federal, desenvolvem-se no âmbito dos municípios, o Direito Tributário tem tentado colocar a questão municipal um pouco mais no centro da discussão. Pois, a despeito de ser o ente-mirim o grande executor de boa parte das políticas públicas, mormente daquelas que são mais próximas ao cidadão, o município ainda depende de um sistema de repartição tributária centralizado em grande medida na figura da União e dos Estados.

Ademais, alguns tributos municipais enfrentam “zonas cinzentas” de tributação que, por vezes, colocam dúvidas sobre a legalidade da sua atividade fiscal, como a existente entre o ICMS e o ISS, *exempli gratia*.

Neste artigo, portanto, discutem-se - adotando-se como método o paradigma da complexidade de Edgard Morin -, os limites jurídico-tributários entre a incidência e a não-incidência do IPTU e do ITR, à luz da realidade rural e urbana brasileira atual, numa dicotomia que se apresenta complexa, sob o prisma da prática tributária.

## **2. Da relevância dos números relacionados à questão dos pequenos municípios rurais brasileiros**

Há muita divergência sobre o processo de ocupação do território nacional brasileiro e sua divisão entre urbano e rural. Para o IBGE, a maior parte da população brasileira seria urbana. Nessa senda, segundo o CENSO 2010, a população hoje no Brasil é mais urbanizada que há 10 anos: em 2000, 81% dos brasileiros viviam em áreas urbanas, agora seriam 84%, o que daria aos brasileiros, em termos de ocupação espacial, números muito próximos aos dos países desenvolvidos. Inobstante, os elementos levados em consideração para se aferir tais números, não sejam isentos de críticas. Muito pelo contrário!

Há um dado irrealístico do grau de urbanização brasileiro traçado pelo IBGE, o qual não é baseado no tamanho e na densidade da população nos municípios. Assim, o critério do IBGE dá sustentação para um olhar jurídico míope que não se coaduna com os critérios utilizados por outros países desenvolvidos do mundo (VEIGA, 2001), razão pela qual estima-se que apenas 60 % da população brasileira possa ser considerada efetivamente urbana e que, em determinadas áreas rurais, a população tem crescido até mais que nas áreas urbanas (KAGEYAMA, 2008). Assim “nos 1.109 municípios mais atraentes do Brasil rural, a população aumentou mais de 30% [entre 1991 e 2000], enquanto crescia 20% no Brasil urbano, e 15% no conjunto do país” (VEIGA, 2001, p.10)

Verificam-se, em verdade, diversos estudiosos e estudos, para além do IBGE, que atestam outra realidade rural no Brasil, afirmando-se que, em verdade, cerca de 70% dos pequenos municípios brasileiros, assim considerados aqueles cuja população total não excede a 20 mil habitantes, sejam eminentemente municípios rurais, ou seja, quando revelados esses números apenas entre os pequenos municípios brasileiros ele é ainda mais inquietante.

Assim, parece inegável a afirmação de que o futuro do país depende da solução que será encontrada para o Brasil rural, seja pelo fato de que as regiões rurais ocupam a maior área do espaço brasileiro, e é justamente onde se encontram os ecossistemas mais sensíveis, seja pelo fato de que aproximadamente um terço da população brasileira vive nas regiões com estas características (FAVARETO, 2010).

A tributação pode ser um dos vetores do desenvolvimento desses pequenos municípios nacionais que são, em verdade, municípios rurais, nos quais o liame entre a área urbana e rural é quase inexistente, sobremaneira na região norte e nordeste brasileira, o que força o legislador, o intérprete, enfim, o aplicador do direito, a ter um olhar mais acurado sobre a realidade dos pequenos municípios brasileiros que passam a exigir da legislação tributária, sob o prisma do desenvolvimento, uma maior e melhor adequação.

### **3. O imbricamento tributário do IPTU e do ITR à luz da realidade rural e regional brasileira**

De competência tributária municipal (art.156, I, da CRFB/88), mediante lei ordinária municipal<sup>1</sup>, o IPTU é tributo cuja sujeição passiva abrange quem detenha qualquer direito de gozo sobre bem imóvel, seja esse direito pleno ou limitado. Nessa senda, proprietários, titulares de domínio útil ou possuidores ad *usucapionem*<sup>2</sup> de bens imóveis urbanos localizados no município, então elemento espacial do tributo em tela, estarão sujeitos ao

---

1 Na hipótese de território federal, hodiernamente inexistente, essa competência será da União e, portanto, sua instituição se dará por lei ordinária federal, inteligência do art. 147 da CRFB/88.

2 Posse qualificada pela possibilidade de aquisição do domínio ou a propriedade por usucapião.

recolhimento do IPTU no dia 1º de janeiro de cada ano, então elemento temporal, cuja base de cálculo será o valor venal do imóvel.

Já o ITR (art.153, VI, da CRFB/88) é tributo federal, mas já fora tributo estadual (CF de 1946) e tributo municipal (EC n.5/61), sendo, hodiernamente, regido pela lei nº 9.393/96, regulamentada pelo Decreto nº 4.382/02.

De caráter nitidamente extrafiscal, o ITR é vocacionado à implementação de políticas agrárias, sendo, inclusive, a partir da EC nº 42/03 também progressivo, talqualmente o é o próprio IPTU, por seu turno, variando as alíquotas de forma a desestimular a manutenção das propriedades improdutivas, não se revelando incidente sobre pequenas glebas rurais, assim definidas em lei, desde que o proprietário não possua outro imóvel.

A base de cálculo do ITR é o valor fundiário da propriedade e, assim como o IPTU, o ITR está sujeito ao mesmo elemento temporal, qual seja: a comprovação da propriedade, domínio ou posse qualificada imobiliária rural em 1º de janeiro do ano fiscal em curso, entretanto, sob o prisma espacial, sua incidência se dá por exclusão, ou seja, o ITR incidirá sobre regiões municipais que não sejam consideradas urbanas por lei local, e é exatamente nesse ponto que surge uma discussão deveras relevante.

A maior parte dos pequenos municípios brasileiros, ou seja, municípios cuja população local não excede a 20 mil habitantes, não são municípios efetivamente urbanos, são, em verdade, municípios rurais, consoante demonstrado linhas atrás. Desse modo, como a federação centrífuga brasileira exigiu que o município, enquanto ente federativo, tivesse como sede uma cidade, a área rural, porquanto, ficou à mercê das políticas urbanas e dos serviços públicos concentrados nessas áreas.

Porém, essas cidades existem ao longo de todo o interior do Brasil, mas são eminentemente cidades-rurais. O que faz com que o critério da localização, aparentemente hoje adotado pela

legislação brasileira para se definir a incidência do IPTU, seja insuficiente e dissociado da realidade nacional, sobretudo, nas regiões norte, nordeste e centro-oeste do país, onde essa realidade é ainda mais latente.

#### **4. Crítica ao critério da localização – uma ficção inadequada como toda ficção**

Hodiernamente, o critério adotado para a fixação do IPTU ou do ITR, inteligência da lei 9.393/96, corroborado por reiteradas decisões do STF, é o critério da localização, ou seja, considera-se urbano o imóvel localizado em área urbana, cf. previsão em lei municipal, independentemente de sua finalidade.

Nessa senda, o conceito tributário de zona urbana é construído a partir da diretriz estabelecida pelo art.32, §§ 1º e 2º do CTN, segundo o qual:

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.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: (grifos nossos)  
I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

- II - abastecimento de água;
- III - sistema de esgotos sanitários;
- IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
- V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Assim, segundo o CTN, mesmo sendo definido em lei municipal, o conceito de zona urbana deve reconhecer pelos menos dois melhoramentos apontados nos incisos suso transcritos do § 1º do art. 32 do Código Tributário Nacional. Não seria impossível, mesmo provável, encontrar municípios brasileiros cuja lei local tenha definido como urbana determinada localidade por reunir, basicamente, abastecimento de água, iluminação pública e escola primária precária próxima. Mas a questão fulcral da problemática não está aqui, mas sim na inobservância doutros critérios, como o da destinação econômica do imóvel.

Cumprir registrar, nesse sentido, que o critério da destinação econômica ainda aparece em alguns julgados. E que a lei 5.868/72, que trazia em seu art. 6º o conceito de imóvel rural, teve o referido dispositivo declarado inconstitucional pelo Senado Federal, tendo sua execução suspensa por meio da resolução n.313/83. O referido conceito levava em consideração o critério da destinação econômica, senão vejamos:

Art. 6º Para fim de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, a que se refere o art. 29 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare.

Parágrafo único. Os imóveis que não se enquadrem no disposto neste artigo, independentemente de sua localização, estão sujeitos ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a que se refere o art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

O pecado da referida lei está na adoção também de apenas um critério, qual seja: o da destinação econômica, pois fixar um ou outro critério isoladamente é desconhecer a imbricada relação cidade-campo, evidenciada nos pequenos municípios brasileiros, quais sejam, aqueles cuja população máxima não excede a 20 mil habitantes e que são imensa maioria quando se pensa nos 5.565 municípios que compõem ao lado dos estados-membros e da União, a República Federativa do Brasil. Com a percuciência que lhe é peculiar Kyoshi Harada (2008, p.02), assim compreende a questão:

Aliás, a adoção do critério da destinação do imóvel impossibilitaria ao Município o cumprimento de sua missão de ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade (art. 182 da CF), pois simplesmente desapareceria a fronteira entre as zonas rural e urbana. O território municipal ficaria constituído de

imóveis urbanos e de imóveis rurais, de forma intercalada, impedindo ao Município de conferir a função social à propriedade imobiliária, pois esta, em relação ao imóvel rural, cabe apenas à União (art. 186 da CF).

O Supremo Tribunal Federal, apesar de, na esteira do Senado, declarar a inconstitucionalidade do artigo 6º da Lei nº 5.868/72, nos autos do Recurso Extraordinário nº 140.773-5/210 – SP, com um entendimento mais recente, na determinação da cobrança do tributo, mesclou o conceito territorial com a destinação econômica para tentar combater a bitributação pelo IPTU e pelo ITR, dada a realidade dos municípios brasileiros, assim considerando no julgamento:

[...] II - O c. Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento no sentido de que a regra do art. 32 do Código Tributário Nacional, na redação dada pelo art. 15 do Decreto-Lei 57/66, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1967, pela Emenda Constitucional 01/69 e pela atual Constituição Federal de 1988 como norma com natureza de lei Complementar, por ser regra geral tributária acerca dos tributos ITR e IPTU, assim somente podendo ser alterada por norma desta mesma espécie, pelo que declarou a inconstitucionalidade do art. 6º e seu parágrafo único da Lei 5.868/72 (STF. RE 94.850-8/MG. LEX 46/91. Rel. Min. Moreira Alves) e também do art. 12 da mesma Lei (na parte que revogava o art. 15 do Decreto-Lei 57/66 (STF. RE 140773 / SP. J. 08/10/1998, DJ 04-06-1999, p. 17; EMENT 1953-01/127.

Rel. Min. Sydney Sanches; Resolução 09/2005 do Senado Federal), restabelecendo assim a plena vigência do art. 32 do CTN, impondo a regra da prevalência da destinação do imóvel para fins de incidência do ITR ou do IPTU, sujeitando-se o imóvel com destinação rural ao ITR mesmo que esteja na área urbana do município.

Forçoso é concluir que no julgamento acima a adoção do critério da localização pelo STF, sem considerar outro elemento senão o da inconstitucionalidade formal do referido dispositivo, não se adentrou no mérito de sua adequação à realidade brasileira, como se espera talvez do STF, enquanto tribunal constitucional. Entendeu o Supremo Tribunal Federal que a fixação de critério para definição de imóvel é matéria que se insere no campo de normas gerais sobre tributação, pelo que somente lei complementar poderia revogar a expressa disposição do CTN.

Mas, no STJ, houve oportunidades para análises recentes do mérito dessa discussão, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. NÃO INCIDE IPTU, MAS ITR, SOBRE IMÓVEL LOCALIZADO NA ÁREA URBANA DO MUNICÍPIO, DESDE QUE COMPROVADAMENTE UTILIZADO EM EXPLORAÇÃO EXTRATIVA, VEGETAL, AGRÍCOLA, PECUÁRIA OU AGROINDUSTRIAL (art. 15 do DL 57/1966). 2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime

do art. 543-C do CPC e da Resolução 82008 do STJ.<sup>3</sup>

TRIBUTÁRIO. IPTU. ITR. IMÓVEL. EXPLORAÇÃO EXTRATIVA VEGETAL. ART. 32 DO CTN, 15 DO DECRETO-LEI Nº 57/66. 1. O artigo 15 do Decreto-Lei nº 57/66 exclui da incidência do IPTU os imóveis cuja destinação seja, comprovadamente a de exploração agrícola, pecuária ou industrial, sobre os quais incide o Imposto Territorial Rural-ITR, de competência da União. 2. Tratando-se de imóvel cuja finalidade é a exploração extrativa vegetal, ilegítima é a cobrança, pelo Município, do IPTU, cujo fato gerador se dá em razão da localização do imóvel e não da destinação econômica. Precedente. 3. Recurso especial improvido.<sup>4</sup>

Estas decisões têm como esteio o decreto-lei 57/66 que altera dispositivos sobre lançamento e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, instituindo normas sobre arrecadação da Dívida Ativa correspondente, e outras providências. O art. 15 do referido decreto assim dispõe: “O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados”.

---

3 REsp 1112646/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 28/08/2009.

4 REsp 738.628/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/05/2005, DJ 20/06/2005 p. 259.

É nessa linha, inclusive, o aresto abaixo colacionado do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. IPTU. ITR. FATO GERADOR. IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA. LOCALIZAÇÃO. DESTINAÇÃO. CTN, ART. 32. DECRETO-LEI N. 57/66. VIGÊNCIA. 1. Ao ser promulgado, o Código Tributário Nacional valeu-se do critério topográfico para delimitar o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): se o imóvel estivesse situado na zona urbana, incidiria o IPTU; se na zona rural, incidiria o ITR. 2. Antes mesmo da entrada em vigor do CTN, o Decreto-Lei nº 57/66 alterou esse critério, estabelecendo estarem sujeitos à incidência do ITR os imóveis situados na zona rural quando utilizados em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. 3. A jurisprudência reconheceu validade ao DL 57/66, o qual, assim como o CTN, passou a ter o status de lei complementar em face da superveniente Constituição de 1967. Assim, o critério topográfico previsto no art. 32 do CTN deve ser analisado em face do comando do art. 15 do DL 57/66, de modo que não incide o IPTU quando o imóvel situado

na zona urbana receber quaisquer das destinações previstas nesse diploma legal. 4. Recurso especial provido.<sup>5</sup>

Assim, mostra-se mui relevante, para a definição da incidência do ITR (Imposto Territorial Rural) e do IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), a destinação econômica do imóvel tributável, e não apenas a sua localização (rural ou urbana). O art. 32 do CTN não mais prevalece à vista dos arts. 15 e 16, do DL nº 57/66, não revogado pela Lei nº 5.868/72, declarada inconstitucional pelo STF e suspensa sua vigência pela Resolução nº 313/83, do Senado Federal. Assim, pode o Município instituir o IPTU sobre os bens imóveis localizados em sua zona urbana, definida em lei municipal, qualquer que seja o seu uso e destinação, ressaltados, contudo, os utilizados em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, que se sujeitam unicamente ao ITR, de competência federal.

Ademais, cabe ao Município comunicar ao proprietário que o seu imóvel rural foi incluído no cadastro fiscal para efeitos do IPTU em razão de sua consideração como urbano, e não ao seu proprietário, no sentido de que este informe que o seu imóvel está sujeito ao ITR, ensejando a ampla possibilidade de impugnação de sua parte, o que, uma vez não ocorrendo, considerando o caráter eminentemente rural e a destinação econômica do imóvel em questão, deve incidir apenas o Imposto Territorial Rural – ITR.

Haja vista a vinculante declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal sobre o art. 6º e seu parágrafo único, da Lei nº 5868/72, e, principalmente, do art. 12 na parte que revogara o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66, o qual o Senado Federal,

---

5 (REsp 492.869/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/02/2005, DJ 07/03/2005 p. 141.

desta feita, através da Resolução nº 09, de 07/06/2005, também suspendera a eficácia, vale dizer que o art. 15 do DL 57/66 não está revogado.

Em decisão publicada em 30 de março de 2011, o TRF da 3ª Região, no julgamento da Apelação Cível nº 42132/SP, assim decidiu:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IPTU E ITR. INCIDÊNCIA. INSUFICIÊNCIA DO CRITÉRIO DA LOCALIZAÇÃO DO IMÓVEL. DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. CTN, ART. 32. DECRETO-LEI N. 57 /66. 1. A regra do art. 32 do Código Tributário Nacional, na redação dada pelo art. 15 do Decreto-Lei nº 57 /66, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1967, pela Emenda Constitucional nº 01 /69 e pela atual Constituição Federal de 1988 como norma com natureza de lei complementar, por ser regra geral tributária.

Essa construção que tem força no STJ e que parece ser a orientação da maioria dos tribunais regionais federais é mais consentânea com a realidade dos pequenos municípios brasileiros, pois estabelece, como regra, o critério da localização assim como fez o STF, mas sem olvidar da destinação econômica nas hipóteses do imóvel destinar-se à atividade de exploração vegetal, agrícola, agropecuária ou agroindustrial, independentemente de estar localizado ou não no perímetro urbano, o que atinge em cheio os pequenos municípios rurais brasileiros.

A partir dessa primeira conclusão, chega-se a seguinte indagação: como ficariam os municípios cuja atividade é eminentemente agrícola ou rural, com imóveis localizados em área urbana, mas que desenvolvem atividade rural? Isso não geraria

uma abrupta diminuição na arrecadação municipal de IPTU e um aumento da arrecadação do ITR? Apenas à guisa de exemplo existem municípios que são totalmente rurais, como o município de Nova Ramada no Rio Grande do Sul<sup>6</sup>.

Harada (2008, p.01), demonstra preocupação com a temática ao aduzir que:

O crescimento da cidade com a progressiva expansão de zona urbana do município, inclusive, com quase a absolvição total da zona rural em algumas comunas, têm trazido problemas de ordem tributária para diversos municípes, que sempre se dedicaram às atividades agropastoris. São surpreendidos, da noite para o dia, com a nova tributação: o IPTU 'n' vezes mais oneroso do que o tradicional ITR que vinham pagando.

A verdade é que o ITR pode e deve ser fiscalizado e cobrado pelos municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução de imposto ou renúncia fiscal.

Nesses casos, poderá o município ficar com o total do produto de arrecadação do ITR, cf. art.158, II, da CRFB/88, passando a estar obrigado a fazê-lo, *in casu*, sob pena de ver diminuir drasticamente a sua arrecadação. Assim, a regra constitucional de delegação da capacidade tributária ativa passaria a impor aos municípios uma regra de sobrevivência tributária.

---

6 Nova Ramada é um municípiobrasileiro do estado do Rio Grande do Sul, com base econômica no agro negócio. Sua população estimada no CENSO 20010 era de 2.437, com PIB per capita de R\$ 20 763,38, e PIB geral de 51 700,814, além de IDH de 0,77. Portanto, um município rural rico, se comparado a outros pequenos municípios.

Nem todos os agricultores abandonaram as suas terras ante a expansão urbana, como são os casos dos cultivadores de hortaliças de São Bernardo do Campo, que não mais conseguem arcar com os pesados encargos tributários do IPTU, em substituição ao ITR, que tem como base de cálculo o valor fundiário, ou seja, o valor da terra nua (valor da terra sem edificações ou culturas). O ITR permite, ainda, 90% de desconto, sendo 45% pelo grau de utilização da terra (GUT) e 45% pelo grau de eficiência na exploração (GEE). Isso, sem contar a imunidade instituída pela Constituição Federal em relação a pequenas glebas rurais exploradas pelo proprietário, que não possua outro imóvel, nos termos da lei (art. 153, § 4º, II da CF).

O problema da tributação pelo IPTU, em lugar do ITR, nem sempre é de ordem jurídica, como acontece em alguns Municípios de tradição agrícola, mas que com o passar dos tempos transformaram seus territórios em zonas urbanas de conformidade com as normas do CTN. (HARADA, 2008, p.03)

Hoje, a despeito da regra constitucional, poucos são os pequenos municípios que promovem a fiscalização e o recolhimento do ITR, o que provoca um grande número de imóveis rurais que não são compelidos a recolher o referido tributo por ausência de atuação eficaz da administração tributária federal nessas áreas, exceto quando da alienação destas, o que empobrece, do ponto de vista fiscal, o próprio município. Cumpre registrar que a EC 42/03 foi, em muito, impulsionada pelos prefeitos desses pequenos municípios, passando a permitir, portanto, o repasse de 100% da arrecadação do ITR aos municípios que se conveniarem com a União no sentido de promover sua fiscalização e arrecadação.

Se a fiscalização parte da União, apenas 50% será repassado ao município sede da área rural tributada, porém, a regra de delegação de capacidade tributária ativa, dependia de lei, razão pela qual foi publicada a lei 11.250/05, que em seu art.1º preceitua que compete à Secretaria da Receita Federal, celebrar convênios com

o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal.

Havendo delegação aos municípios, por meio de convênios, a arrecadação do ITR dar-se-ia talqualmente ocorre com o IPTU, o que para os municípios seria um grande avanço, sob o prisma exacional.

Mas, a despeito de tudo isso, o valor de arrecadação do ITR despencou, chegando a uma média de 400 milhões de reais anuais, o que é um valor irrisório se comparado ao volume de arrecadação que outros tributos federais promovem, o que não é suficiente sequer para as despesas e necessidades básicas dessas regiões, como, por exemplo, a melhoria da acessibilidade rural para escoamento produtivo e circulação de pessoas, a partir da manutenção e/ou ampliação de estradas vicinais.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), o Imposto Territorial Rural é o que menos arrecada no Brasil, dentre os demais impostos. Em 2009, foram arrecadados aproximadamente R\$ 470 milhões, ao passo que o ICMS arrecadou nesse mesmo período a quantia R\$ 226,09 bilhões em todo o país; e o IRPF e o IRPJ juntos somaram R\$ 191,6 bilhões de arrecadação.

O total de ITR a ser efetivamente lançado ainda nos início dos anos 2000, em verdade, era de mais de R\$ 4 bilhões de reais, o que passaria a significar aproximadamente 1,76% da arrecadação tributária federal. Embora esse percentual signifique muito em relação aos atuais 0,1% que se arrecada atualmente com o ITR, ele fica ainda distante de números como os 3% de alguns países europeus, como a França e a Itália, os 4,5% do Chile, os 5% dos EUA ou os 6% de arrecadação em ITR a que chegam os uruguaios (SOUZA, 2001).

Nesse sentido, mister é repetir a advertência de Souza (2004, p.07), *in verbis*:

A participação do imposto cobrado sobre as terras rurais em relação ao total da receita tributária representa 5% (cinco por cento) nos EUA e Canadá, 3% (três por cento) na França e na Itália, 6% (seis por cento) no Uruguai e 4,5% (quatro e meio por cento) no Chile, enquanto no Brasil esse percentual em nenhuma vez, nas últimas décadas, alcançou 0,3% (três décimos percentuais) da receita tributária federal. É tão desprezível o valor arrecadado no Brasil a título de ITR que, no ano de 2001, a arrecadação de R\$ 245 milhões significou apenas 0,05% (cinco centésimos percentuais) da arrecadação total dos tributos federais.

Como pontua o referido autor, esses números são ainda mais relevantes em razão da dimensão do território nacional, pois o Brasil possui uma extensão territorial de 845.118.900 hectares, dos quais, segundo estudos, 552.500.000 hectares se constituem em área tributável, desses apenas 35% não seriam tributáveis, pois estão destinados a finalidades específicas, como o assentamento indígena, a preservação ecológica ou são áreas cujos imóveis rurais, pelo seu tamanho, estariam imunes à tributação (SOUZA, 2004). Lembrando-se, nesse sentido, do enunciado da súmula 595 do STF, segundo a qual “o proprietário que não possua outro imóvel poderá gozar de imunidade das pequenas glebas rurais.”

Ocorre que a possibilidade trazida pela EC nº42/2003 de exercício de fiscalização do ITR pelos municípios, por vezes, esbarra nas exigências estabelecidas pela Receita Federal para a celebração do referido convênio, pois, por exemplo, o município, interessado

em ficar com 100% da arrecadação, deve ter um quadro de servidores próprio com curso de formação pela ESAF, ocupantes dos cargos com atribuições de lançamento dos créditos tributários.

A instrução normativa RFB 884/2008, aduz que para a celebração do convênio de que trata esta Instrução Normativa, o Município optante deverá não ter convênio do ITR denunciado pela RFB nos últimos 2 (dois) anos, o que ocorre, por exemplo, quando o conveniado deixar de: a) informar os valores de terra nua por hectare (VTN/ha), para fins de atualização do Sistema de Preços de Terras (SIPT) da RFB; ou b) deixar de cumprir as metas mínimas de fiscalização definidas pela RFB, observadas as resoluções do CGITR; o município deverá ainda dispor de estrutura de tecnologia da informação suficiente para acessar os sistemas da Receita Federal, que contemple equipamentos e redes de comunicação; ademais, possuir quadro de carreira de servidores com atribuição de lançamento de créditos tributários; prestar atendimento decorrente dos procedimentos fiscais por ele efetuados; atender as solicitações de retificação de lançamento por ele efetuado sem prévia intimação do sujeito passivo; expedir auto de infração, intimação, avisos e outros documentos em conformidade com modelos aprovados pela Receita Federal; tudo isso, arcando com os custos de treinamento a seus servidores que será realizado, em regra, pela Escola Superior de Administração Fazendária (ESAF); e com a expedição de auto de infração, intimação, avisos e outros documentos.

Assim sendo, estando conveniado o município, este poderá arrecadar o ITR, assim como arrecada o próprio IPTU, fazendo jus a 100% (cem por cento) do produto da arrecadação do ITR, referente aos imóveis rurais nele situados, a partir do 1º (primeiro) dia útil do 2º (segundo) mês subsequente à data de celebração do convênio.

A questão, no entanto, é que boa parte desses pequenos municípios rurais brasileiros que, poderiam ampliar sua

arrecadação e, portanto, reverter em desenvolvimento local, não tem condições técnicas, logísticas e até financeiras, ou, por vezes, interesse político suficiente, para atender às exigências da portaria 884/2008 da Receita Federal.

Cumprir registrar que, aderindo o município ou o DF ao referido convênio que lhe permitirá ficar com 100% da arrecadação tributária do ITR, a legitimidade para a propositura da execução fiscal respectiva será do próprio município e não da União. Filiamos a este pensamento por compreendermos que a legitimidade ad causam se define pela identidade entre as partes materiais e as partes formais, ou seja, a identidade entre quem está na relação jurídico-tributária, lançando, fiscalizando e arrecadando e quem está do outro lado como contribuinte ou responsável tributário, o que, in casu, se revelaria entre o município e o particular.

## **5. Mais duas breves considerações sobre esse imbricamento**

Há duas outras questões que ainda precisam ser enfrentadas quando se trata da “zona cinzenta” existente entre o ITR e o IPTU, sobretudo, quando a questão é colocada fora dos grandes centros urbanos, portanto, no horizonte dos pequenos municípios rurais brasileiros, quais sejam: o imóvel por acessão física e as áreas urbanizáveis, senão vejamos.

### **5.1 O imóvel por acessão física e o ITR**

Para efeitos de IPTU, considera-se imóvel o bem que assim se estabeleça, seja por acessão física ou natural. Inobstante, no caso do ITR, não há fato gerador quanto ao imóvel rural por acessão física, apenas natural.

Pode-se dividir os bens imóveis em três categorias, a saber: a) imóveis por natureza; b) imóveis por acessão física e; c) imóveis por acessão intelectual.

Por natureza é o solo e tudo aquilo que lhe incorporar naturalmente, assim a terra nua rural sofreria a incidência do ITR. Já os bens imóveis por acessão física, então objeto de tributação pelo IPTU, “são bens que o homem incorpora permanentemente ao solo” (FIUZA, 2004, p.173), a exemplo das construções, e das sementes lançadas à terra. Assim, o ITR não poderá ter incidência sobre os acréscimos e melhoramentos evidenciados sobre a terra nua rural, o valor de sua base de cálculo, portanto, estaria adstrito a área natural composta basicamente da terra e do subsolo, e não das plantações ou edificações realizadas, razão pela qual é legítima a preocupação com a exata identificação da área rural, pois, do contrário, o proprietário poderá estar sujeito a uma tributação maior do IPTU que leva em consideração a acessão física, para além da natural, em sua base de cálculo, vez que é referente ao valor venal do bem.

Mas ainda existe uma terceira classificação, qual seja: bens imóveis por acessão intelectual, os quais “são os bens que o proprietário intencionalmente destina e mantém no imóvel para exploração industrial, aformoseamento ou comodidade (art 43, III, do CC/16)” (STOLZE, 2007, p.262). Há divergência doutrinária civilista sobre a existência dessa classificação sob a égide do Código Civil de 2002, pois o legislador não a faz constar expressamente no texto da lei, como o fez no Código Civil de 1916. Sílvio de Salvo Venosa (2006, p. 311) aduz que essa “noção (acessão intelectual) também deve estar compreendida na fórmula geral do novo art. 79”. Gustavo Tepedino, por sua vez, obtempera que “o legislador rejeitou a aderência legal e automática dessa classe de bens aos bens imóveis, o que vale rejeitar qualquer espécie de acessão intelectual, implicitamente configurada.” (TEPEDINO, 2004, p. 174). Essa discussão não tem relevância tributária no tocante ao ITR ou IPTU.

Questão curial, nessa senda, é a referente as “ilhas artificiais” existentes em diversas áreas de lazer país afora, dentro de açudes privados, lagos privados, lagoas privadas etc, muitos dos quais localizados em áreas rurais, mas, consoante apontado acima tais acessões físicas não estarão sujeitas à tributação e ITR, embora possam estar sujeitas a tributação por IPTU, se o empreendimento estiver localizado em zona urbana.

Esse mesmo entendimento é aplicado as sítios, granjas e chácaras de recreio que estarão sujeitos a IPTU se localizados em área urbana, isto é, atender aos parâmetros estabelecidos no art. 32 do CTN e em lei municipal.

## **5.2 Áreas urbanizáveis ou de expansão urbana**

Pelo CTN as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, mesmo que localizadas fora das zonas definidas como tais, desde que previstas em lei municipal e o seu lote esteja previsto em loteamento aprovado pelos órgãos competentes, mesmo que não servidos pelos melhoramentos retromencionados, são designativos de áreas urbanas e, portanto, também, estão sujeitos a IPTU e não a ITR, o que se coaduna com o plano de expansão e desenvolvimento urbano dos municípios brasileiros

## **6. Considerações Finais**

Diante de todo o exposto, pode-se chegar as seguintes considerações: a) o critério adotado para se definir a incidência do IPTU ou do ITR é o critério da localização, assim sendo, se o imóvel está situado em área considerada urbana, consoante lei municipal local, observados os parâmetros estabelecidos pelo art. 32 do CTN, sofrerá a incidência do IPTU, assim, por exclusão, os demais imóveis sofrerão incidência de ITR, salvo as hipóteses em que este tributo também não incida, mesmo em se tratando

de área rural; b) Há exceções a essa regra, qual seja: imóvel cuja finalidade é a exploração extrativa vegetal, agrícola ou agropastoril torna ilegítima a cobrança pelo Município do IPTU, cujo fato gerador se dá em razão da localização do imóvel e não da destinação econômica, mas, nesses casos, mesmo estando o imóvel em área urbana, em razão da atividade desenvolvida estariam sujeitos ao ITR, inteligência do DL 57/66.

Ademais, é preciso compreender a dinâmica de organização espacial dos municípios brasileiros, os quais são eminentemente rurais, ressalvadas as metrópoles urbanas que são poucas se comparadas ao universo de mais de 5.500 municípios, a fim de, *ad leg ferenda*, criarmos uma legislação tributária que melhor se coadune com essa realidade, e, que de fato, promova desenvolvimento. Afinal, não há possibilidade de desenvolvimento sem investimento público, e não há investimento público se não houver poupança pública que permita esse investimento. Até lá, a apropriação municipal dos valores arrecadados com ITR aponta como uma possível solução, inclusive, para o imbricamento existente entre ele e o ITR e as possibilidades de bitribuição que são latentes. Inobstante, existam dificuldades institucionais na celebração dos convênios entre a União, por intermédio da Receita Federal, e os municípios interessados, ora em virtude das exigências estabelecidas para o credenciamento municipal, ora por ausência de interesse político municipal em viabilizar o convênio.

Por fim, cumpre ainda registrar que para efeitos de IPTU considera-se imóvel o bem que assim se estabeleça, seja por acesso física ou natural. Inobstante, no caso do ITR, não há fato gerador quanto ao imóvel rural por acesso física, apenas por acesso natural e as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana mesmo que localizadas fora das zonas definidas como tais, desde que previstas em lei municipal e o seu lote esteja previsto em loteamento aprovado pelos órgãos competentes, mesmo que não

servidos pelos melhoramentos previstos no art. 32 do CTN, são designativos de áreas urbanas e, portanto, também, estão apenas sujeitos a IPTU.

## Referências

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal.

\_\_\_\_\_ **Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial [da] Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF, v. 132, n. 152, p. 12037, 25 out., 1966. Seção 1. pt. 1.

\_\_\_\_\_ Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 140773 / SP**. J. 08/10/1998, DJ 04-06-1999, p. 17; EMENT 1953-01/127. Rel. Min. Sydney Sanches; Resolução 09/2005 do Senado Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acessado em: 01 Mai 2012.

\_\_\_\_\_ Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1112646/SP**, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 28/08/2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>> Acessado em: 02 Mai 2012.

\_\_\_\_\_ Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 738.628/SP**, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/05/2005, DJ 20/06/2005 p. 259. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>> Acessado em: 02 Mai 2012.

\_\_\_\_\_  
Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 492.869/PR**, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/02/2005, DJ 07/03/2005 p. 141. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>> Acessado em: 02 Mai 2012.

\_\_\_\_\_  
Tribunal Regional Federal da 3ª Região.  
**Apelação Cível nº 42132/SP** Em julgado em 30/03/2011, DOU em 05/04/2011, p.1138. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br>> Acessado em: 01 Mai 2012.

FAVARETO, Arilson. **As tentativas de adoção da abordagem territorial do desenvolvimento rural**: lições para uma nova geração de políticas públicas. Campina Grande, Revista Raízes. 2v. 28, ns. 1 e 2, jan. – dez./2009; v. 29, n. 1, jan. – jun./2010.

FIÚZA, Cezar. **Direito Civil**: Curso Completo. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

GAGLIANO, Pablo Stolze, e FILHO, Rodolfo Pamplona, Novo Curso de Direito Civil, Parte Geral, 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 1.

HARADA, Kiyoshi. **Imóvel Cultivado em Zona Urbana**. IPTU, ITR ou Incentivo Fiscal?. In.: Universo Tributário, Fortaleza, ano 01, nº 15, 17 Set 2008. Disponível em: <[http://universotributario.com.br/index.php?option=com\\_content&task=view&id=342&Itemid=10](http://universotributario.com.br/index.php?option=com_content&task=view&id=342&Itemid=10)> Acesso em: 05/05/2012.

IBGE. **Censo Demográfico 2000**: Trabalho e Rendimento. Rio de Janeiro, IBGE, 2000.

KAGEYAMA, Angela A. **Desenvolvimento rural: modelos e dinâmicas. In: Desenvolvimento rural: conceitos e aplicação ao caso brasileiro.** Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2008.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos – federais, estaduais e municipais.** Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional.** São Paulo: Atlas, Vol. I, 2008.

SOUZA, Eustáquio Gomes de. **ITR: uma Legislação Eficiente e uma Arrecadação Incongruente.** Disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/premios/schontag/Monografias\\_premiadas\\_arquivos/monografia/monografias3/3\\_lugar\\_3\\_premio\\_schontag.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/premios/schontag/Monografias_premiadas_arquivos/monografia/monografias3/3_lugar_3_premio_schontag.pdf)> Acesso em: 03 Mai 2012.

TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; BODIN, Maria Celina. et al. **Direito Civil: Parte Geral.** São Paulo: Atlas, 2004. v. 1.

VEIGA, José Eli. **Cidades Imaginárias: o Brasil é menos urbano do que se calcula.** São Paulo: Autores Associados, 2001.

# **Tributação indutora como instrumento de promoção dos direitos fundamentais: o benefício fiscal de IPTU para adoção de crianças carentes e os direitos da criança e do adolescente**

Fernando Lucena Pereira dos Santos Júnior  
Rodrigo Silveira Rabello de Azevedo

## **1. Considerações Iniciais**

A efetivação dos direitos fundamentais é um objetivo cada vez mais desafiador para o Estado, cujo ônus e responsabilidades têm assumido dimensões notáveis, nas mais diversas áreas.

Em face de tal realidade, tem o Estado buscado a participação dos particulares, mediante postura promotora de estímulos e desestímulos a condutas estrategicamente planejadas e desejáveis, como auxílio ao seu dever-poder de consecução dos fins constitucionais.

Nesse panorama, exsurgem as normas tributárias, outrora tão somente dirigidas à arrecadação, hoje tidas como verdadeiros veículos indutores de comportamento, seja na seara econômica, seja no campo social.

Foi sob tal perspectiva que, na tentativa de incentivar pessoas a adotarem crianças carentes, ou, ao menos, desonerá-las após tal

louvável iniciativa, se instituiu isenção fiscal de IPTU àqueles que enveredassem por tal caminho.

Desnecessário tecer maiores considerações sobre a importância dessa inserção da criança, sob realidade marginalizada e sem perspectivas, em uma família que lhe proverá condições de um crescimento sadio, humano e digno. Mais que incentivo, tal tarefa resume em si o dever estatal de promoção de bem estar e dignidade de seus cidadãos, por meio de sua instituição mais primorosa: a família.

Assim, após breve levantamento sobre a importância da adoção e da família no contexto dos direitos fundamentais da criança e do adolescente, adentraremos na discussão sobre a possibilidade e viabilidade de uma norma tributária assumir tal finalidade.

Para tanto, realizaremos uma análise da matéria sob a óptica constitucional, com pauta tanto no Sistema Tributário Nacional, como em aspectos doutrinários e jurisprudenciais. Por fim, teceremos no último item, opinião crítica sobre a matéria, que merece cada vez mais atenção no campo dos assuntos e deliberações estatais.

## **2. A Problemática da eficácia dos Direitos Sociais**

Há muito que existe uma preocupação central compartilhada por diversos juristas, com especial relevância entre os constitucionalistas, referente à eficácia dos direitos sociais e no tocante à possibilidade de sua prestação. As peculiaridades desta segunda dimensão dos direitos fundamentais constituem um objeto de estudo necessariamente vinculado com a própria concretização das constituições em que, os mesmos, restam programados.

Diferentemente do que ocorre com os direitos fundamentais de primeira dimensão (aqueles que têm uma natureza negativa, ou seja, garantem que o Estado não invada a esfera jurídica do cidadão), as normas de direitos fundamentais sociais, ou de

segunda dimensão, prescrevem condutas de atuação positiva do Estado. Ou seja, conforme Sarlet (2006, p.293), se efetivam, via de regra, através de uma prestação de natureza fática ou normativa.

Assim, podemos sintetizar os direitos sociais como sendo aqueles que tenham por objetivo alguma prestação por parte do ente estatal, podendo ter relação com alguma melhoria, distribuição, redistribuição ou criação de bens essenciais ou, também, a própria intervenção estatal nas relações entre privados que venham a ferir direitos constitucionalmente previstos, dentre outros. Os direitos sociais rompem com a mera simplificação da proteção à liberdade e igualdade para partir para um plano em que se visa a consecução prática de tais programas normativos.

O já mencionado doutrinador Ingo Sarlet (2006, p.303) ensina que os direitos sociais prestacionais, em geral, são positivados vaga e abertamente, de maneira que o legislador tenha liberdade de conformação na tarefa de concretizá-los. Observemos, neste sentido, a importante característica da eficácia vinculante dos direitos fundamentais, sendo esta um importante adendo quando nos referimos à vinculação dos poderes públicos, incluindo o poder legislativo, à Constituição.

Assim, ainda com relação a retromencionada força vinculante, conforme a formulação de Krüger (SARLET, 2006, p.383), a concepção atual rompe com a ideia de tratarmos os direitos fundamentais na medida da lei, para passarmos a compreender que as leis encontram-se nas medidas dos direitos fundamentais.

Independente de quão difícil seja a efetivação dos direitos sociais em um sentido prático, a defesa de tais direitos é obrigação imposta pela Constituição. Canotilho (2008, p.51), afirma que a problemática dos direitos sociais consiste em “levarmos a sério” a defesa e reconhecimento constitucionais de tais direitos. Ou seja, o direito à educação, à saúde, à alimentação, entre outros, devem ser perseguidos sem óbice a fins de uma real vivência democrática e constitucional.

### 3. Direitos Fundamentais da Criança e do Adolescente

É sabido que encontramos vários direitos fundamentais implícitos no texto constitucional e fora dele, além dos expressamente arrolados na Constituição Federal de 1988. Sendo tal entendimento pacificado e confirmado pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da ADIn 939-7/DF (RTJ 150/68), avalizando o princípio da não-taxatividade.

A partir dessa compreensão e adentrando na matéria específica, ora trabalhada, vislumbramos no art. 227 da lei maior, além das disposições em consonância com direitos fundamentais arrolados, a óbvia fundamentalidade do referido dispositivo em seu específico direcionamento às crianças e adolescentes e a vinculação do Estado à proteção de tais figuras e suas esferas de direitos individuais. Senão vejamos:

Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

Observemos que o dispositivo retro é, incontestavelmente, dotado de carga de fundamentalidade máxima. O legislador constituinte preocupou-se, inclusive, em conceder a tal núcleo de proteção a “absoluta prioridade” prescrita no texto, denotando, assim, ainda mais importância à tutela dos direitos da criança e do adolescente.

Com base no dispositivo constitucional transposto, também, denotamos a importância da entidade familiar na proteção dos direitos em questão. É de ponderarmos ainda que o fortalecimento do núcleo e a garantia da convivência familiar, além de sua relevância para a formação do impúbere, são, também, direitos que exigem preservação.

A adoção, neste contexto, mostra-se como um meio eficaz, facultado e regulado pelo Estado, de proteção da criança e do adolescente a partir de sua inserção em um novo núcleo familiar, diverso de seu consanguíneo, a fins de viver uma vida normal e ter seus direitos e garantias protegidos ou objetivados. Valemo-nos da lembrança de que por vezes, na realidade prática, encontramos situações completamente destoantes com as pretensões supra-apresentadas, mas não podemos negar as intenções a que a adoção se propõe e os frequentes casos de êxito de tais relações familiares.

Partindo dessa percepção, o Estado assume a obrigação de incentivar todos os meios em direito admitidos para a remodelagem e reinserção dos menores em condições de vida familiar digna, utilizando, para tal, de possíveis meios e estímulos visando o sucesso da intenção.

Tomando por base o retro afirmado, as políticas tributárias indutoras mostram-se como importantes instrumentos, facultados ao Estado, para a consecução de diversos de seus objetivos.

#### **4. Normas tributárias indutoras**

Com relação à tributação indutora, primeiramente, destaquemos a concepção, hoje consolidada, das duas facetas da tributação (NABAIS, 2008, p. 3-36 e p. 401-ss): a fiscalidade, como representação da transferência de recursos da economia privada para os Estados, e a extrafiscalidade, que diz respeito à utilização de mecanismos com repercussão econômico-financeira para a indução dos agentes econômicos a comportamentos

mais desejáveis em face do interesse público (SEIXAS FILHO, 1989, p. 114).

Tratam-se, os incentivos ou desincentivos fiscais, de instrumentos financeiros destinados a estimular ou desestimular os comportamentos dos agentes econômicos ou da sociedade em geral. Assim, atuam para que os agentes econômicos ou sociais, dentro da liberdade de decidirem como atuar, exerçam determinados comportamentos que acabarão auxiliando na conformação dos objetivos econômicos e sociais do sistema jurídico (ELALI, 2006, p. 560-567), uma alternativa para a direção estatal.

É pontual, acerca do assunto, a lição de Schoueri (2005, p. 206):

As normas tributárias indutoras atuam, também, no sentido de incentivar contribuintes que adotem comportamentos desejados pelo legislador. Vale-se o legislador da premissa de que os contribuintes buscam economizar tributos, para abrir uma válvula, pela qual a pressão tributária é aliviada, de modo dosado. Seria, como diz Bellstedt, uma espécie de elusão tributária guiada à distância, com efeitos pré-calculados.

No dizer do professor Rosembuj (2001, p. 237), os incentivos e os prêmios em direito tributário são benefícios fiscais, verdadeiras ‘sanções positivas’, na acepção de Norberto Bobbio, dedicadas a promover situações que o legislador entende dignos de tutela, isto é, “Los beneficios fiscales integran el derecho promocional y, por tanto, no están dirigidos a satisfacer el interés fiscal, ejercitando una actividade de gasto público que no de deber de contribución.”

No presente trabalho, acentuaremos a análise à iniciativa tributária de incentivo social, mais precisamente voltada à adoção de

crianças e adolescentes carentes, que, prima facie, já são vítimas justamente da assimetria social e ineficácia estatal de provê-las do bem-estar, condições dignas e uma vida saudável, daí a propriedade do termo carente.

## **5. Análise da Legislação: Lei Municipal Nº 117/98 da cidade de Natal**

Trata-se de lei municipal instituída na cidade de Natal-RN, de nº 117/94, cujo conteúdo ora transcrevemos:

O presidente da Câmara Municipal do Natal, no uso das atribuições que lhes são conferidas, de acordo com o art. 22, inciso XVI, da Lei Orgânica do Município de Natal, PROMULGA a seguinte lei:

Art. 1º Fica isento do pagamento de IPTU incidente sobre imóvel de sua propriedade em que residir o contribuinte que venha adotar, legalmente, criança carente.

Art. 2º O mesmo benefício será concedido ao contribuinte que assumir a guarda legal de criança carente enquanto perdurar essa guarda.

Art. 3º A isenção prevista no Art. 1º será requerida após a adoção e com a comprovação do fato, enquanto a isenção prevista no Art. 2º deverá ser requerida com a prova da guarda, devendo ser renovada anualmente, até o terceiro mês do exercício fiscal.

Art. 4º Essa lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

O conteúdo é claro, entretanto, sobejam-lhe discussões que objetivamos ponderar no presente trabalho. Iniciando, pois, da análise de sua constitucionalidade.

## **5.1 Da (in)constitucionalidade da norma**

A Constituição é, sem dúvida, a base do sistema jurídico, englobando e concretizando valores que marcam as diferenças próprias de um Estado dotado de desigualdades, de modo que acaba por equacionar uma postura proativa e fomentadora, em prol do desenvolvimento(ELALI, 2007, p.43).

Entretanto, em face do regime federativo adotado, não podem as iniciativas dos entes federados serem desordenadas, de modo a contraporem-se ou colidirem umas às outras. Nesse sentido, a Carta determinou-lhes dever coerência, distribuindo competências e limites de atuação.

Frente a tal circunstância, relevante observarmos se a referida lei acabou por desobedecer aos limites constitucionalmente impostos, eivando-se de incompetência material ou formal.

Desde já, adiantemos que, sob ambos os prismas, a lei não há de vir a ruir.

Quanto à matéria, o art. 23 determina que é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cuidar da saúde e assistência pública(inciso II) e combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos (inciso X).

Se tais atos poderão ser viabilizados por meio de tributos, a resposta é igualmente positiva, eis que a competência tributária sobre os impostos é comum, ou concorrente, entre os entes federativos(Art. 145, I), ao passo que, quanto ao IPTU, cabe justamente ao Município a sua disciplina (Art. 156). No que se refere à isenção, a regra é a mesma, embora se exija complementarmente a especificidade da lei (Art. 150, § 6º).

Logo, materialmente cumpridos os requisitos constitucionais.

Quanto à formalidade, no que tange à competência da Câmara Municipal, ou seja, parlamentar, na instauração do processo legislativo em tema de direito tributário (e benefícios fiscais), o Supremo Tribunal em diversos precedentes usou em acatá-la.

A premissa é de que “o ato de legislar sobre direito tributário, ainda que para conceder benefícios jurídicos de ordem fiscal, não se equipara – especialmente para os fins de instauração do respectivo processo legislativo – ao ato de legislar sobre o orçamento do Estado<sup>1</sup>”, de modo que, não atrairia a competência ao Chefe do Executivo (aplicação do caput do Art. 61, afastada a previsão do § 1º, II, “b” do mesmo artigo).

Dessa forma, não há que falarmos em inconstitucionalidade pelo vício da incompetência também pelo viés formal, devendo-se, agora em um segundo passo, verificar seu ajuste aos princípios tributários objetivamente aplicáveis, como da isonomia, capacidade contributiva e respeito à Ordem Econômica.

## **6. Constitucionalidade em face dos princípios tributários e da ordem econômica**

Primeiramente, não é difícil perceber que inexistente ofensa à igualdade tributária. Observando que tal princípio possui natureza formal, ou seja, é definido dentro de critérios do legislador, que tenham pertinência entre o meio e o fim. As questões que podem ser suscitadas são: “igualdade em quê?” e “igualdade para quê?” (ÁVILA, 2008, p. 97-99). No caso, a discriminação deve

---

1 ADI 724 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 07/05/1992, DJ 27-04-2001 PP-00056 EMENT VOL-02028-01 PP-00065. No mesmo sentido, a ADIMC 2464, Pleno, Rel. Ellen Gracie, DJ 28.06.02; e o AgRRE 309.425, 2ª T., Rel. Carlos Velloso, DJ 19.12.02.

se ater a um comportamento objetivo, não arbitrário e que não defina distorção concorrencial.

Ávila (2008, p. 97-99) ensina que a igualdade, na forma de neutralidade da tributação:

[...] impede o tratamento injustificável, assim considerado aquele decorrente de uma medida de comparação que não mantenha relação de pertinência fundada e conjugada com a finalidade que justifica sua utilização, ou o tratamento baseado em medida de comparação ou finalidade cujo uso seja vedado pela Constituição.

Dessa forma, a discriminação fiscal existe quando se emprega uma discriminação pejorativa e irrelevante, isto é, desproporcional e arbitrária (RAAD, 1986, p. 7-15).

No caso, a lei tributária em comento imprime o caráter da neutralidade ativa, ou seja, pugna pela postura comissiva (e diferenciada) em face de contribuintes em situações díspares. Dessa maneira, trata-se de tentativa normativa de alcançar condições iguais a pessoas econômica e socialmente diferentes: uma medida de comparação com relação de pertinência fundada e conjugada com a finalidade que justifica sua utilização.

Por outro lado, a finalidade da discriminação é proporcional e coligada aos valores constitucionais, eis que temos como fundamento do Estado Brasileiro a dignidade da pessoa humana (Art. 1º, III) e como objetivo a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais (Art. 3º, III).

Logo, na lei em análise, sobeja pertinência às perguntas destacadas por Ávila.

Quanto à capacidade contributiva de quem vai adotar, ou seja, se teria capacidade econômica para fins de incidência tributária

da exação municipal, tal questão soa irrelevante, já que quando se tem em questão uma criança carente, que, caso continuasse nessa circunstância, provavelmente sequer capacidade econômica teria.

Por fim, em relação aos princípios da ordem econômica, esses restam sobejamente respeitados. Tal medida favorece *ipso facto* a inserção da criança carente no mercado de trabalho, eis que, pelo menos em tese, inserida em uma família, haverá de ter maiores oportunidades de obter uma educação de qualidade, participação econômica e um futuro em potencial.

## 7. A Posição dos Tribunais acerca da Lei Analisada

A referida lei foi objeto de vários processos judiciais no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, tendo sido, à unanimidade deles, julgada constitucional.

De acordo com aquela corte, em suma, a isenção objeto da Lei Promulgada nº 117/94, do Município de Natal, é constitucional<sup>2</sup>, eis que i) observa o Art. 150, § 6º da Constituição<sup>3</sup>; ii) teria a referida iniciativa parlamentar natureza concorrente com a do chefe do executivo, por não ser o caso de aplicação do art. 60, § 1º, II, “b”, da Constituição Federal<sup>4</sup>; iii) estimula um princípio expresso na Constituição, artigo 227, inciso VI do parágrafo 3º, que é a ampla proteção à criança e ao adolescente<sup>5</sup>, eis que “tal

---

2 TJRN -1.ª C. Cível -Ap. Cível 2009.008432-6 -Rel. Des. VIVALDO PINHEIRO -j. 27-10-2009, TJRN -3.ª C. Cível -Ap. Cível 2009.005853-4 -Rel.ª Juíza SOLEDADE FERNANDES -j. 21-1-2010

3 TJRN -2.ª C. Cível -Ap. Cível 2010.007686-6 -Rel. Des. OSVALDO CRUZ -j. 21-8-2010

4 TJRN -3.ª C. Cível -Ap. Cível 2007.005439-6 - Rel. Juiz GABRIEL MAIA - j. 25-10-2007

5 72019 RN 2010.007201-9, Relator: Des. Dilermando Mota, Data de Julgamento: 09/11/2010, 1ª Câmara Cível)

dispositivo aponta para a necessidade de adoção de medidas pelo próprio poder público no sentido de estimular, através, inclusive, de incentivos fiscais, tal como é classificada a isenção, que a sociedade promova a convivência familiar da universalidade das crianças e adolescentes, em especial daqueles que se encontrem em situação de carência”.

Os referidos julgados, que foram por vezes levados até o Supremo Tribunal Federal, não tiveram análise da Corte Máxima, porquanto se referiam a ofensa reflexa ao texto da Constituição (RTJ 120/912 – RTJ 132/455 – RTJ 161/284), muito embora sob a afirmação de que se reveste de plena legitimidade jurídico-constitucional a adoção, no caso, da técnica da motivação “per relationem<sup>6</sup>” (HC 69.438/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO – HC 69.987/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.).

Já no RE 626354, de relatoria do Min. Marco Aurélio, foi negado seguimento sob razão de que o assunto se revela interpretação de normas estritamente legais, não ensejando campo ao acesso do Supremo.

Assim, retemo-nos às disposições da Corte Norte-riograndense, que reiteradamente aceitou a constitucionalidade da referida lei, assim como o fazemos, conforme as constatações acima transcritas.

## **8. Considerações Finais**

Conforme reiteradamente afirmado no início do presente trabalho, existe uma patente obrigação por parte das entidades estatais de tutela dos direitos fundamentais sociais. Dentre estes, restam inseridos os direitos da criança e do adolescente, tidos

---

6 RE 630553, Min. Celso de Mello.

como de tutela prioritária, visando à garantia de dignidade dos menores.

Ainda, vimos que a adoção é utilizada como uma forma de inserir os menores abandonados em um núcleo familiar (também tido como responsável pelas garantias dos direitos da criança e do adolescente) e assegurar as melhores condições de vida sob a ótica do interesse do menor.

Neste sentido, o Estado procura (e deve procurar) meios de facilitar e incentivar práticas que o interessem na consecução dos seus objetivos, seja através de campanhas, políticas públicas, políticas tributárias, etc.

No presente estudo, abordamos a ideia de políticas tributárias, através de normas tributárias indutoras, sob uma ótica de incentivo à efetivação dos direitos fundamentais sociais da criança e do adolescente carente, com base em uma polêmica lei promulgada na cidade de Natal. Ou seja, analisamos a indução, através de tributos, de um comportamento ansiado pelo Estado e estimulado através da isenção tributária.

A constitucionalidade, pois, no seu viés formal, foi comprovada, e, sua viabilidade, sob a ótica dos valores e fins constitucionais, destacada à altura, já que não há dúvida que incentivar ações desejáveis e hábeis a dar cumprimento aos direitos fundamentais trazidos na Carta (que tanto carecem de efetividade, sob aplicação prática reiteradamente questionada), é uma máxima louvável.

É de se esperar, por fim, que tal iniciativa contagie governantes e parlamentares, para que passem a enxergar na norma tributária mais que um expediente de enriquecimento estatal. A criação de normas tributárias indutoras, no seu caráter social, possibilitará outra e tão importante espécie de enriquecimento, o da dignidade da pessoa humana, no caso, das nossas necessitadas crianças.

## Referências

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Distrito Federal: 1988.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Estudos sobre direitos fundamentais**. 2.ed. Coimbra: Coimbra, 2008.

CARBAJALES, Mariano. **El Estado regulador** – Hacia un nuevo modelo de Estado. Buenos Aires: Abaco, 2006.

ELALI, André. Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico. In: **Incentivos fiscais** – Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007.

\_\_\_\_\_ **Tributação e Regulação Econômica** – um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2006

MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito Econômico**. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2003

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. São Paulo: Almedina, 2008.

RAAD, Kees Van. **Nondiscrimination in International Tax Law**. The Netherlands: Kluwer Law and Taxation, 1986

ROSEMBUJ, Tulio. **Derecho Fiscal Internacional**. Barcelona: El Fisco, 2001

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais.**  
6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e Prática das Isenções Tributárias.** Rio de Janeiro: Forense, 1989.



# O Regime Jurídico do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e Direitos a ele relativos

Diego Fernandes Guimarães

## 1. Considerações Iniciais

De modo a evitar conflito de competência entre Municípios e Estados, a Constituição Federal de 1988 delimitou, de modo preciso, a competência tributária municipal, deferindo-lhe o “poder impositivo”, dentre outros, sobre a 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 (ITBI).

Se é certo, com Ataliba (2011), que a hipótese de incidência é uma fórmula hipotética descrita na norma legal, é fundamental analisar, estratificadamente, o tipo legal, necessário à delimitação da competência impositiva e, conseqüentemente, da própria legitimidade do nascimento da relação jurídica tributária. Adiante, após breve exposição sobre a evolução histórica da tributação incidente sobre a transmissão da propriedade imobiliária, analisaremos, passo a passo, os elementos objetivo, temporal, pessoal e quantitativo do ITBI, abstando-nos, porém, de examinar as imunidades constitucionais específicas em relação a esse imposto, em face dos objetivos deste trabalho.

## 2. Histórico do ITBI

No plano legislativo brasileiro, a primeira previsão da transmissão de propriedade imobiliária como hipótese de incidência tributária se deu no art. 19 da Lei nº 1507, de 26 de setembro de 1867, norma de natureza orçamentária que autorizava o Governo imperial a editar regulamento uniformizador das regras para a cobrança dos impostos sobre a transmissão da propriedade e usufruto de imóveis, móveis e semoventes, por título oneroso ou gratuito, inter vivos ou causa mortis, que deveriam compreender e substituir, entre outros, a “taxa de heranças e legados” e a “siza dos bens de raiz”, a demonstrar que tais exações já eram exigidas de forma assistemática.

No que interessa aos limites deste trabalho, é importante destacar que a Constituição Federal de 1946 conferia aos Estados-membros a competência tributária para “decretar impostos” sobre a transmissão de propriedade causa mortis(art. 19,I) e sobre transmissão de propriedade imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades (art. 19, II), distribuídos pela Emenda Constitucional nº 5, de 21.11.1961, respectivamente, às competências estadual e municipal, mas reunificados pela Emenda Constitucional nº 18/65.

Com base nesta autorização constitucional, foi editada a Lei nº 5172/66, o Código Tributário Nacional (CTN) que, em seus arts. 35 a 42, delimitava-lhes os aspectos gerais do imposto que incidia sobre a transmissão imobiliária, quer fundada em negócio jurídico inter vivos ou em causa mortis.

Mantido este arquétipo constitucional no art. 24, I da Constituição de 1967 e no art. 23, I da Emenda Constitucional nº 01/69, foi reorientado pela Constituição de 1988 (CF-88), separando-se as duas hipóteses de incidência, de modo que aos Estados restou atribuída a competência impositiva sobre a “transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”,

enquanto que aos Municípios, ampliada a sua competência, agora abrangendo “a 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”.

A despeito dessa nova previsão constitucional, o Código Tributário Nacional não foi modificado no que tange aos impostos incidentes sobre a transmissão de propriedade imobiliária, fazendo a doutrina defender, majoritariamente, a recepção dos arts. 35 a 42 da Lei nº 5172/66, com status de lei complementar, exigida pelo art. 146, III, “a” da Constituição de 1988, por ser o ITBI imposto discriminado na Carta, a exigir a definição de seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Com a devida vênia à doutrina majoritária, entendemos que a recepção constitucional, fenômeno de criação abreviada do direito, pressupõe que a norma pré-constitucional seja materialmente compatível com a nova ordem constitucional, sob pena de simples revogação. As tentativas de “salvar” o texto do CTN através de interpretações restritivas, além de implicarem na criação de uma nova regra jurídica (*lex tertia*) frontalmente dissociada do art. 156, II da CF-88, esbarram no conjunto de princípios inspiradores do sistema constitucional tributário que privilegiaram o fortalecimento da autonomia municipal no âmbito do pacto federativo, de modo a não se admitir a pretendida novação.

Saliente-se que, na nossa ótica, a revogação tácita dos arts. 35 e seguintes do CTN não seria capaz de obstar o exercício da competência tributária por parte dos Municípios, na medida em que a própria Constituição Federal disciplina o mecanismo de suprimento dessa omissão no art. 24, §3º, admitindo o exercício da competência legislativa plena, concretamente já efetuada no caso da omissão de norma geral que cuide do imposto sobre propriedade de veículos automotores (v.g. AI

167.777-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 4-3-1997, Segunda Turma, DJ de 9-5-1997).

Seja qual for o resultado, é certo que a exação em epígrafe só poderá ser instituída e, conseqüentemente, exigida nos estritos limites do art. 156, II da Constituição Federal, seja através da interpretação conforme dos arts. 35 e ss. do CNT, seja através do exercício da competência legislativa plena municipal, razão porque, nos debruçaremos adiante sobre o arquétipo constitucional do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a ele relativos (ITBI).

### **3. Análise da regra-matriz de Incidência do ITBI**

No que tange ao ITBI, positiva a Constituição a seguinte regra-matriz, resta claro que o fez utilizando-se de institutos e conceitos de direito privado cuja identificação é imprescindível para definir a amplitude daquela competência<sup>1</sup> e, conseqüentemente, a própria caracterização do fato gerador (art. 110, CTN)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]

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;

---

1 RE 346084, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 01-09-2006

### **3.1 Elemento Objetivo: Transmissão “Inter Vivos”, Por Ato Oneroso**

De um lado, tem-se como elemento objetivo a transmissão de bens imóveis e de direitos reais a estes relativos e, de outro, a cessão de direitos à aquisição de bens imóveis, àquela equiparada para fins de incidência tributária. Vejamos.

Etimologicamente, transmissão é o ato ou efeito de transmitir ou transferir direitos. Logo, a transmissão de direitos reais imobiliários se caracteriza pela alteração do titular da propriedade ou de outro direito real sobre imóveis, através de uma intermediação subjetiva que caracterize uma forma de aquisição derivada, excluídas, para efeitos de incidência do ITBI, as transmissões causa mortis (princípio da saisine e sucessão).

Com efeito, atinente ao direito de propriedade, leciona Tavares (2008, p. 9):

Não se pode desprezar, em subserviência ao sentido técnico subjacente, que a transmissão jurídica de propriedade é genuinamente ligada à forma de aquisição derivada, onde o antigo proprietário, mediante um negócio jurídico de índole essencialmente consensual, transmite o direito ao novo proprietário, de forma direta ou indireta, voluntária ou involuntária, ou, na forma da terminologia assente, a título universal ou a título singular.

Cabe destacar, desde logo, que a doação de bem imóvel<sup>2</sup>, por implicar na transmissão gratuita da propriedade, não se subsume ao arquétipo constitucional do ITBI, qualquer que seja a sua espécie, simples – negócio jurídico gratuito – ou com encargo – negócio jurídico oneroso –, uma vez que o constituinte retirou da competência tributária municipal a transmissão imobiliária decorrente de doação, independentemente de sua onerosidade no art. 155, I, CF-88, ao afirmar que “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”.

Sob outra ótica, é exatamente pela inexistência de transmissão de direito real imobiliário que não incide ITBI na usucapião, porquanto se trata de forma de aquisição originária da propriedade em virtude da posse continuada e duradoura, atendendo-se aos demais requisitos da modalidade de prescrição aquisitiva<sup>3</sup>.

O mesmo raciocínio se aplica aos institutos da retrocessão e da desapropriação.

A desapropriação é, sucintamente, a supressão da propriedade por ato estatal, pautada na supremacia do interesse público sobre o privado. Salienta Giannetti (2010, p. 393) que:

A aquisição da propriedade pela desapropriação é originária. Com efeito, não há na desapropriação quem transmita a propriedade,

---

2 A súmula 328 do STF (“É legítima a incidência do Imposto de Transmissão Inter Vivos sobre a doação de imóvel”) restou superada pela Constituição Federal.

3 Neste sentido: (RE 103434, Relator(a): Min. ALDIR PASSARINHO, Segunda Turma, julgado em 24/10/1985, DJ 14-02-1986 PP-01209 EMENT VOL-01407-02 PP-00216)

sendo, por conseguinte, bastante em si mesma para assegurar, em prol do Estado, o domínio de certo bem, independentemente de qualquer vinculação com o título jurídico do então proprietário. (...) Tudo isso demonstra a ausência de transmissão na aquisição de um imóvel pela desapropriação, motivo suficiente para fundamentar a não incidência do ITBI nas aquisições de propriedade imobiliária em virtude de desapropriação.

Já a retrocessão é “o direito que tem o expropriado de exigir de volta o seu imóvel, caso o mesmo não tenha o destino para que se desapropriou” (DI PIETRO, 2011, p. 188). O instituto da retrocessão é cercado de divergências, haja vista que o art. 519 do Código Civil vigente estabelece tão somente o direito de preferência em caso de tredestinação ilícita e o art. 35 do Decreto-Lei nº 3365/41 prevê que “os bens expropriados, uma vez incorporados à Fazenda Pública, não podem ser objeto de reivindicação”, de modo que, essencialmente, a retrocessão provocaria a devolução do imóvel desapropriado à titulares privados, garantindo-se o direito de preferência ao antigo proprietário.

Assim, a retrocessão seria mero ato ou procedimento administrativo que desfaria anterior desapropriação, levando as partes ao status quo anterior a esta, de forma que não haveria transmissão de propriedade propriamente dita, deixando de caracterizar fato gerador do ITBI.

A seu turno, Harada (2010, p. 179-180) defende que é “indiscutível a incidência do ITBI na retrocessão, pois há ocorrência de fato gerador da obrigação tributária, que é a transmissão da

propriedade pelo poder público expropriante” e cita o enunciado da súmula 111 do Supremo Tribunal Federal (STF)<sup>4</sup>.

Destaque-se, porém, que posteriormente à edição do enunciado, o próprio Tribunal chegou a julgar contrariamente à súmula:

Repetição de indébito. Não é devido o imposto de transmissão sisa, nos casos de retrocessão, quando se verifica simples retorno a condição inicial da propriedade. Recurso conhecido e não provido. (RE 57246, Relator(a): Min. ADALÍCIO NOGUEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 31/05/1966, DJ 19-04-1967).

Outra questão polêmica acerca da caracterização da transmissão se situa na hipótese de alteração da titularidade de direito real (normalmente, a propriedade) derivada de expropriação judicial.

Em sede de execução por quantia certa, e no regime processual instaurado após o advento da Lei nº 11382/2006, existem três meios de expropriação do patrimônio do executado para a satisfação do crédito, quais sejam, a adjudicação (art. 685-A, CPC), a alienação particular (art. 685-C, CPC) e a alienação judicial (art. 686), também chamada alienação em hasta pública.

A adjudicação é “a assinação do bem penhorado ao exequente, ou a quem de direito, pelo juiz” (MARINONI, 2008, p. 667), e não se confunde com a dação em pagamento, por se tratar de ato processual executivo que implica a transferência coativa

---

4 Súmula 111: É legítima a incidência do imposto de transmissão ‘inter vivos’ sobre a restituição, ao antigo proprietário, de imóvel que deixou de servir à finalidade da sua desapropriação.

do bem pela via judicial. Já a arrematação é o ato processual final da alienação judicial, significando a “aquisição em hasta pública de determinado bem” (MARINONI, 2008, p. 675). A seu turno, a alienação particular não tem natureza jurídica de compra e venda, por se tratar de um procedimento executivo controlado pelo Estado-juiz, a despeito de realizado pelo exequente ou por corretor credenciado perante a autoridade judiciária.

Em todas essas hipóteses, a nosso ver, não se tem intermediação subjetiva, geralmente associada a negócios jurídicos, mas coerção estatal substitutiva.

Some-se ao caráter originário da aquisição, o próprio regime jurídico da responsabilidade tributária por sucessão (art. 130, parágrafo único, CTN) e a ausência de garantia dos vícios redibitórios e da evicção ao adquirente de bens de hasta pública, a evidenciar que a propriedade é obtida sem a intermediação subjetiva.

Em artigo que trata especificamente sobre a arrematação judicial, frisou Tavares (2008, p. 9) que:

Em tempo, surgiu uma terceira corrente teórica, hoje prevalecente, reconhecendo o caráter nimamente público da alienação judicial, no sentido da mesma corresponder a um ato de império do Estado, de natureza jurisdicional executiva. O próprio órgão jurisdicional, no exercício de sua função, transfere a título oneroso o direito do executado para outrem. (...) Em outros termos, consiste num ato de desapropriação forçada, ou seja, num ato processual de soberania do Estado que, por intermédio do Poder Judiciário, expropria os bens do executado e propicia a aquisição,

a título oneroso, a terceira pessoa, da propriedade regularmente constrita.

Não é demais lembrar que o próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se pronunciou acerca do caráter de aquisição originária da propriedade, na hipótese de arrematação judicial, veja-se: “[...] 2. A arrematação de bem em leilão caracteriza-se como aquisição originária da propriedade, liberando-o dos ônus até então incidentes. Precedentes do STJ. [...] (REsp 1038800/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2009, DJe 27/08/2009)”

Desta maneira, causa espécie o entendimento reiterado pelo próprio STJ, no sentido de que é devido o ITBI na “aquisição” de propriedade em hasta pública, compreensão que, a nosso sentir, se baseia na premissa equivocada de que o registro imobiliário constituiria o fato gerador do ITBI, e não, como adiante exporemos, constituiria mero aspecto temporal, daquele dependente:

[...] 1. A arrematação representa a aquisição do bem alienado judicialmente, considerando-se como base de cálculo do ITBI aquele alcançado na hasta pública. (Precedentes: (REsp 863.893/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ 07/11/2006; e REsp 2.525/PR, Rel. Ministro ARMANDO ROLEMBERG, PRIMEIRA TURMA, DJ 25/06/1990).<sup>5</sup>

---

5 REsp 1188655/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/05/2010, DJe 08/06/2010.

Por último, mister destacar a polêmica questão da realização do fato gerador do ITBI, nos casos de anulação do negócio jurídico ou da própria escritura de compra e venda.

Já vimos defendendo nesse tópico que a transmissão do direito real imobiliário é um elemento objetivo ou nuclear da caracterização do fato gerador do ITBI, devendo a mudança da titularidade decorrer de uma intermediação subjetiva que caracterize uma forma de aquisição derivada, em geral associada a negócios jurídicos, tais como a compra e venda, doação e pagamento, permuta, etc, os quais, sob o prisma civil, precisam atender aos requisitos de validade previstos no art. 54 e não incorrer nos vícios do art. 166, ambos do Código Civil vigente.

Como se não bastasse, não é incomum a realização de negócios jurídicos translativos de domínio como forma de fraudar a ordem jurídica, através de simulações ou lavagem de dinheiro e capitais, visando a atingir finalidades ilícitas.

Nas situações de invalidade ou de ilicitude do negócio jurídico, a solução passa pela aplicação do art. 118<sup>6</sup> do CTN, vez que a relação jurídica tributária será constituída através da realização, no mundo fático, da transmissão onerosa de direito real imobiliário, ainda que, adjacientemente, essa transmissão esteja contaminada por vícios de nulidade<sup>7</sup> ou de ilicitude.

Citando Daniel Zannetti Marques Carneiro, explica Paulsen (2010, p. 919):

---

6 A definição legal do fato gerador é interpretada abstraído-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos

7 Neste sentido, confira-se: STJ, REsp 1175640/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 11/05/2010.

Para fins tributários, a incidência fiscal toma em consideração apenas o aspecto econômico do fato jurídico, não se questionando sobre a licitude ou ilicitude dos aspectos direta ou indiretamente relacionados ao fato gerador da obrigação, característica esta a que se identifica como 'princípio do non olet'. (...) longe de implicar condescendência ou incentivo à ilegalidade, representa a concretização de superiores postulados principiológicos da tributação.

### **3.1.2 Elemento objetivo: transmissão de bens imóveis e de direitos reais a estes relativos**

A transmissão, tal como acima explicada, deve ter como objeto bens imóveis, isto é, implicitamente, a sua propriedade ou os demais direitos reais aqueles relativos.

O direito real é uma relação jurídica estabelecida em face de um bem corpóreo, autorizando o seu titular a extrair, de modo exclusivo e contra todos, as suas utilidades.

Como se vê, o rol de direitos reais está taxativamente previsto na lei, particularmente<sup>8</sup> no Código civil<sup>9</sup>, quais sejam, a propriedade, a superfície, as servidões, o usufruto, o uso, a habitação, o direito do promitente comprador do imóvel, o penhor, a hipoteca, a anticrese, a concessão de uso especial para fins de

---

8 Direitos reais há em legislação extravagante, como a alienação fiduciária em garantia.

9 A Súmula 326 do STF ("É legítima a incidência do Imposto de Transmissão Inter Vivos sobre a transferência do domínio útil") remanesce aplicável para os casos das enfiteuses especiais, não atingidas pelo art. 2038 do Código Civil de 2002.

moradia e a concessão de direito real de uso, abstendo-se aqui de pormenorizar-lhes o conteúdo, limitando-nos a explicitar que a transmissão de quaisquer destes direitos reais, que incidam sobre bens imóveis, a exceção do penhor, da hipoteca e da anticrese, por se tratarem de direitos reais de garantia, é apta a constituir fato gerador do ITBI.

### 3.1.2.1 A questão que merece reflexão se refere ao compromisso de compra e venda e de sua natureza jurídica

Tartuce (2008, p. 396-398) sintetiza a questão:

Então, podemos concluir que, na vigência do Código Civil de 1916 e antes da existência de leis esparsas que atribuíram ao promissário comprador o direito de adjudicação, a natureza do compromisso irretratável poderia ser considerada a de pré-contrato. Entretanto, após a vigência do Decreto-lei 58/1937, das leis que o sucederam, e principalmente do Código Civil de 2002, sua natureza como negócio definitivo se acentuou. Por fim, deve-se dizer que, se o compromisso de compra e venda de imóvel for retratável, sua natureza pré-contratual mantém-se intacta. (...) Em suma, o registro não é obrigatório, sendo apenas um fator de eficácia do negócio e de categorização jurídica. Como já dito, não havendo o registro do compromisso de compra e venda, haverá um contrato preliminar, cujos efeitos são obrigacionais, gerando uma obrigação de fazer. Com o registro, surge o direito real de aquisição

de natureza definitiva, com efeitos reais, e gerando uma obrigação de dar.

Desta forma, o simples compromisso de compra e venda não tem o condão de transferir a propriedade, não se realizando o fato gerador do ITBI<sup>10</sup>, raciocínio que, no entanto, difere do caso de promessa irretratável de compra e venda registrada, verdadeiro direito real constante do rol do art. 1225, do Código Civil.

Neste sentido:

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSAO DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS A ELES RELATIVOS. FATO GERADOR. O compromisso de compra e venda e a promessa de cessão de direitos aquisitivos, dada a sua natureza de contratos preliminares no direito privado brasileiro, não constituem meios idôneos a transmissão, pelo registro, do domínio sobre o imóvel, sendo, portanto, inconstitucional a norma que os erige em fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos. [...] (Rp 1211, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Primeira Turma, julgado em 30/04/1987, DJ 05-06-1987 PP-11112 EMENT VOL-01464-01 PP-00015)

---

10 Neste sentido: REsp 264064/DF, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/11/2000, DJ 11/12/2000, p. 180.

### 3.1.3 Elemento objetivo: cessão de direitos à aquisição de bens imóveis

O art. 156, II da CF-88 adicionou como elemento objetivo a cessão de direitos à aquisição (transmissão) de bens imóveis como hipótese de incidência do ITBI, de modo a abarcar a atual realidade em que as cessões de direitos configuram seguros instrumentos de circulação econômica.

Mas, frise-se, é necessário que a cessão de direitos tenha a aptidão de transmitir direitos reais imobiliários, o que não acontece na cessão de direito de lavrar ou pesquisar jazidas minerais, nem no caso de promessa de cessão de direitos relativos às transmissões:

ESCRITURA DE CESSÃO DE DIREITO DE LAVRAR JAZIDAS MINERAIS. Indevido o imposto de transmissão de propriedade inter-vivos, uma vez que na cessão, não se opera a alienação de domínio.<sup>11</sup>

DIREITO DE PESQUISA - CESSÃO - IMPOSTO DE TRANSMISSAO INTER-VIVOS. Constituindo o direito de pesquisa mera concessão ou autorização do proprietário de minas, que e o estado, não há, no caso, de transmissão de direito, incidência do imposto inter-vivos por não existir transmissão de direito real.<sup>12</sup>

---

11 AI 26917, Relator(a): Min. RIBEIRO DA COSTA, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/1962, DJ 13-09-1962 PP-02561.

12 RE 55320 embargos, Relator(a): Min. CÂNDIDO MOTTA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 10/08/1964, DJ 22-10-1964.

TRIBUTÁRIO - ITBI - PROMESSA DE CESSÃO - NÃO INCIDÊNCIA. Promessa de cessão de direitos à aquisição de imóvel não é fato gerador de ITBI.<sup>13</sup>

Questão intrigante, ainda, é a incidência de ITBI na cessão de direitos hereditários.

Em primeiro lugar, só é admitida a cessão de direitos hereditários, negócio jurídico *inter vivos*, após a abertura da sucessão, já que “não pode ser objeto de contrato a herança de pessoa viva” (art. 426, CC). A cessão deve ser realizada por escritura pública, abrangendo total ou parcialmente o quinhão hereditário, sendo ineficaz a cessão de um bem considerado singularmente (art. 1793, §2º, CC).

Portanto, a questão não cuida de cessão de direito real sobre determinado imóvel integrante do acervo, mas sim, de cessão do próprio direito à herança, considerada imóvel por força do art. 80, II do Código Civil.

A este respeito, leciona Harada (2010, p. 175):

Logo, a cessão a esse direito implica ocorrência do fato gerador à luz do que dispõe o art. 156, II da CF e do disposto no inciso III do art. 35 do CTN. (...) Cumpre esclarecer se houve a renúncia à herança, ou sua desistência antes da aceitação não haverá incidência do ITBI, desde que essa renúncia ou desistência não seja feita a favor deste ou daquele herdeiro, mas a favor do monte-mor.

---

13 STJ, AgRg no REsp 327188/DF, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/05/2002, DJ 24/06/2002, p. 203.

### **3.1.4 Elemento objetivo: bens imóveis por natureza ou acessão física**

É importante destacar que a regra-matriz inscrita no art. 156, II, estabeleceu que constituirá a hipótese de incidência deste imposto a transmissão ou a cessão de direitos, à transmissão da propriedade ou de outros direitos reais relativos a bens imóveis por natureza ou por acessão física.

Na época da promulgação da Constituição Federal de 1988 vigia a Lei nº 3071/1916 – Código Civil – e a doutrina identificava a existência de três espécies de bens imóveis, quais fossem, imóveis por natureza, imóveis por acessão física artificial e imóveis por acessão intelectual, cuja definição legal era identificada, respectivamente, nos incisos do seu art. 43, adiante:

Art. 43. São bens imóveis:

I. O solo com os seus acessórios e adjacências naturais compreendendo a superfície, as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

II. Tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano.

III. Tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento, ou comodidade.

Ocorre que no advento da Lei nº 10406/2002 – Novo Código Civil – as espécies acima não mais estão diferenciadas legalmente, mas subsistem no conceito de bens imóveis, à exceção dos imóveis por acessão intelectual.

A propósito da alteração legal, salienta Regina Sahm (2008, p. 75) que:

O autor da parte geral José Carlos Moreira Alves aponta poucas inovações uma vez que considera a matéria já bastante estratificada na Teoria Geral do Direito Privado. O Livro em questão não apresenta pontos polêmicos. No Capítulo I, do Título Único, disciplinam-se os bens considerados em si mesmos; sua Seção I se ocupa com os bens imóveis e já aí se observa que não há alusão entre esses (art. 80) aos imóveis por destinação, porque o Código Civil acolhe com ineditismo o conceito de pertença (art. 93).

Assim, o Novo Código Civil positiva os conceitos de bens imóveis por natureza e bens imóveis por acessão artificial, expressos no art. 79 e bens imóveis por força de lei, no art. 80. Veja-se:

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I - os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;

II - o direito à sucessão aberta.

Portanto, a transmissão onerosa, por ato inter vivos, de direitos reais que tenham como objeto bens imóveis por natureza e por acessão intelectual sem sombra de dúvidas configura fato gerador do ITBI.

Obviamente, a transmissão de direitos reais imobiliários, exceto direitos reais de garantia, e a cessão de direitos hereditários já figuram como fato gerador do ITBI, independentemente de sua atual consideração como bens imóveis por força de lei, em face da própria redação do art. 156, II da Constituição Federal.

### **3.2 Aspecto temporal da hipótese de incidência do ITBI**

Já foi exposto, estratificadamente, os elementos objetivos ou materiais da hipótese de incidência do ITBI, devendo, contudo, analisar-se qual o momento em que se reputa acontecido o fato imponible.

Tal como preceituado no art. 116 do CTN, tratando-se de situação jurídica, considera-se ocorrido o fato gerador desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável, autorizando-se a conclusão de que tão logo seja constituída a transmissão do direito real imobiliário ou a cessão de direito à aquisição da propriedade, estará realizado o fato gerador do ITBI.

Neste contexto, o Código Civil prescreve em relação aos direitos reais e, particularmente, ao direito de propriedade que:

Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

É inquestionável que o registro do título translativo do direito real é o momento em que se considera realizado, temporalmente, o fato gerador, momento em que nasce a obrigação tributária e a partir de quando se pode exigir o adimplemento do crédito.

Neste sentido:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - FATO GERADOR - REGISTRO IMOBILIÁRIO - (C. CIVIL, ART. 530). A propriedade imobiliária apenas se transfere com o registro respectivo título (C. Civil, Art. 530). O registro imobiliário é o fato gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis. Assim, a pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário contraria o Ordenamento Jurídico.(REsp. 12.546/HUMBERTO).<sup>14</sup>

Mas, frise-se, não obstante seja o registro do título translativo do direito real o momento em que se considera realizada a hipótese de incidência, o registro não constitui o próprio fato gerador, descrito no art. 156, II da CF-88 como a transmissão de direito real imobiliário, ou a cessão de direitos à aquisição da propriedade.

---

14 REsp 253.364/DF, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/02/2001, DJ 16/04/2001, p. 104.

E essa diferença é fundamental, como já expusemos, no que tange a não realização do fato gerador nos casos de desapropriação, usucapião e expropriação judicial.

Em todos estes casos, haverá, sim, um novo registro de propriedade – ou, eventualmente, de outro direito real –, por exemplo, após a averbação da carta de sentença ou da carta de arrematação ou de adjudicação. Mas, tecnicamente, não terá havido transmissão de direito real imobiliário, uma vez que inexistira intermediação subjetiva que caracterizasse uma forma de aquisição derivada, não havendo que se falar em fato gerador do ITBI.

Esta sutileza, repita-se, a diferença entre os elementos material e temporal da hipótese de incidência do ITBI, tem passado despercebido na jurisprudência e provocado inúmeras situações de reconhecimento de fatos geradores dissociados do arquétipo constitucional.

### **3.3 Aspecto pessoal da hipótese de incidência do ITBI**

No que se refere ao titular da competência tributária, não há qualquer dúvidas de que, sob o regime da CF-88, compete aos municípios instituir o imposto ocorrente sobre a transmissão inter vivos, por ato oneroso, de bens imóveis e direitos a eles relativos.

A própria Constituição, aliás, previu expressamente no art. 156, §2º, II que a exação “compete ao Município da situação do bem”, detendo este a titularidade da relação jurídica tributária, bem como ao Distrito Federal ou à União, esta nos casos de territórios federais não divididos em municípios (art. 147, CF-88), não havendo qualquer relevância na invocação do art. 41 do CTN, que cremos não recepcionado.

Relativamente ao sujeito passivo, não há dúvidas de que qualquer das partes envolvidas no negócio jurídico transmissor

do direito real imobiliário ou da cessão de direitos à sua aquisição pode ser considerado pela legislação municipal como contribuinte, por deter relação pessoal e direta (art. 121, parágrafo único, I, CTN) com o fato gerador, tornando desnecessária a invocação – óbvia – do disposto no art. 42 do CTN.

Importante questão se refere à responsabilidade tributária, comumente atribuída aos tabeliães e notários, tendo em vista a sua participação nos atos de transmissão de direitos reais, através do registro público, assim sintetizada por Harada (2010, p. 159), com a ressalva de se tratar de responsabilidade subsidiária:

Entretanto, em relação aos oficiais de registro poderá haver essa responsabilidade solidária (sic). Contudo, é importante observar que o art. 134 exige a presença dos seguintes requisitos impostergáveis para a caracterização dessa responsabilidade solidária: (a) a impossibilidade de o contribuinte cumprir a obrigação tributária principal; e (b) o fato de o responsável tributário ter uma vinculação indireta, pro meio de ato comissivo ou omissivo, com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

### **3.4 Aspecto quantitativo da hipótese de incidência do ITBI**

Sob a rubrica de aspecto quantitativo, está-se a examinar a base de cálculo e a alíquota que definirão o quantum será pago a título de tributo.

Referente ao ITBI, é mister destacar que se a hipótese de incidência é a transmissão de direitos reais ou a cessão de direitos à sua aquisição, é evidente que a base de cálculo desse tributo

poderá ser o valor do negócio jurídico<sup>15</sup> adjacente ou, ainda como ocorre com os tributos que consideram a propriedade em sua configuração, a utilização do valor venal, como instrumental seguro para a definição do aspecto quantitativo.

A doutrina majoritária e a jurisprudência fazem uso do art. 38 do CTN, o qual explicita que “a base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”.

Recorde-se que “valor venal” é conceituado como:

[...] o valor de mercado do bem imóvel por natureza ou acessão física, excluindo-se tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade, que, por serem bens imóveis por acessão intelectual (sic), estão constitucionalmente fora do campo de incidência do tributo (ALEXANDRE, 2008, p. 614).

No que se refere às alíquotas aplicáveis ao ITBI, a doutrina tem admitido a relativa discricionariedade legislativa do Município, na medida em que o art. 39 do CTN não foi recepcionado pela nova ordem constitucional, devendo aquele ente federativo apenas obedecer às demais limitações ao poder de tributar, em especial a capacidade contributiva e a vedação ao efeito confiscatório.

---

15 No RE 234.105 (Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 8-4-1999, Plenário, DJ de 31-3-2000) o STF explicitou o preço da venda como possível base de cálculo. Já o STJ, no REsp 1188655/RS (Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/05/2010, DJe 08/06/2010), definiu o preço obtido em hasta pública, no caso de arrematação.

Situação bem debatida é a da possibilidade de fixação de alíquotas progressivas, variando de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

De fato, a CF-88 estabeleceu um parâmetro de desigualdade a ser considerado para se conferir tratamento diferenciado aos contribuintes, qual seja a capacidade contributiva, prescrevendo no §1º do art. 145 que: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”.

Ocorre que, a despeito da moderna tendência de personalização do fenômeno tributário, em relação aos impostos reais – incidentes sobre bem, receita ou operação do contribuinte, abstraindo-se qualquer elemento pessoal – remanesce o entendimento da impossibilidade de estabelecimento de alíquotas diferentes para diferentes bases de cálculo, salvo se expressamente previstas no texto constitucional, entendimento cristalizado no enunciado da súmula nº 656 do STF, in verbis: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”.

#### **4. Considerações Finais**

A tributação incidente sobre a transmissão de direitos reais imobiliários, se, de um lado, teve definição precisa quanto à competência tributária no regime posterior à Constituição Federal de 1988, por outro, remanesce cercado de divergências no que pertine à própria caracterização do fato gerador, haja vista a utilização de conceitos de direito privado, naturalmente evolutivos, bem como a fixação da doutrina e da jurisprudência majoritárias em repetir entendimentos baseados em normas legais não recepcionadas pelo conjunto de princípios que impulsionam o sistema tributário instituído desde a CF-88.

Neste trabalho, foram expostos alguns destes problemas interpretativos, propondo-se soluções acordantes com o texto constitucional.

## Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARROSO, Luiz Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CONTIPELLI, Ernani de Paula. **A base de cálculo do ITBI**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 35. p. 103. Nov / 2000.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GIANNETTI, Leonardo Varela. Imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI) –Imóvel adquirido por desapropriação - Inexistência de transmissão - Hipótese de não incidência do imposto municipal. **Doutrinas Essenciais de Direito Registral**. v. 6. p. 1327. Set/2010.

HARADA, Kiyoshi. **ITBI: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2010.

JANCZESKI, Célio Armando. **Imposto sobre a transmissão de bens imóveis (itbi) na incorporação, "desincorporação" e critérios interpretativos para atividade preponderante.** Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 101. p. 345. Nov / 2011.

LOUREIRO, Raul R. **A sisa na venda de imóveis a prazo.** Doutrinas Essenciais Obrigações e Contratos. vol. 5. p. 249. Jun /2011.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Código de processo civil comentado artigo por artigo.** São Paulo: RT, 2008.

MAYRINK, Juliana **Padovani.** **A eficácia do princípio da capacidade contributiva como critério de Justiça fiscal nos Municípios.** Revista Brasileira de Direito Municipal. Belo Horizonte, ano 10, n. 32, abr. / jun. 2009.

MOREIRA, Bernardo Motta e VASCONCELLOS NETO, Alfredo Bento de. **O fato gerador do ITBI e a anulação do negócio jurídico translativo da propriedade imobiliária.** Revista Brasileira de Direito Municipal. Belo Horizonte, ano 12, n. 39, jan. / mar. 2011.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. **O novo processo civil brasileiro:** exposição sistemática do procedimento. 27ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário:** Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; Esmafe, 2010.

REIS, Antonio Carlos Nogueira. **Considerações sobre a imunidade do imposto de transmissão imobiliária inter vivos.** Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 78. p. 64. Jan / 2008.

SAHM, Regina. **Comentário ao Livro II da Parte Geral do Código Civil**. In: MACHADO, Antônio Claudio da Costa. Código civil interpretado: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo. Barueri/SP: Manole, 2008.

SARDINI, Gian Paolo Peliciari. **O imposto de transmissão de bens imóveis e os compromissos de compra e venda**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 42. p. 73. Jan / 2002.

TARTUCE, Flávio e SIMÃO, José Fernando. **Direito civil**. v.4. São Paulo: Método, 2008.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Aquisição de bem imóvel mediante arrematação judicial em hasta pública: um fato jurídico não subsumível ao arquetipo constitucional de incidência do ITBI**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 79. p. 9. Mar/2008.



# O ITBI, sua (não) incidência e o planejamento tributário nas sucessões

*Hipótese em que a constituição de holding patrimonial familiar é meio adequado para concretização de conduta elisiva nas sucessões.*

Amanda Lucena Lira

## 1. Introdução

A discussão sobre o planejamento tributário é antiga, seu termo inicial parece datar da época em que foi promulgado o Código Tributário Nacional (CTN), isto é, 1966. Contudo, permanece atual, tanto por ser sempre abastecida de novidades – como a recente sanção da MP 685/2015 –, como por jamais se ter chegado a um consenso quanto à definição de seus contornos.

Considerar-se-á, neste artigo, o planejamento tributário como técnica que utiliza o ordenamento jurídico como instrumento para atingir seus objetivos: excluir a incidência de determinado tributo; reduzir a carga tributária; e/ou diferir o recolhimento da exação.

Alcançar estes objetivos de maneira lícita só é possível graças à complexidade da legislação tributária pátria, prenhe de atalhos e rotas alternativas, que permitem ao contribuinte chegar ao destino desejado por vários caminhos diferentes.

Buscar-se-á, aqui, demonstrar a validade e a eficiência de uma dessas rotas alternativas, que consiste na constituição de uma *holding patrimonial familiar* para realizar a sucessão de uma empresa operacional familiar e seus bens imóveis, de maneira menos onerosa sob a ótica tributária.

Para tanto, cuidar-se-á dos conceitos de empresa familiar, *holding* e sucessão patrimonial. Sem deixar de tratar dos aspectos tributários, com enfoque no ITBI, suas imunidades e isenções. Tudo com o objetivo de evidenciar o porquê da *holding patrimonial familiar* ser considerada um meio válido para concretização de um planejamento tributário realizado com a finalidade de reduzir a carga tributária na sucessão patrimonial envolvendo uma empresa operacional e os bens imóveis de uma determinada família.

## 2. Empresa Familiar

Nas empresas familiares há a interação entre dois institutos: a empresa e a família. Da análise do conceito de empresário trazido pelo artigo 966 do Código Civil, infere-se ser a empresa constituída pelo exercício da atividade econômica organizada cujo escopo é a produção ou circulação de bens e serviços. Nota-se, no conceito de empresa, a presença conjunta de um aspecto estático e outro dinâmico. Este diz respeito aos procedimentos, às rotinas, imagem pública etc.; aquele, por sua vez, refere-se ao estabelecimento e ao patrimônio organizado para o exercício da atividade empresarial<sup>1</sup>.

Já a família é compreendida como base da sociedade, merecendo, inclusive, especial proteção do Estado, conforme dispõe o artigo 226 da Constituição Federal. A importância do instituto da

---

1 MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. Empresas Familiares: Administração, Sucessão e Prevenção de conflitos entre sócios. São Paulo: Atlas. 2012, p.6.

família reside no fato de que do seu seio saem, em geral, os valores que construirão os cidadãos. Sob a ótica objetiva, família é o conjunto de parentes, unidos por laços sanguíneos e descendentes do mesmo ancestral.

A empresa familiar, por seu turno, pode ser definida como “aquela em que a consideração da sucessão da diretoria está ligada ao fator hereditário e onde os valores institucionais da firma identificam-se com o sobrenome da família ou da figura de um fundador”<sup>2</sup>. Filiar-se-á, aqui, à ideia de classificação da empresa como familiar que toma como base o entendimento dos sócios da empresa sobre sua própria caracterização. Assim, considerar-se-á empresa familiar aquela que seus titulares entenderem como tal, independentemente de já ter ocorrido alguma sucessão que levou membros da família à gestão dos negócios.

No Brasil, as empresas familiares são maioria e correspondem a, aproximadamente, 90% do total das empresas pátrias<sup>3</sup>. Ocorre que o índice de mortalidade dessas empresas, que já é alto, com o passar das gerações, atinge percentuais assustadores. Basta analisar um grupo de 100 empresas durante três gerações para enxergar a gravidade do problema: apenas 30% delas chega à segunda geração, 13% à terceira geração e 5% à quarta<sup>4</sup>.

Nota-se, portanto, que o processo sucessório envolvendo aquelas empresas merece especial atenção e cuidado, em todos os seus aspectos.

---

2 LODI, João Bosco. *A Empresa Familiar*. São Paulo: Pioneira. 1998, p.6.

3 Informações fornecidas pelo SEBRAE, de acordo com estudo de dados levantados pelo IBGE. Disponível em: <<http://www.sebraesp.com.br/index.php/42-noticias/empreendedorismo/11552-sucessores-devem-ser-preparados-para-assumir-empresa-familiar>>. Acesso em: Agosto de 2015.

4 MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. *Empresas Familiares: Administração, sucessão e prevenção de conflitos entre sócios*. São Paulo: Atlas. 2012, p. 12-13.

## 3. Holding

### 3.1 Conceito

A Lei 6.404/76 introduziu, no ordenamento jurídico pátrio, a figura da *holding*, em seu artigo 2º, §3º, *in verbis*:

*“Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes. [...] A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais”* (sem grifos no original).

Ao observar o texto do dispositivo, parcela da doutrina define a *holding* como uma sociedade detentora de participação societária em outra ou de outras sociedades. Classificando-a como *holding pura* caso seja constituída exclusivamente com o intuito de deter participações em outras sociedades e como *holding mista* se for constituída com outros propósitos além do ora em comento<sup>5</sup>.

Há, porém, uma vertente doutrinária que apresenta uma definição mais abrangente, no sentido de que a *holding* consiste em uma sociedade cujo escopo é a detenção de bens e direitos, como imóveis e participações em outras sociedades. Cuida-se, no primeiro caso, de *holding imobiliária*; e, no segundo, de *holding de participações*. Tem-se, ainda, de acordo com esta corrente, a

---

5 MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. Holding familiar e suas vantagens: planejamento jurídico econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 3 ed. São Paulo: Alta, 2012, p. 2.

*holding patrimonial*, que detém tanto participações societárias, como imóveis, além de outros bens e direitos variados<sup>6</sup>.

Alerta-se, ainda, que a holding não é um tipo societário, mas uma qualificação que pode ser utilizada para designar tanto sociedades simples ou empresárias, a serem registradas na Junta Comercial ou no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas<sup>7</sup>.

Aconselha-se a instituição da *holding* por meio de sociedade por ações, limitada ou EIRELI. Desse modo, realizar-se-á, com a sua criação, a reorganização e proteção patrimonial, afastando os bens e direitos da relação direta com a pessoa física, dentro dos limites legais.

No que toca ao planejamento sucessório envolvendo uma empresa e os demais bens e direitos da família, parece que a escolha pela instituição de uma *holding patrimonial* é a mais adequada. Abordar-se-á, por esta razão, de maneira pormenorizada, as características deste tipo de *holding*.

### 3.2 Holding Patrimonial

A *holding patrimonial* é a simbiose entre as *holdings* de participação e imobiliária, sendo possível adicionar à mistura, ainda, outros bens e direitos dos mais variados (v.g. animais, embarcações, ativos financeiros etc.). Razão pela qual se entende ser a modalidade de *holding* mais adequada para realização do planejamento patrimonial sucessório que envolva, além de uma empresa familiar, imóveis ou outros bens e direitos pertencentes à família.

---

6 LONGO, José Henrique. Criação de Holding e Proteção Patrimonial. IX Congresso Nacional de Estudos Tributários (IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários).

7 MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. Holding familiar e suas vantagens: planejamento jurídico econômico do patrimônio e da sucessão familiar. 3 ed. São Paulo: Alta, 2012, p. 8.

No tocante à empresa familiar, a escolha pela instituição da *holding* acarretará o distanciamento entre o sócio pessoa física e a empresa operacional – no caso, a familiar. A hipótese apresenta-se vantajosa por dois motivos: viabiliza a proteção do patrimônio dos sócios, afastando-o dos riscos diários do negócio da operacional; e garante a concentração do poder familiar nas votações que envolvam decisões na operacional, uma vez que as discussões sobre as questões a serem votadas são realizadas no âmbito da *holding*, logo, em casos de dissidência, os sócios cujo entendimento for vencido na votação não poderão interferir na tomada da decisão na operacional.

Em outras palavras, as vantagens se referem à separação do patrimônio dos sócios e a conseqüente redução dos riscos desse patrimônio ser utilizado para quitar obrigações das sociedades operacionais; e à diminuição da possibilidade de ingerência de pessoas distintas do sócio (v.g. cônjuge meeiro, herdeiros etc.) na empresa. Assim, nota-se que a *holding* proporciona, além da proteção patrimonial dos sócios e da própria empresa operacional, a proteção contra possíveis reflexos acarretados pela mudança no quadro societário em virtude de sucessão.

Já quanto ao patrimônio imobiliário, nota-se ser a criação da *holding* vantajosa por promover a segregação entre os imóveis do sócio e patrimônio da empresa; por manter as pessoas físicas titulares dos imóveis no anonimato, promovendo, destarte, a segurança da família, mormente se esta for detentora de vultoso patrimônio; e, ainda, por evitar a manutenção do bem em condomínio e suas nefastas conseqüências, porquanto garante que a tomada de decisões seja realizada por deliberações da maioria.

Há de se tomar cuidado, porém, com alguns aspectos na constituição de uma *holding patrimonial*, dentre os quais se destaca aquele que interessa ao tema ora sob análise: a inclusão dos ativos financeiros como bens integrantes do patrimônio da *holding*.

Como dito, é possível incluir no patrimônio da *holding* bens e direitos distintos das participações societárias e dos imóveis. Incluí-los, contudo, não configura sempre uma situação vantajosa. Tome-se como exemplo o caso dos ativos financeiros em que se apresenta economicamente mais interessante a sua manutenção como patrimônio da pessoa física. Isto porque a pessoa jurídica sofre a incidência da alíquota de 34% sobre os ativos financeiros, sendo esta porcentagem correspondente à soma das alíquotas do Imposto de Renda – IR (15%) e Adicional de IR (10%) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSL (9%), independentemente de a tributação ser por lucro real ou presumido; ao passo que a pessoa física sofre a incidência de alíquotas que variam entre 15% a 22,5% sobre seus rendimentos financeiros.

Ante o exposto, cingir-se-á, neste artigo, a tratar de uma *holding patrimonial* constituída pelas ações ou quotas da empresa familiar e o patrimônio imobiliário da família, cuidando de suas vantagens para a concretização de um planejamento tributário na sucessão.

### 3.3 Holding Familiar

A *holding* será classificada como familiar em razão do contexto no qual se encontra inserida e do fato de abarcar a empresa familiar. Não se trata, portanto, de uma espécie diferente, ela pode ser constituída como qualquer uma das formas de *holding*. Salienta-se que as *holdings* familiares “permitem a manutenção do controle, favorecem o encaminhamento da sucessão nas empresas familiares” e “dispõem sobre a reaplicação de recursos provenientes de dividendos de outras companhias”<sup>8</sup>.

---

8 LODI, João Bosco. Lobby e Holding: as bases do poder. São Paulo: Pioneira. 1982, p.14.

As *holdings familiares* são instituídas, em geral, com intuito de facilitar o processo sucessório e torná-lo menos oneroso. A formação de uma empresa *holding* familiar tem como escopo reunir os bens e direitos pertencentes à empresa e à família, a fim de possibilitar ao gestor da empresa a repartição, ainda em vida, de todo o patrimônio, por meio da distribuição de quotas ou ações para os herdeiros. Reserva-se, normalmente, o direito de usufruto vitalício das participações na sociedade ao administrador.

O planejamento sucessório por meio da constituição de uma *holding familiar* parece vantajoso também no sentido de que evitar que os litígios envolvendo os sucessores possam desaguar nas decisões da empresa operacional e prejudicar sua governança.

Dentre as vantagens apresentadas, cingir-se-á a abordagem do artigo ao processo sucessório, a fim de, uma vez explanado o processo, tratar do planejamento para redução da carga tributária incidente sobre ele.

#### **4. Sucessão Patrimonial**

O vocábulo “sucessão”, *lato sensu*, cuida do ato através do qual uma pessoa passa a ocupar o lugar da outra, assumindo a titularidade de certos bens e direitos<sup>9</sup>. Há casos de sucessão por ato entre vivos e aqueles cuja causa é a morte. “Quando se fala, na ciência jurídica, em direito das sucessões, está-se tratando de um campo específico do direito civil: a transmissão de bens, direitos e obrigações em razão da morte. É o direito hereditário”<sup>10</sup>.

---

9 GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro, volume 7: direito das sucessões. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 19.

10 VENOSA, Silvio de Salvo. Direito Civil: direito das sucessões. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p.1.

Entende-se, assim, que o termo inicial do processo de sucessão se dá, normalmente, com a morte do detentor do patrimônio. Cuidar-se-á, aqui, de três situações hipotéticas distintas e seus resultados no caso do *de cujus* ser proprietário de uma empresa familiar.

A sucessão intestada é aquela em que não houve qualquer preparação para o processo sucessório, isto é, não há sequer um testamento. Dar-se-á do seguinte modo com relação à empresa familiar: após a morte do administrador e a abertura do inventário, a gestão da empresa operacional acaba se tornando uma questão do próprio inventário. Nos casos em que existe disputa na definição de titularidade e distribuição dos bens, é comum levar o caso ao judiciário e esperar sua resolução. Neste ínterim, a litigiosidade passa a ser qualidade do inventário e da própria administração da empresa. Definida a partilha dos bens, restará, ainda, a designação da nova administração da empresa, que suscitará outra disputa: a disputa pelo comando, pela gestão empresarial. Como se vê, a sucessão intestada, sem qualquer planejamento prévio, geralmente, é repleta de percalços que, além de afetarem o relacionamento familiar, podem gerar problemas na condução da administração da empresa familiar.

Na sucessão testamentária, a morte e a consequente abertura do inventário acarretam a administração provisória da empresa pelo inventariante e a gestão passa a ser assunto do inventário. Não há disputa pelos bens, uma vez que, em se tratando de testamento válido, a distribuição seguirá de acordo com o que nele estiver disposto. Há possibilidade, porém, do surgimento de conflitos entre os herdeiros cujo escopo seja a detenção do poder de gestão da empresa, nas hipóteses em que as participações societárias forem atribuídas a mais de um herdeiro. Embora mitigue os conflitos, as determinações testamentárias, normalmente, não alcançam a questão da administração da empresa, razão pela qual é possível que os conflitos oriundos da sucessão influenciem negativamente a gestão daquela.

É possível realizar o planejamento sucessório por meio distinto do testamento e que parece ser ainda mais vantajoso do ponto de vista de proporcionar economia financeiro-tributária: utilização de estrutura financeira disponibilizada pelo mercado para facilitar o processo de sucessão. Dentre as muitas estruturas disponíveis<sup>11</sup>, tratar-se-á, neste artigo, da constituição de *holding patrimonial familiar* como meio para concretização do planejamento.

Na hipótese do patrimônio ser disposto sob a égide de uma *holding familiar*, a sucessão patrimonial e da empresa é decidida por ato *inter vivos*, ainda sob o comando do empresário. Quando da morte e abertura do inventário, não há surpresas, porquanto o novo quadro administrativo da empresa já está resolvido. Logo, os herdeiros-sócios darão continuidade à gestão conforme determinado em vida por seu pai e/ou mãe. Assim, evitam-se disputas por patrimônio e poder, preservando as relações familiares e a própria empresa operacional.

Com efeito, como a sucessão hereditária não fará diretamente com relação aos bens e às participações societárias na empresa operacional, mas por meio de quotas ou ações da *holding*, mesmo nos casos em que surgirem conflitos referentes à herança, estes não afetarão tão fortemente as decisões da operacional.

Assinala-se que a transferência das quotas ou ações pode ser realizada tanto em vida como depois da morte. No tocante à opção de transferência *causa mortis*, não há muito a falar, transferir-se-ão as quotas ou ações aos herdeiros, após o falecimento do empresário, pelo valor venal dos bens<sup>12</sup>.

---

11 Previdência Privada (VGBL), Fundos Fechados, Escrow Accounts, Fundos de Investimento em Participações (FIP) etc.

12 CTN, artigo 38: “A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens e direitos transmitidos”. No escólio de Kiyoshi Harada: “Conceituamos o valor venal como sendo aquele preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda à vista, em condições normais do mercado imobiliário, admitindo-se a

Em se tratando de transferência das quotas ou ações por ato entre vivos, ocorrerá um adiantamento da legítima, que consiste na ordem de vocação hereditária prevista em lei. O ato será concretizado por meio de doação. Impende lembrar que o Código Civil estabelece, em seu artigo 555, que a revogação da doação somente pode ser feita em virtude de ingratidão do donatário ou por inexecução de encargo. Infere-se, portanto, ser a realização da doação uma decisão a ser tomada em caráter definitivo. Tendo isto em vista, é comum que a doação, nestes casos, seja feita com reserva de usufruto vitalício do doador. Desse modo, garantem-se ao doador-usufrutuário amplos poderes para gerir a empresa e o direito à percepção de rendimentos.

#### 4.1 Planejamento Sucessório

Das modalidades apresentadas como possíveis formas de sucessão, a que parece mais interessante é aquela em que se institui uma *holding patrimonial*, por meio da integralização de bens móveis (as quotas ou ações da empresa operacional) e imóveis. De seguinte, o quotista ou acionista, que detinha todo o patrimônio, faz uma doação, com reserva de usufruto vitalício, aos seus herdeiros e sucessores, das quotas ou ações da *holding*, observando, sempre, os limites estabelecidos pela legítima.

Este procedimento torna o processo sucessório bem mais simples. Explica-se. Quando da morte do doador, neste caso, o usufruto será extinto<sup>13</sup>. Logo, o pleno domínio das quotas ou ações passará aos respectivos sucessores. Demais disso, as *holding*

---

diferença de até 10% para mais ou para menos”. (ITBI: doutrina e prática. Atlas, 2010, p. 144).

13 Consoante dispõe o Código Civil, em seu artigo 1.410, I, o usufruto se extingue pela morte do usufrutuário. Em razão de ser um direito *intuitu personae*, não se transmite aos herdeiros.

*patrimoniais familiares* servem, também, para propiciar uma melhor gestão dos bens e direitos a ela transferidos, especialmente porque permite a unidade das decisões no âmbito da operacional; reduzir a exposição dos proprietários de patrimônios vultosos, prezando, desse modo, pela segurança deles; e, em grande parte dos casos, proporcionar uma diminuição da carga tributária incidente sobre o patrimônio transferido.

Examinar-se-á, a seguir, o tributo de competência municipal que onera a transmissão da propriedade imobiliária: o ITBI. Uma vez que a análise de suas imunidades, regras e exceções é de suma importância para determinar se haverá redução de encargos fiscais com a constituição da *holding patrimonial* ou não.

## 5. ITBI: Imunidade e Isenção

A Constituição, em seu artigo 156, estabelece:

*“Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

*[...]*

*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;*

*[...]*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II:*

*I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade*

*preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;”.*

Para a incidência do ITBI, portanto, exige-se a transmissão, isto é, a mudança de titularidade do bem. Esta transmissão deve ser realizada por ato entre vivos, posto ser a transmissão *causa-mortis* hipótese de incidência de imposto estadual. Ademais, deve ser realizada por ato oneroso, também por ser a transmissão a título gratuito hipótese de incidência de imposto estadual.

Após a previsão constitucional da hipótese de incidência do ITBI, vê-se a previsão de hipótese de não incidência do imposto, ou melhor, a constituição de uma norma de imunidade que delimita a competência e proíbe a tributação em determinadas situações, a saber: transmissão de bens e direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital; e transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. Estabelece, ainda, uma exceção à imunidade, qual seja: se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda dos bens imóveis e dos direitos a eles referentes, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

A norma constitucional ora sob exame é regulada pelos artigos 36 e 37 do Código Tributário Nacional, que dispõem:

*Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:*

*I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;*

*II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.*

*Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.*

*Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.*

*§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.*

*§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.*

*§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.*

*§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.*

Antes de tratar das regras legais especificamente, vale lembrar que, conforme o entendimento do STF, as imunidades tributárias constitucionais devem ser interpretadas de maneira teleológica, não literal como pede o artigo 111 do CTN com relação às isenções.

O fundamento daquela imunidade parece ser incentivar o dinamismo e os investimentos na economia pátria, uma vez que impede a incidência do ITBI em mudanças patrimoniais imobiliárias envolvidas na instituição de novas empresas ou em reestruturações societárias. A exceção à regra vem para corroborar este entendimento, já que exclui da abrangência da imunidade as empresas que trabalham diretamente com a venda, locação ou arrendamento mercantil de bens imóveis. Já que, em se tratando de empresas que desenvolvem este tipo de atividade, a circulação dos bens e direitos referentes aos imóveis é o próprio objeto de exploração econômica, razão pela qual não se justifica a aplicação da imunidade.

Ante o exposto, é possível enxergar que as normas previstas nos dispositivos do CTN, cujo escopo é incentivar a fomentação da economia nacional por meio de incentivos tributários, vão ao encontro do entendimento esposado pela CF. Entende-se, portanto, da leitura dos dispositivos legais interpretados conforme as normas constitucionais, que também não incide o ITBI nos casos de desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica dos bens e direitos que foram objeto da integralização do seu capital, sempre que o patrimônio retorne ao sócio ou ao acionista da empresa.

Embora alguns teçam críticas veementes com relação à aplicação desta norma, haja vista a possibilidade que ela gera para instituição e extinção de empresas somente com a finalidade de escapar da incidência do ITBI, não há nenhuma razão plausível que justifique a sua não aplicação. Impende lembrar, ainda, que nos casos de utilização de meios legais para a redução da carga tributária, o ato será considerado elisivo ou não levando em conta

o entendimento das normas aplicado nas hipóteses de planejamento tributário. Logo, não existe motivo para não incidência da exceção trazida pelo parágrafo único, artigo 36 do CTN em um ambiente jurídico hígido.

É preciso debruçar-se, outrossim, sobre a regra trazida pelo artigo 37 do CTN, que define o que se entende por “atividade preponderante” da empresa. Restará caracterizada, segundo o dispositivo, a atividade imobiliária preponderante sempre que mais de 50% da receita operacional da adquirente, nos dois anos que antecederem e nos dois anos que sucederem a aquisição, seja proveniente de operações cujo objeto consista na “venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição”.

Parece acertada, assim, a interpretação que analisa o percentual da receita operacional em dois períodos distintos, de maneira cumulativa: os dois anos anteriores e os dois anos posteriores à aquisição. E, no caso da empresa iniciar suas atividades após a aquisição ou menos de dois anos antes dela, observar-se-á o período dos três subsequentes à realização do negócio, conforme determinação do artigo 37,§2º do CTN. Entende-se, portanto, que se a média da receita operacional referente aos valores oriundos de negócios imobiliários dos quatro anos, no primeiro caso, e dos três anos, no segundo, superar o percentual de 50 %, resta caracterizada a atividade preponderante da empresa como imobiliária. Afasta-se, como consequência, a aplicação da imunidade constitucional prevista, incidindo, normalmente, o ITBI.

## **6. Holding Patrimonial Familiar: um meio para realização de planejamento tributário na sucessão**

Restringir-se-á, aqui, a tratar da sucessão que envolva empresa operacional familiar e patrimônio imobiliário da família, tratando de um quadro generalista, a fim de nortear o

planejamento nas sucessões. Sem olvidar, é claro, a necessidade de analisar individualmente os casos em um trabalho de planejamento tributário na prática.

De pronto, faz-se necessário que a atividade da empresa operacional não seja preponderantemente imobiliária, uma vez que a imunidade garantida pela constituição ao ITBI será bastante relevante na realização do planejamento.

Demais disso, devem ser analisados os tributos que incidem diretamente sobre a sucessão: o ITCMD e o IRPF sobre ganho de capital. Além de pensar em todos os tributos que podem exercer influência sobre os atos paralelos que serão realizados a fim de dirimir tributos, *in casu*, a constituição da *holding patrimonial familiar*.

Insta observar, ainda, que se já há pretensão de alienar os bens a serem conferidos à *holding*, a sua constituição não é vantajosa, uma vez que a alíquota referente ao IR sobre ganho de capital incidente na pessoa jurídica é superior àquela incidente nas relações com a pessoa física.

Ultrapassadas aquelas questões, é possível tratar das muitas vantagens na constituição da *holding*, como no que toca à distribuição de lucros e dividendos, que é isenta da incidência do IR; à redução da tributação de rendimentos em comparação à pessoa física; maior proteção do patrimônio; e à possibilidade de realização de acordos entre os acionistas ou quotistas, regulando suas relações. Por essas razões, em grande parte dos casos, considera-se interessante a constituição da *holding* para a realização de um planejamento tributário na sucessão.

O referido planejamento, na situação a ser examinada – na qual está envolvida a empresa operacional e o patrimônio imobiliário familiar –, dar-se-á da seguinte maneira:

Inicialmente, verifica-se se há pretensão de alienar os bens. Se não houver, averigua-se a atividade preponderante da empresa familiar e compara sua receita com a proveniente dos alugueis dos

imóveis que serão conferidos à *holding*. Em não se configurando supremacia da receita imobiliária, procede-se a conferência dos bens móveis (quotas ou ações da empresa familiar) e dos bens imóveis para a pessoa jurídica, em realização de capital. Integraliza-se, assim, o capital da *holding* em operação imune ao ITBI.

Em seguida, o quotista ou acionista, antes detentor de todo o patrimônio integralizado na *holding*, realiza a doação, com reserva de usufruto vitalício, aos seus herdeiros e sucessores, respeitando os limites da legítima. Incide sobre esta operação o ITCMD, em razão da transmissão dos bens a título gratuito. Vale lembrar, porém, que a base de cálculo para incidência da exação será o valor venal das quotas ou ações doadas, e não o valor venal de cada bem. Convém mencionar, ainda, que, na realização da sucessão sem qualquer planejamento, também incide o ITCMD em razão da transmissão de bens *causa mortis*. Neste caso, contudo, a base de cálculo diz respeito ao valor venal de cada um dos bens em sucessão.

Durante todo o período do usufruto, o usufrutuário garante o seu direito de administrar os bens e a empresa operacional. Além disso, é facultada a realização de acordo entre quotistas ou acionistas, que protegem a *holding* de ações isoladas dos herdeiros<sup>14</sup>.

Quando da morte do usufrutuário, o usufruto se extingue. Logo, passa-se o pleno domínio das quotas ou ações aos donatários. Estes, por sua vez, passarão a ser detentores de todo patrimônio que lhes seria transmitido através da herança, por meio da *holding*.

A partir do momento em que passam a controlar o destino dos bens, os sócios da *holding* patrimonial familiar podem decidir seguir por vários caminhos, levando em consideração sempre as características tributárias envolvidas nos negócios a serem firmados pela *holding patrimonial*.

---

14 Como cláusulas de *lock up*, *tag along*, *drag along*, entre outras.

Neste sentido, é possível continuar explorando o patrimônio por meio da própria *holding* e garantido o recebimento de rendas por meio de distribuição de lucros e dividendos, isentos da incidência do IR.

Além disso, caso pretendam realizar a divisão dos bens propriamente ditos, é possível reduzir o capital da *holding*, retornando os bens aos seus sócios e já os deixando sobre a propriedade de quem de direito. Esta é uma hipótese que subsume à isenção quanto à incidência do ITBI em casos de desincorporação patrimonial nos quais os bens são devolvidos aos sócios da empresa, prevista no artigo 36, parágrafo único do CTN. Nesta operação, portanto, deve-se ter cuidado apenas com a possibilidade da incidência de IR sobre ganho de capital.

## 7 Conclusão

O planejamento tributário, como técnica de organização lícita cuja finalidade é reduzir, retardar ou extinguir a incidência tributária sobre determinados negócios jurídicos, vale-se das várias opções oferecidas pelo ordenamento jurídico para se alcançar os fins desejados e escolhe, dentre elas, a economicamente mais vantajosa.

A consecução de um planejamento tributário, portanto, não é simples, deve sempre analisar as diversas variáveis do caso específico, para, só assim, estabelecer qual o melhor caminho a ser seguido.

A utilização da *holding* como forma de planejar a sucessão e a divisão de bens entre os herdeiros vem se tornando cada vez mais comum. Todavia, a sua instituição não é remédio para curar todos os males. Em alguns casos, ao analisar o todo, vê-se a desvantagem da sua utilização. Buscou-se, neste artigo, tratar de uma situação hipotética na qual a instituição da *holding*, além de ser considerada como uma forma de planejamento tributário e sucessório válida, seria vantajosa sob a ótica financeira.

Concluiu-se que, nos casos em que é possível se valer das imunidades e isenções referentes à incidência do ITBI, é vantajosa a constituição de uma *holding familiar*, que passa a ser detentora da empresa operacional familiar e dos bens imóveis daquela família, para fins de planejamento tributário e sucessório. Uma vez que, como restou demonstrado, além das diversas vantagens extratributárias apresentadas pela instituição da *holding*, os valores pagos em razão de incidência de exações será minorado.

## **Sobre os Organizadores**

**SAULO MEDEIROS DA COSTA SILVA**, Mestre pela UEPB; Presidente do Instituto Paraibano de Estudos Tributários – IPBET; Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/PB; Professor de Direito Tributário da FRR/CESREI, da Pós-graduação em Direito Tributário da Escola Superior da Advocacia – ESA/PB, da Escola Superior da Magistratura – ESMA/CG e dos Cursos Jurídicos Misael Montenegro – PE; Sócio e Diretor Jurídico do Escritório Advocacia David Diniz – ADD.

**ARTHUR CESAR DE MOURA PEREIRA**, Procurador da Fazenda Nacional, com exercício na Coordenação de Representação Judicial - CRJ em Brasília e perante o STJ; Graduado em Direito pela UFPB e pela University of Leeds – UK (Programa Piani); Especialista em Direito Tributário pela UNISUL; Pós-graduação em Gestão Tributária pela ESAF; Professor de Direito Tributário e de Direito Financeiro, com passagens pela UNESC, FESMIP, ESMA, e IESP, na graduação e na especialização; Professor de curso preparatório para carreiras jurídicas da AGU, com passagens pelo LEXUS, pela EBEJI e com atuação com coaching desde 2012; Autor do livro LEI DE EXECUÇÃO FISCAL COMENTADA E ANOTADA pela Editora JUSPODVM.



## **Sobre os Autores**

**ALEXANDRE HENRIQUE SALEMA FERREIRA**, Doutor em Direito pela UFPE; Mestre em Ciências da Sociedade pela UEPB; Especialista em Auditoria Fiscal-contábil pela UFPB; Professor da UEPB e Auditor Fiscal do Estado da Paraíba.

**AMANDA LUCENA LIRA**, Advogada Tributarista, Especialista em Direito Processual Civil pela Faculdade De Direito Damásio de Jesus (FDDJ). Cursos de Extensão em: Introdução ao direito norte-americano pela George Washington University (GWU, DC); Planejamento Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET). Bacharela em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba (UEPB).

**CASSIO NUNES**, Graduação em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba. Ex-bolsista do Deutscher Akademischer Austauschdienst (DAAD). Participação no curso Wirtschaftsstandort Deutschland em Freiburg im Breisgau – Alemanha.

**DANIEL FERREIRA DE LIRA**, Promotor de Justiça do Ministério Público do Estado do Ceará. Ex-Advogado militante. Professor Universitário. Ex-diretor da Escola Superior de Advocacia - ESA/CG, Ex- Conciliador Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba, Especialista em Direito Processual Civil e Especialista em Direito Tributário pela Universidade do Sul de Santa Catarina, Civilista e Ex-Professor de Teoria Geral

do Processo, Juizados Especiais e Direito Processual Civil na União de Ensino Superior de Campina Grande (UNESC) e do Centro de Ensino Superior Reinaldo Ramos (CESREI), do Roma Cursos Jurídicos, do Lexus e do Meritvs - preparatório para concursos. Professor da FACISA e da Especialização da ESMA (Escola Superior da Magistratura) sobre prática cível. Mestre em Desenvolvimento Regional pela UEPB/UFPG. Mestrando em Direito Econômico pela UFPB. Doutorando em Direito pela PUC/Buenos Aires. Palestrante em eventos jurídicos e articulista em diversas revistas jurídicas. Autor do livro Sinopses de Juizados Especiais Cíveis e Criminais pela Edijur/Leme-SP. É colunista quinzenal da revista jurídica *jus vigilantibus* com sede no Espírito Santo e da Revista A Barriguda.

**DIEGO FERNANDES GUIMARÃES**, Juiz de Direito do Tribunal de Justiça da Paraíba – TJPB, Ex - Procurador Chefe da Procuradoria Federal junto ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba. Professor da Faculdade de Ciências Sociais e Aplicadas do Centro de Ensino Superior e Desenvolvimento (CESED/FACISA). Bacharel em Ciências Jurídicas pela Universidade Estadual da Paraíba. Pós-Graduado em Direito Tributário.

**EDMILSON EWERTON RAMOS DE ALMEIDA**, Bacharel em Direito e bacharelado em Administração Pública pela Universidade Estadual da Paraíba (UEPB). Pós-graduando em Direito Público pela Universidade Anhanguera-Uniderp. Membro atuante das Comissões de Sociedade de Advogado da OAB/PB e de Estudos Tributários da Subseção de Campina Grande/PB. Membro fundador da Associação de Jovens Advogados/PB. Advogado associado ao escritório Rocha, Marinho e Sales advogados.

**EDUARDO COELHO**, Advogado. Sócio do Coelho & Dalle Advogados. Graduado pela Faculdade de Direito do Recife, da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

**EDUARDO J. DOS S. P. DE HOLLANDA CAVALCANTI**, Graduado pela Universidade Católica de Pernambuco. Pós-Graduado em Direito Tributário pelo Instituto Pernambucano de Direito Tributário. Advogado. Sócio fundador de Hollanda Cavalcanti Advogados, em Pernambuco e sócio, na Paraíba, da Advocacia David Diniz – ADD.

**FERNANDO LUCENA PEREIRA DOS SANTOS JÚNIOR**, Advogado. Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Advogado com atuação expressiva na área de Direito Tributário, Imobiliário e Empresarial. Membro da Comissão de Defesa do Contribuinte na Ordem dos Advogados do Brasil, Seccional do Rio Grande do Norte. Membro da APET - Associação Paulista de Estudos Tributários.

**RENATO CÉSAR**, Procurador da Fazenda Nacional com atuação perante os Tribunais Superiores. Pós-graduação em Direito Tributário e Direito Constitucional. Professor de cursos preparatórios para concursos. Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Autor do “Manual do Procurador da Fazenda Nacional”, coautor de “Questões Discursivas Comentadas – Advocacia Pública Federal” da Editora Juspodivm, e do livro “Estudos de Direito Constitucional”, em coautoria com o professor André Regis de Carvalho, pela editora da UFPB.

**RODRIGO SILVEIRA RABELLO DE AZEVEDO**, Advogado, Graduado pela Universidade Estadual da Paraíba. Mestre em Constituição e Garantia de Direitos pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN e Professor Universitário.

**THIAGO BENTO QUIRINO HERCULANO**, Graduado em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba (2012). Atuou, no escritório Advocacia David Diniz – ADD, em Tributário, Civil, Imobiliário, Administrativo (licitações e contratos administrativos) e Constitucional; Ex-Membro da Comissão de Estudos Tributário da OAB/PB – Subseção de Campina Grande; Atualmente é Assessor Jurídico do Ministério Público Federal.

**WILSON SALES BELCHIOR**, Pós-graduado em Direito Processual Civil pela Escola Superior do Ministério Público do Estado do Ceará; Bacharel em Direito pela Universidade de Fortaleza (Unifor); Conselheiro Federal da OAB/PB; Sócio e Diretor Jurídico do escritório Rocha, Marinho e Sales advogados.