

**Curso Avançado de  
Direito Tributário  
Municipal**

Volume 4

# TRIBUTACÃO MUNICIPAL

Saulo Medeiros da Costa Silva  
Arthur Cesar de Moura Pereira  
Jubevan Caldas de Sousa  
Organizadores

Homenagem ao  
Professor Roque Antônio Carrazza

Saulo Medeiros da Costa Silva  
Arthur Cesar de Moura Pereira  
Jubevan Caldas de Sousa  
(Organizadores)

# TRIBUTAÇÃO MUNICIPAL

CURSO AVANÇADO  
DE DIREITO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL

Volume 4



Campina Grande - PB | 2023



## **Universidade Estadual da Paraíba**

Prof<sup>ª</sup>. Célia Regina Diniz | *Reitora*

Prof<sup>ª</sup>. Ivonildes da Silva Fonseca | *Vice-Reitora*



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

Cidoval Morais de Sousa | *Diretor*

#### **Conselho Editorial**

Alessandra Ximenes da Silva (UEPB)

Alberto Soares de Melo (UEPB)

Antonio Roberto Faustino da Costa (UEPB)

José Etham de Lucena Barbosa (UEPB)

José Luciano Albino Barbosa (UEPB)

Melânia Nóbrega Pereira de Farias (UEPB)

Patrícia Cristina de Aragão (UEPB)



Editora indexada no SciELO desde 2012



Editora filiada a ABEU

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

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



## Editora da Universidade Estadual da Paraíba

Cidoval Morais de Sousa (*Diretor*)

### Expediente EDUEPB

#### ***Design Gráfico e Editoração***

Erick Ferreira Cabral  
Jefferson Ricardo Lima A. Nunes  
Leonardo Ramos Araujo

#### ***Revisão Linguística e Normalização***

Antonio de Brito Freire  
Elizete Amaral de Medeiros

#### ***Assessoria Técnica***

Carlos Alberto de Araujo Nacre  
Thaise Cabral Arruda  
Walter Vasconcelos

#### ***Divulgação***

Danielle Correia Gomes

#### ***Comunicação***

Efigênio Moura

Depósito legal na Câmara Brasileira do Livro - CDL

T822 Tributação municipal [recurso eletrônico] / organização, Saulo Medeiros da Costa Silva, Arthur Cesar de Moura Pereira e Jubevan Caldas de Sousa. – Campina Grande : EDUEPB, 2023.  
398 p. : il. ; 15 x 21 cm ; 3,0 MB. – (Curso avançado de direito tributário municipal ; 4)

ISBN: 978-85-7879-843-7 (E-book)  
ISBN: 978-85-7879-844-4 (Impresso)

1. Direito tributário. 2. Normas tributárias municipais.  
3. Legislação tributária. I. Título.

21. ed. CDD 343.04

Ficha catalográfica elaborada por Ana Patrícia Silva Moura – CRB-15/945

Copyright © EDUEPB

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

Dedico a Deus, a David Diniz (*in memoriam*)  
fundador da Advocacia David Diniz – ADD,  
Katherine Valéria Gomes de Oliveira Diniz,  
Ives Gandra da Silva Martins, Eduardo de  
Hollanda Cavalcanti e Massillania Gomes  
Medeiros.

**Saulo Medeiros da Costa Silva**



A primeira relação do cidadão com o poder público ocorre no município. Aliás, mesmo as relações com o poder central ocorrem, também, nas cidades. Por isso, dedico o presente volume do Curso Avançado de Direito Tributário à Rainha da Borborema, minha Campina Grande, Capital do Interior do Nordeste.

**Arthur Cesar de Moura Pereira**



Dedico esta obra aos meus colegas fiscais e auditores fiscais de tributos dos municípios brasileiros. Servidores públicos aguerridos que têm a missão hercúlea de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias, muitas vezes sem estrutura e apoio adequados da gestão. São eles os responsáveis por buscar os recursos financeiros para que o município possa aplicar em benefício da sociedade local. E para isso precisam estar sempre buscando qualificação e atualização dos conhecimentos.

**Jubevan Caldas de Sousa**



# SUMÁRIO

15 APRESENTAÇÃO

17 APRESENTAÇÃO DE ROQUE CARRAZZA

19 PREFÁCIO

23 CAPÍTULO 1 - DUPLA TRIBUTAÇÃO POR DUPLA  
QUALIFICAÇÃO NO CAMPO DO ISS

*Jonathan Barros Vita*

37 CAPÍTULO 2 - ASPECTO MATERIAL DA REGRA MATRIZ  
DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS  
“DE QUALQUER NATUREZA” – ISS

*Solon Henriques de Sá e Benevides*

*Saulo Medeiros da Costa Silva*

61 CAPÍTULO 3 - TRIBUTAÇÃO SOBRE SOFTWARE:  
DESDOBRAMENTOS JURÍDICOS À LUZ DAS RECENTES  
DECISÕES DO STF NAS ADI'S 1.945-MT E 5.659-MG

*Alex Taveira dos Santos*

*Caio Honorato de Lima*

79 CAPÍTULO 4 - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E  
METAVERSO(S): UMA DISCUSSÃO A PARTIR DO CRITÉRIO  
ESPACIAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

*Cláudio Simão de Lucena Neto*

*Saulo Medeiros da Costa Silva*

*Olívia Maria Peixoto Flôr*

- 89      CAPÍTULO 5 - ISS E O ADEQUADO TRATAMENTO  
TRIBUTÁRIO DO ATO COOPERATIVO  
*Eduardo Silveira Frade*
- 119     CAPÍTULO 6 - BENEFÍCIOS FISCAIS DE ISS:  
VIRTUDE OU VÍCIO?  
*Mayra Andrade Marinho*
- 137     CAPÍTULO 7 - EXTRAFISCALIDADE MUNICIPAL  
E DESENVOLVIMENTO URBANO  
*Ana Paula Basso*
- 159     CAPÍTULO 8 - TRIBUTAÇÃO VERDE MUNICIPAL  
*Cleber Barros*
- 177     CAPÍTULO 9 - IPTU PROGRESSIVO NO TEMPO:  
CONSIDERAÇÕES SOBRE SUA NATUREZA NÃO-TRIBUTÁRIA  
*Glauber de Lucena Cordeiro*
- 203     CAPÍTULO 10 - O IPTU E A CORRESPONSABILIZAÇÃO  
DO PROMITENTE VENDEDOR NO CONTEXTO DOS  
PRECEDENTES VINCULANTES DOS RECURSOS  
ESPECIAIS Nº 1.110.551/SP E 1.111.202/SP:  
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DISTINGUISHING  
*Frederico Araújo Seabra de Moura*
- 231     CAPÍTULO 11 - PENHORABILIDADE DO BEM DE FAMÍLIA  
PARA PAGAMENTO DE DÉBITO DE IPTU  
*Jose Fernandez Mariz*  
*Thiago Bento Quirino Herculano*

- 245 CAPÍTULO 12 - IMÓVEL LOCALIZADO NA ÁREA URBANA  
E O CONFLITO APARENTE ENTRE O IPTU E O ITR  
*Rafael Gonçalves*
- 261 CAPÍTULO 13 - ASPECTOS POLÊMICOS DO ITBI: AFRONTAS  
À SUA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA  
*Felipe Crisanto*  
*Ciro Andrade Barreto Suassuna*  
*Isabela Dativo Sena*
- 279 CAPÍTULO 14 - A RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO  
TRIBUTÁRIO MUNICIPAL  
*Arthur Moura*
- 307 CAPÍTULO 15 - INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL COMO  
INSTRUMENTO DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO  
TRIBUTÁRIA MUNICIPAL: POSSIBILIDADES E DESAFIOS  
*Adriana Reis de Albuquerque*  
*Hugo de Brito Machado Segundo*
- 333 CAPÍTULO 16 - COOPERAÇÃO PARA A GESTÃO MAIS  
EFICIENTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL  
*Murilo Teixeira Avelino*
- 351 CAPÍTULO 17 - ECONOMIA COMPORTAMENTAL E NUDGES  
NO ESTÍMULO AO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES  
TRIBUTÁRIAS RELACIONADAS AO IPTU  
*Danielle Nascimento de Souza Linhares*  
*Pedro Henrique Vieira Greca Monteiro*
- 371 CAPÍTULO 18 - A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL:  
DESAFIOS E OPORTUNIDADES (POTENCIALIDADES)  
*Jubevan Caldas de Sousa*



## APRESENTAÇÃO

Bem-vindo(a) ao quarto volume do Curso Avançado de Direito Tributário Municipal. Neste estágio avançado do estudo, mergulharemos nas complexidades e desafios enfrentados pelos profissionais do direito tributário no âmbito municipal. Este volume foi cuidadosamente elaborado para fornecer aos leitores uma compreensão aprofundada das questões jurídicas mais relevantes e atuais que envolvem a tributação municipal.

À medida que o direito tributário municipal evolui, torna-se imperativo que os profissionais do campo estejam devidamente preparados para lidar com as crescentes demandas e ambiguidades. Este curso busca fornecer o conhecimento especializado necessário para enfrentar tais desafios, explorando os princípios fundamentais, a legislação específica e as recentes decisões judiciais que moldam o cenário tributário municipal.

Neste volume, abordaremos tópicos de grande relevância e atualidade, como o poder de tributar dos municípios, a interpretação das normas tributárias locais, os impostos municipais sobre a propriedade, o IPTU e o ISSQN, as taxas e contribuições de melhoria, além de questões de fiscalização, arrecadação e contencioso tributário municipal.

Por meio de uma abordagem didática e detalhada, este curso fornecerá uma visão panorâmica dos temas atuais do sistema tributário municipal, permitindo aos leitores compreenderem as peculiaridades, os desafios práticos e as estratégias de litígio aplicáveis aos casos tributários municipais. Além disso, serão apresentados estudos de caso, como a possível incidência do ISS no Metaverso, além

de exercícios práticos que auxiliarão na aplicação do conhecimento adquirido.

É com grande satisfação que apresentamos este quarto volume do Curso Avançado de Direito Tributário Municipal. Esperamos que esta obra sirva como uma valiosa fonte de conhecimento para estudantes, professores, advogados e demais profissionais interessados em aprofundar seus conhecimentos nessa área especializada do direito tributário.

Desejamos a todos uma jornada de aprendizado enriquecedora e proveitosa neste curso, na certeza de que o estudo do direito tributário municipal contribuirá para o fortalecimento e aprimoramento da atuação dos profissionais no campo jurídico, bem como para o desenvolvimento de um ambiente tributário municipal mais justo e equilibrado.

Por fim, pelo brilho dos seus ensinamentos constitucionais tributário que ultrapassou gerações, o presente volume é em homenagem ao prof. Roque Carrazza que, também, será homenageado no V Congresso Paraibano de Direito Tributário sediado em Campina Grande.

A capa do livro, com traços do movimento armorial, foi alusiva aos 50 anos deste movimento idealizado pelo paraibano, escritor e dramaturgo Ariano Suassuna, cuja exposição ocorreu também na cidade de Campina Grande, no mês do V Congresso Paraibano de Direito Tributário, no Museu de Arte Popular da Paraíba. A arte armorial é realizada a partir das manifestações artístico-culturais populares do Nordeste e por isso optamos por tornar esse livro ainda mais especial com elementos da nossa cultura e, sem dúvida, será um livro marcante para todos!

**Saulo Medeiros da Costa Silva**  
**Arthur Cesar de Moura Pereira**  
**Jubevan Caldas de Sousa**

## APRESENTAÇÃO DE ROQUE CARRAZZA

Foi-me dado uma gratificante incumbência: a de um admirador saudar um mestre. Aceitei o convite, não por me sentir capacitado, mas pela oportunidade de expressar o carinho e admiração contagiante, provocada – como ainda provoca – o professor de outrora, o mestre de sempre, Roque Carrazza.

Conheci o prof. Roque Carrazza nos corredores da PUC/SP, assistindo suas aulas, palestras e conferências, sempre encantadoras, durante vários anos. O destino nos trouxe ao mesmo espaço, a minha Campina Grande, no V Congresso Paraibano de Direito Tributário onde será lançada a obra e o professor Roque Carrazza o grande homenageado.

Sem dúvida, um destacado entusiasta da pesquisa acadêmica. Prof. Roque Carrazza, além de mestre, doutor e livre docente em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP), possui importantes livros publicados. Todavia, sem retirar o brilho dos demais, o Curso de Direito Constitucional Tributário tornou-se um clássico e estudado em todas as faculdades de Direito, tanto nas graduações como nas pós-graduações, além de ser manual de consulta dos advogados, procuradores, juízes e Tribunais há mais de 30 anos, já estando na 34<sup>a</sup> edição, o que demonstra a solidez do seu conhecimento e clareza dos seus pensamentos.

Nunca se furtou em defender suas convicções, mesmo que contrárias ao senso comum ou à jurisprudência dominante, inclusive defende que o sistema constitucional tributário brasileiro é um “sistema intrinsecamente bom, que, todavia, sofre com leis sem operatividade; abuso do Executivo que, se utilizando do poder de regulamentar, tem inovado inauguralmente a ordem jurídica tributária,

além de alguns setores do Judiciário que fazem cálculos e projeções, como se o direito do contribuinte fosse maior ou menor dependendo das quantias que estão em jogo”.

E com essa coragem intelectual e postura crítica vem contribuindo para a construção de um sistema tributário brasileiro mais justo e equilibrado, sempre provocando profundas reflexões, principalmente em relação à proteção dos Municípios que, enquanto entes políticos, “estão sucumbindo à mímica. A União açambarcou os tributos economicamente mais interessantes”, sendo necessário retrabalhar um pouco as competências tributárias da União e fortalecer os Municípios.<sup>1</sup>

Prof. Carrazza é membro da União dos Juristas Católicos de São Paulo (UJUCASP); da Academia Paulista de Letras Jurídicas (cadeira de número 27); da Academia Paulista de Direito (cadeira de número 39); da Academia Brasileira de Direito Tributário (cadeira número 19), além de participar de inúmeros conselhos, dentre eles: do Conselho Superior de Direito da Federação do Comércio do Estado de São Paulo e do Conselho Jurídico da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, sempre se destacando pela seriedade e compromisso com a justiça fiscal e sua busca incessante pela harmonia na relação jurídico obrigacional entre o sujeito ativo (fisco) e o sujeito ativo (contribuinte e responsável tributário).

Sem dúvida, Roque Carrazza é um verdadeiro ícone do Direito Tributário brasileiro, cujo brilhantismo intelectual e paixão pelo ensino continuarão inspirando futuras gerações de tributaristas com ética e compromisso.

**Harrison Targino**

*Mestre em Direito pela PUC-SP*

*Presidente da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB/PB*

*Professor Titular da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)*

---

1 Fala proferida pelo Prof. Roque Carrazza no I Congresso Internacional Direito Tributário ocorrido na cidade de Trancoso/BA.

## PREFÁCIO

Honrou-me receber o convite dos organizadores para prefaciar o Volume 4 do Curso Avançado de Direito Tributário Municipal, que na ocasião faz justíssima homenagem ao Professor Doutor Roque Antônio Carrazza, seguramente a maior referência do direito constitucional tributário no Brasil.

O Professor Roque Carrazza, meu orientador no Doutorado em Direito Tributário na PUC-SP, embora por demais conhecido, fora apresentado com toda galhardia pelo Professor e Advogado Harrison Targino, Presidente da seccional paraibana da OAB, cabendo-me discurrir um pouco sobre tão prestigiada e necessária obra aos operadores do direito.

O recorte federativo brasileiro incluiu os Municípios como figuras federativas autônomas, portanto dotados de competências; dentre elas a tributária. Nesse contexto, o estudo da tributação municipal tem fundamental importância para o entendimento da própria função do ente no desenho de composição da nossa federação.

Costumo dizer aos meus alunos do curso de graduação em direito que embora habitemos no Brasil e em um determinado Estado brasileiro, nossa vida cotidiana se desenvolve no Município, razão pela qual essa unidade federativa precisa desfrutar de poderes e de competências constitucionais próprias para a adequação e o fomento das medidas e das soluções que supram as necessidades de quem ali vive, sobremaneira se levarmos em consideração o fato do País ter dimensão continental e de tal modo ser repleto de disparidades a ponto da própria Magna Carta, em seu artigo 3º, II e III, estabelecer como objetivos republicanos o desenvolvimento nacional com base

na erradicação da pobreza e na redução das desigualdades sociais e regionais. A tributação municipal imperiosamente tem protagonismo nesse intento.

Consciente do papel do tributo no Município, o Volume 4 do Curso Avançado de Direito Tributário Municipal se apresenta como obra densa e instigante, trazendo 13 artigos escritos por Advogados, Professores Doutores, Procuradores da Fazenda Nacional e pelo Procurador Geral do Ministério Público de Contas do TCE/PB, o que garante um texto plural, com refinado aspecto científico, mas que também se caracteriza pelo seu pragmatismo dada atualidade dos temas propostos.

A obra brinda o leitor com artigos que revisitam temas como regra matriz do ISS, o fenômeno da dupla tributação, extrafiscalidade tributária, recuperação de créditos, tratamento do ato cooperativo, discute ainda a desvinculação da COSIP, além observar inovações como a tributação municipal no metaverso e o uso da inteligência artificial na gestão administrativa tributária municipal, dentre outros assuntos. Enfim, trata-se de um livro para ser consultado no dia a dia dos operadores e estudiosos do direito tributário; não para ser enfileirado em uma estante.

Acredito que o Volume 5 dessa obra já esteja programado, especialmente pelo avizinhamento da reforma tributária -PEC 45/2019 que, nessa ocasião, já tem aprovação em dois turnos na Câmara Federal.

A reforma tributária redesenha o pacto federativo, afetando a competência tributária municipal, o que para alguns tornará o modelo federativo nacional ainda mais centrípeto, haja vista que, em teoria, tal ente periférico perderia parte dos poderes; sem olvidar no Conselho Federativo que passaria a gerir o produto do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, que, por sua vez, é formado pela fusão do ICMS e do ISS.

Em verdade, o Volume 4 do Curso Avançado de Direito Tributário Municipal já prenuncia a continuação de um conjunto de livros que

hoje está consolidado como obra essencial na biblioteca dos tributaristas -tanto os que em primeira ordem têm o dever de proteger o erário público quanto aqueles outros que salvaguardam os contribuintes e seus direitos constitucionais.

O direito tributário como “um organismo vivo e dinâmico” só tem a agradecer. Evoé!

João Pessoa, Paraíba, inverno de 2023.

**José Gomes de Lima Neto**

*Mestre em Direito Tributário pela UFPE  
Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP  
Advogado e Professor.*



# CAPÍTULO 1

## **DUPLA TRIBUTAÇÃO POR DUPLA QUALIFICAÇÃO NO CAMPO DO ISS**

*Jonathan Barros Vita<sup>1</sup>*

### **Introdução**

Antes de iniciar a introdução deste artigo, deve-se falar sobre o contexto de sua produção para uma coletânea paraibana organizada pelos amigos Saulo Medeiros da Costa Silva, Arthur Cesar de Moura Pereira e Jubevan Caldas de Sousa, que homenageia um professor tão importante para o direito tributário brasileiro quanto Roque Carrazza, que inclusive produziu o prefácio de um de meus livros publicados.

Normalmente, os textos de uma coletânea dessa natureza seguem dois grandes eixos temáticos: revisitar os textos do homenageado, dialogando com ele; ou dar nova amplitude à teoria criada pelo homenageado, partindo de suas premissas e construindo novos discursos.

---

1 Advogado, Consultor Jurídico e Contador. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET-SP, Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP e Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi – Milão – Itália. Estágio de pós-doutorado como Senior visiting research fellow na WU (Wirtschaftsuniversität Wien) – Viena – Áustria. Coordenador e professor titular do Mestrado e Doutorado em Direito da UNIMAR. Professor de diversos cursos de pós-graduação no Brasil e exterior. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Ex-Conselheiro do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Ex-Secretário da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

No caso desse artigo, a segunda opção foi tomada, estabelecendo-se um diálogo com a faceta constitucional e municipalista do professor Roque Carraza, exposto em diversas de suas grandes obras<sup>2</sup>.

Fechando esse importante parêntesis e (re)iniciando a introdução, as relações entre o direito interno e o direito internacional no plano tributário são extremamente prolíficas, pois o direito tributário doméstico cria aberturas semânticas para se adaptar ao ambiente da competição tributária, exigindo um esforço dos sistemas jurídicos nacionais para mimetizar estruturas bem-sucedidas seja no campo do combate a evasão/elusão/elisão tributária ou da criação de incentivos fiscais, a exemplos.

É dizer, esta ideia perfaz a noção de que o futuro do direito tributário passa pelo estudo do direito comparado e do direito internacional, este limitando seus conteúdos e aquele permitindo verificar tendências legislativas e pragmáticas, aumentando a capacidade de reflexão dos direitos internos, especificamente no surgimento de novas estruturas e no refinamento dos atos de decidir.

Sinteticamente, portanto, este artigo utilizará o ISS como plataforma pragmática para demonstrar a citada aplicabilidade de tais premissas, que seja formas de relação e aprendizado entre o direito interno brasileiro e o direito internacional.

Com relação ao núcleo deste artigo, este tem como base um dos exemplos das relações do ISS com os tratados internacionais<sup>34</sup>, mais especificamente aquela decorrente do conceito chamado de dupla

---

2 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

3 Os 3 recortes iniciais, dos quais um foi selecionado foi publicado inicialmente em: O ISS e os Tratados Internacionais: convergências possíveis. In: ISS pelos conselheiros julgadores (MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia De Nardi orgs.). São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 200-222.

4 Apesar de se saber da impropriedade do termo tratados internacionais, pois se trata de um pleonismo, a expressão é utilizada como reforço semântico para o leitor.

tributação por dupla qualificação, que é bastante conhecido no plano internacional, mas pouco estudado no plano doméstico municipal.

Este tema é extremamente relevante, pois este é um dos grandes pontos cegos (e não estudados) na relação entre fisco e contribuintes, em que, concretamente, são dois os sujeitos envolvidos e dois fiscos de municípios distintos os quais não observam uns aos outros.

Logo, não se trata aqui de discutir um problema de conflitos de competência que devem ser dirimidos por uma lei complementar nacional, mas sim de conflitos de qualificação existentes na pragmática do ISS, que deveriam ser resolvidos por regras gerais de interpretação/competência em uma solução semelhante àquela dada no direito internacional privado, como faz a LINDB - Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Lei 12.376/2010) em diversos de seus dispositivos, por exemplo no direito brasileiro.

Obviamente, a ideia de Gian Antonio Micheli de que o direito tributário é um direito de sobreposição<sup>5</sup> deveria ser o ponto de partida para resolver tais problemas, entretanto, as administrações tributárias acabam por (re)qualificar direta ou indiretamente os contratos e criam tais discussões, como será visto.

Concluindo a introdução, tem-se que, epistemologicamente, para atingir os objetivos traçados nesse artigo, o método aplicável é o empírico-dialético, utilizando-se de técnicas de pesquisa bibliográfica e legislativa, e o sistema de referência utilizado<sup>6</sup> é formado da conjugação entre a Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann<sup>7</sup>, o

---

5 MICHELI, Gian Antonio. Corso di diritto tributario. Torino: UTET, 1988.

6 Para a visão mais global deste sistema de referência proposto: VITA, Jonathan Barros. Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin 2011.

7 LUHMANN, Niklas. Law as a social system. Oxford: Oxford University Press, 2004.

Construtivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho<sup>8</sup> e ferramentas específicas do *Law and Economics*<sup>91011</sup>.

## **Os conflitos de competência tributária no ISS no campo das qualificações**

Como já pode ser prenunciado, a LC 116 estabelece regras de distributividade e acumula a função de norma geral em matéria tributária para prevenir os conflitos de competência (artigo 146, I da Carta), especialmente quando estabelece as responsabilidades e capacidades tributárias passivas (e também as ativas) do ISS, utilizando-se normalmente dos verbos prestar e tomar para definir o núcleo do critério material e, portanto, contribuinte do ISS<sup>12</sup>.

Com isto evita-se, uma dupla tributação através da mudança do verbo vinculado a um idêntico objeto ou, mesmo, que se exija uma retenção na fonte que não será compensável no outro município, a exemplo.

Para evitar estes problemas é que a LC 116 assume a função de prevenir conflitos de competência, distribuindo-a, o mesmo

---

8 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

9 Como representação do texto clássico sobre o tema: POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. 9a ed. New York: Wolters Kluwer, 2014.

10 Como exemplos de coletâneas que representam os clássicos autores do tema: ROEMER, Andrés. *Derecho y economía: una revisión de la literatura*. Cidade do México: ITAM, 2000; ZYLBERSZTAJN, Décio; STAJN, Rachel. *Direito e economia: análise econômica do direito e das organizações*. Rio de Janeiro: Campus jurídico, 2005.

11 Como exemplos bem acabados de um sistema de referência baseado nos clássicos autores americanos aplicados ao direito tributário: CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009; e Carvalho, Cristiano Rosa de. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

12 Este mesmo exemplo é citado em: MACEDO, Alberto. No início... eram os verbos. In: Vilém Flusser e Juristas – Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2009, p. 397-416.

ocorrendo, em matéria internacional, com tratados para evitar a dupla tributação.

Estes dois textos jurídicos, portanto, não admitem, estruturalmente, quebras indiretas à esta distributividade, não podendo ocorrer tanto a dupla tributação por dupla qualificação como o seu oposto, a dupla não tributação por dupla qualificação.

Logo, o objetivo primário tanto das regras contidas nos tratados para evitar a dupla tributação como aquelas contidas na LC 116 é permitir uma qualificação única e, a partir desta, uma única tributação possível (ou distribuir esta tributação para vários sujeitos distintos (Estado))<sup>13</sup>.

A finalidade destas regras de distributividade espalhadas pela LC 116 é, portanto, que um município seja, seguramente, o responsável pela tributação e que apenas uma seja a qualificação possível destes serviços, evitando uma correspondente dupla tributação que, no caso, pode ser tanto jurídica como econômica, em que os fatos jurídicos tributários são distintos, apesar de o evento relacionado a este fato ser único<sup>14 e 15</sup>.

Interessante é notar que estas assimetrias nas qualificações ocorrem estruturalmente no direito, pois, juridicamente é possível que um mesmo evento seja reproduzido como dois fatos jurídicos

---

13 Apesar de algumas premissas distintas podem ser destacadas, com muitas citações das clássicas concepções deste instituto: TÔRRES, Heleno Taveira. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001; e XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 6ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2003.

14 Esta diferenciação entre fatos jurídicos e eventos é desenvolvida com maior especificidade em: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.

15 Para a concepção deste autor sobre o tema da dupla tributação jurídica e econômica em maior profundidade: VITA, Jonathan Barros. Dupla/Múltipla imputação jurídica e econômica internacional: Uma análise baseada no conceito da regra matriz de incidência Tributária. In: Revista de Direito Tributário n. 99. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. p. 70-90.

distintos com consequências distintas em ramos didaticamente autônomos do direito.

É dizer, no campo pragmático, sendo fatos jurídicos construções linguísticas que interpretam os eventos do mundo, selecionando de propriedades, pode ocorrer que certos eventos possuam elementos que permitam a construção de vários fatos jurídicos distintos, vez que os critérios de ingresso no antecedente normativo são únicos para cada fato jurídico, mas podem se sobrepor.

Em um simples exemplo numérico, um evento com 10 propriedades das quais 3 são selecionadas pela hipótese de incidência da norma A e 8 (incluindo um daqueles selecionados na Hipótese de Incidência da norma A) são selecionados pela hipótese de incidência da norma B, cada uma delas produzindo relações jurídicas distintas.

Sinteticamente, estes fatos jurídicos (qualificações) podem, em alguns casos, como no exemplo citado, conviver no sistema jurídico, enquanto, em outros casos, esta concomitância não é algo possível.

Este é o caso das qualificações tributárias para fins de ISS, que se relacionam sob a forma lógica da disjunção excludente, do que apenas uma interpretação (norma individual e concreta) pode ser aceita pelo sistema, excluindo as demais.

Estes problemas de qualificação são especialmente sentidos nas operações transnacionais em relação a espécie de renda a ser regulada pelos tratados internacionais para evitar a dupla tributação e, também, no caso do ISS, quando os serviços transbordam as fronteiras dos municípios.

A consequência prática destas divergências/duplicidades no campo das qualificações/construção dos fatos jurídicos tributários a partir de um dado evento no campo do ISS seria:

- Uma dupla tributação jurídica, no caso de se ter um mesmo contribuinte do ISS sobre fatos jurídicos distintos derivados de um mesmo evento jurídico, por conta da qualificação diversa nestes dois municípios; ou

- Uma dupla tributação econômica, quando, a partir de um mesmo evento, os fatos jurídicos produzidos são também distintos, entretanto os seus contribuintes (sujeitos passivos) são diferentes, vez que os verbos (prestar ou tomar, a exemplo) do seu critério material são distintos.

De qualquer forma, são ao menos quatro os sujeitos envolvidos em tais relações: prestador de serviço; município sede do estabelecimento prestador do serviço; tomador de serviço; município do tomador de serviços.

Concluindo parcialmente, obviamente, tem-se que os municípios devem ter a capacidade de evitar a evasão e elusão fiscais no ISS, com o poder de (re)qualificar os fatos privados, entretanto, isso não permite que haja uma dupla tributação apenas mudando-se o ângulo de análise e impedindo sua repetição para, pelo menos, um dos municípios.

### **A dupla tributação por dupla qualificação e a pragmática do ISS**

Em relação ao problema da dupla qualificação, vários podem ser os exemplos encontrados na lista de serviços anexa a LC 116, pois inúmeros serviços (hipóteses de incidência) podem ser identificados a partir de um mesmo evento, acarretando ou não um correspondente deslocamento da competência tributária (e potencial dupla tributação), como será visto nos dois exemplos concretos a seguir.

## *O conflito entre serviços de assistência técnica e cessão de mão de obra*

No primeiro destes exemplos tem-se a assistência técnica de informática, no qual há dúvida na qualificação jurídica (no município de origem, domicílio da empresa prestadora) entre os itens 1.07<sup>16</sup> e 14.02<sup>17</sup>, e, também pode se ter paralelamente (no município do destino, domicílio da empresa tomadora) o seu enquadramento como locação de mão de obra constante no item 17.05<sup>18</sup>, especialmente quando este serviço é prestado através de deslocamento dos funcionários para o estabelecimento do tomador por largo período de tempo.

Neste caso, um mesmo evento tributável pode ser enquadrado como diferentes serviços, sendo cada um deles vinculado a distintos critérios de aferição do local da prestação de serviços, vez que este último item da lista pressupõe a acessão física conforme mencionado no artigo 3º, XX<sup>19</sup> da LC 116, o que faz com que a competência seja do município domicílio do estabelecimento do tomador dos serviços.

---

16 1 - Serviços de informática e congêneres.

1.07 - Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

17 14 - Serviços relativos a bens de terceiros.

14.02 - Assistência técnica.

18 17 - Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.05 - Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

19 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:

XX - do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

## *Serviços de reparação de obra de engenharia e serviços de restauração de obras de arte.*

Como segundo exemplo, tem-se a restauração de obra de arte, que pode ser enquadrada nos itens 14.01<sup>20</sup>, 14.05<sup>21</sup> ou 40.01<sup>22</sup> e, também, pode ser descrita, em determinadas circunstâncias, como na restauração de obras de arte localizadas em tetos de edifícios históricos e que podem ser removidos dos mesmos, como restauração/reparação de construção do item 7.05<sup>23</sup> da lista de serviços anexa a LC 116.

Aqui, tem-se novamente, diferentes serviços e diferentes critérios de aferição do local da prestação de serviços, vez que este último item da lista também pressupõe a acessão física conforme mencionado no artigo 3º, V da LC<sup>24</sup> o que faz atrair a competência tributária para o município no qual a obra está localizada.

---

20 14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

21 14.05 – Restauração, recondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

22 40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.

40.01 - Obras de arte sob encomenda.

23 7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

24 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:

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

## A dupla tributação por dupla qualificação e o necessário aprendizado do ISS com a pragmática dos Tratados para evitar a dupla tributação

O pano de fundo teórico-prático que necessita ser resolvido no campo do ISS, em que há de ocorrer uma determinação de quais qualificações devem prevalecer para uma harmonização sintática, semântica e pragmática na aplicação deste tributo.

Neste sentido, as regras do ISS não são análogas àquelas dos tratados para evitar a dupla tributação, vez que, diferentemente destas, não possui um método (positivado) para resolução deste problema.

Logo, deixa-se, normalmente, a cargo do judiciário a resolução individualizada para estes problemas de dupla qualificação, algo que não é desejável dentro de um sistema jurídico do tipo *Civil Law*, nem mesmo eficiente sob o ponto de vista operacional, o que (re)cria mais insegurança jurídica, aumentando os custos de transação e diminuindo a eficiência geral do sistema.

Diversamente do ISS, nos tratados para evitar a dupla tributação, existem alguns critérios positivados para a determinação da prevalência de qualificações, como a interpretação contextual, a possibilidade de prevalência da qualificação da fonte ou da residência ou, mesmo, a possibilidade de atuação do tratado como mínimo denominador comum nas qualificações, sendo estas duas primeiras hipóteses positivadas em vários dos tratados que seguem o modelo OCDE, especialmente no artigo 3º, caput combinado com o seu parágrafo 2º<sup>25</sup>.

---

### 25 ARTIGO 3 - Definições Gerais

1. Para os fins da presente Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente:

2. Para a aplicação das disposições da Convenção a qualquer tempo por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontrem definidos terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que a esse tempo lhe for atribuído pela legislação desse Estado relativa aos impostos que são objeto da Convenção, prevalecendo os efeitos atribuídos a esse termo ou expressão pela legislação tributária desse Estado sobre o significado que lhe atribuem outras leis desse Estado.

Obviamente, a dupla tributação por dupla qualificação deveria ser, aparentemente, vedada pelo sistema do ISS, mesmo sem regra específica para tanto, pois se trataria de um caso de assimetria qualificatória antitético com o sistema do ISS.

Neste sentido, a compreensão das formas de solução destas controvérsias dadas pelos estudiosos das qualificações (no direito (internacional) privado<sup>26</sup>) são extremamente necessárias para estruturar uma resposta consistente da doutrina e dos aplicadores do direito.

Igualmente, outra possibilidade é estudar como o direito internacional tributário vem sendo aplicado nas formas de eliminação das duplas imposições jurídicas e econômicas no campo dos tratados para evitar a dupla tributação.

Tais soluções podem ser modelos possíveis para resolução deste problema no campo do ISS, aprendendo com as experiências de aplicação destes tratados, além de permitir a inspiração para a produção de normas jurídicas para este fim, ou seja, um instrumento de indução/aprendizado no campo da política legislativa.

## Conclusões

1. Conceitualmente, o problema das qualificações é derivado do direito (internacional) privado, entretanto, ele se imiscui no direito tributário com o caráter de sobreposição deste ramo didaticamente autônomo do direito.
2. As regras de conflitos de competência no ISS não resolvem tais problemas, pois cada município pode (re)qualificar os atos praticados pelos contribuintes no campo da pragmática da fiscalização tributária.
3. Quatro são os partícipes do problema da dupla tributação por dupla qualificação: prestador de serviço; município sede do

---

26 DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 21<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

estabelecimento prestador do serviço; tomador de serviço; município do tomador de serviços.

4. Não é aceito pelo sistema de direito positivo brasileiro a dupla tributação pelo ISS, quer seja sob sua forma jurídica (o mesmo evento sendo convertido em vários municípios como fato jurídico tributário distinto (vinculado a um item diverso da lista de serviços), mas com o mesmo contribuinte), quer seja por sua forma econômica (o mesmo evento sendo qualificado diversamente nos vários municípios, mas com contribuintes distintos).
5. Tanto a dupla tributação por dupla qualificação como a dupla não tributação por dupla qualificação no campo do ISS, assim como no seu análogo, os tratados para evitar a dupla tributação é vedada.
6. No caso do ISS uma regra geral de interpretação semelhante a contida no artigo 3º dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação deveria ser criada ou, alternativamente, uma regra de solução geral de conflitos de qualificação como ocorre na LINDB e seus reflexos no direito internacional privado.

## Referências

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria do sistema jurídico**: direito, economia, tributação. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Oxford: Oxford University Press, 2004.

MACEDO, Alberto. No início... eram os verbos. In: **Vilém Flusser e Juristas** – Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2009, p. 397-416.

MICHELI, Gian Antonio. **Corso di diritto tributario**. Torino: UTET, 1988.

POSNER, Richard A. **Economic Analysis of Law**. 9a ed. New York: Wolters Kluwer, 2014.

ROEMER, Andrés. **Derecho y economía**: uma revisión de la literatura. Cidade do México: ITAM, 2000.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VITA, Jonathan Barros. Dupla/Múltipla imputação jurídica e econômica internacional: Uma análise baseada no conceito da regra matriz de incidência Tributária. In: **Revista de Direito Tributário** n. 99. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. p. 70-90.

VITA, Jonathan Barros. O ISS e os Tratados Internacionais: convergências possíveis. In: **ISS pelos conselheiros julgadores** (MACEDO, Alberto; DACOMO, Natalia De Nardi orgs.). São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 200-222.

VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito**: Direito Internacional e Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin 2011.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2003.

ZYLBERSZTAJN, Décio; STAJN, Rachel. **Direito e economia: análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Campus jurídico, 2005.

# CAPÍTULO 2

## **ASPECTO MATERIAL DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS “DE QUALQUER NATUREZA” – ISS**

*Solon Henriques de Sá e Benevides<sup>1</sup>*

*Saulo Medeiros da Costa Silva<sup>2</sup>*

### **Introdução**

O Direito, assim como os demais sistemas sociais, é dotado de complexidades, posto que a própria sociedade, que é de onde provêm os eventos que serão normatizados e é destinatária da produção das normas, é um organismo complexo, dinâmico e em constante mutação.

Desse modo, a partir do pressuposto de que não há soluções simples para questões complexas, e considerando as peculiaridades do federalismo e do constitucionalismo brasileiro, o Sistema Tributário brasileiro é, potencialmente, ainda mais complexo, um campo fértil

---

1 Doutor em Ciências pela Universidade São Paulo – USP. Graduado em Direito pela Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa/PB. Professor de Direito Constitucional na UFPB. Procurador do Estado da Paraíba. Doutorando em Direito pela Universidade de Marília/SP. Advogado.

2 Doutorando em Direito pela Universidade de Marília/SP. Graduado em Ciências Jurídicas e Mestre em Desenvolvimento Regional pela Universidade Estadual da Paraíba – UEPB. Mestre em Contabilidade e Finanças pela FUCAPE. Especialista em Direito Tributário pelo IESP. Jurista Suplente do Tribunal Regional Eleitoral – TRE/PB no biênio de 2022-2024. Membro do Fórum Celso Furtado para o Desenvolvimento da Paraíba. Sócio da Advocacia David Diniz – ADD.

de fatos geradores “incertos” e conflitos de interesses/competência dos entes federados, sendo inclusive, esse um dos motivos que dificulta a reforma tributária.

Primeiro porque houve a constitucionalização, analítica, do arcabouço tributário na Carta Magna de 1988 delimitando a competência tributária dos entes políticos, com as espécies dos tributos e suas feições, além das limitações ao exercício da competência tributária (imunidades e princípios).

Segundo porque a competência tributária é exercida pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios através de centenas<sup>3</sup> de prescrições, sejam elas constitucionais ou infraconstitucionais (através de leis complementares e leis ordinárias federais, estaduais e municipais; bem como proposições infralegais como os decretos, instruções normativas e portarias).

Essa conjuntura, inclusive, levou o jurista Alfredo Augusto Becker a definir o sistema tributário brasileiro como um verdadeiro “Carnaval Tributário”.

Sem dúvida a competência tributária se encontra no núcleo do sistema tributário porque, além de outorgar poderes para a instituição dos tributos, também estabelece limitações, já que plasma a linha divisória do exercício da competência entre os entes federados. Inclusive Carrazza (1996) enfatiza que a União não pode invadir a competência tributária dos Estados ou dos Municípios, porque juridicamente os entes federativos são iguais entre si, sendo defeso se apossarem das competências tributárias uns dos outros.

A temática torna-se ainda mais complexa se considerado que toda propositura normativa se apresenta através de palavras, de signos, de linguagem que, como tal, é passível de múltiplas interpretações, já

---

3 Estudo do IBPT realizado em 2016 constatou que foram editadas mais de 363 mil normas tributárias, sendo 31.221 normas tributárias federais, 110.610 normas tributárias estaduais e 221.948 municipais. Representa, em média, 1,88 regras tributárias por hora em um dia útil. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/estudo-ibpt-edicao-criacao-leis.pdf>.

que as significações são construídas a partir de valores e referências dos agentes na comunicação - sendo também múltiplas as possibilidades de ruídos e conflitos nesse processo.

Logo, vale inclusive a observação de que o Brasil, por ser um país continental, possui variados contextos socioculturais, que interferem significativamente no processo de construção e aplicação do Direito.

A partir dessas premissas, o presente estudo se propõe a realizar um corte metodológico para compreender apenas o aspecto material da regra matriz de incidência do imposto sobre serviços - ISS (RMITISS), considerando que, dos três impostos municipais, é o que suscita maiores questões já que a sua incidência não possui adstrição territorial ao município tributante (já que, sobretudo com o advento da economia digital, o prestador do serviço não necessariamente está mais atrelado a um município específico), além da existência de uma zona cinzenta em determinados serviços se, são, serviços ou mercadoria.

Dessa forma, o presente estudo não abordará os demais aspectos da hipótese de incidência tributária do ISS, todavia, estes já foram objeto de estudos nos volumes anteriores dessa coletânea e também são de outros estudos nesse volume.

Inicialmente serão abordadas algumas premissas do Constructivismo Lógico Semântico, notadamente do direito como linguagem; após um breve estudo da norma enquanto estrutura dual e da hipótese de incidência que antecede ao estudo efetivo do aspecto material do imposto sobre serviços.

## **Constructivismo Lógico Semântico**

### *Direito enquanto linguagem*

De acordo com o constructivismo lógico-semântico, a língua é um sistema de signos, em vigor numa determinada comunidade social, cumprindo o papel de instrumento de comunicação entre os membros (Carvalho, 2013). Em relação ao sistema do Direito, Vita

(2011) aduz que, como objeto do mundo, o Direito é e existe através da linguagem, que é a forma de criação de realidades, de existência do mundo, já que a linguagem é que está à frente dos acontecimentos, que são, somente, alcançados *a posteriori*, quando captados de maneira eficaz por um eixo linguístico-comunicativo.

Acrescente-se ainda que Vilanova (*apud* Carvalho, 2013) leciona que “altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito”.

Nesse giro, o Direito é uma construção através da linguagem que cria realidades e que altera o mundo social através de um conjunto de signos em vigor numa determinada comunidade social. Em outras palavras, o Direito é uma construção artificial da realidade através da linguagem, positivada, ou seja, internalizada no sistema jurídico por normas válidas. Ou seja, o Direito tem sua própria linguagem, cria sua própria realidade, e isso ocorre por meio dos textos, da positivação, da linguagem específica contida no ordenamento criada por meio das trocas existentes entre os seres humanos, não apenas no que é físico, mas toda a construção de significado e significação envoltos na teoria jurídica.

A linguagem ocupa papel preponderante no direito, pois, como fenômeno cultural, ele só consegue ser compreendido a partir da comunicação entre os homens. A comunicação tem por meio de expressão a linguagem (Becho, 2012). Lourival Vilanova (*apud* Becho, 2012) enfatiza que mediante a linguagem fixam-se as significações conceituais e se comunica o conhecimento. O conhecimento ocorre num universo de linguagem e dentro de uma comunidade do discurso. A dimensão intersubjetiva do conhecimento é matéria para uma sociologia do conhecimento. A linguagem e os conceitos têm origem e seguem processos de mudança dentro de relações sociais.

A linguagem artificial, diferente da linguagem natural, surge por vários motivos, alguns de ordem técnica, como as palavras normalmente usadas no direito, mas também para evitar os vários problemas de comunicação surgidos com a linguagem natural que é imprecisa (Becho, 2012).

Nesse sentido desponta a relação umbilical entre hipótese de incidência (regra matriz de incidência tributária), com linguagem artificial e binária (direito/não direito, fato gerador do tributo x/não fato gerador do tributo x – inclusive com relevante repercussão no campo da competência tributária: competência tributária do ente y/não competência tributária do ente y (que não quer dizer que a competência seja do ente z; é possível que não haja competência tributária, como no caso imunidade tributária, não incidência etc), e o fato gerador tributário que seria o acontecimento *a posteriori* da hipótese de incidência com a subsunção de um fato concreto a norma abstrata.

### *Conceitos e definições jurídicas*

De acordo com o construtivismo lógico-semântico “definir não é fixar a essência de algo, mas sim eleger critérios que apontem determinada forma de uso da palavra, a fim de introduzi-la ou identificá-la num contexto comunicacional. Não definimos coisas, definimos termos” (Carvalho, 2009). Nesse sentido, os conceitos jurídicos são os termos, criados pelo sistema jurídico-positivo, inclusive artificialmente se utilizando das presunções e ficções, para delimitar o objeto de estudo do jurista (direito positivo) e a construção da ciência do direito.

Cabe ao Direito, enquanto sistema fechado operativamente e aberto cognitivamente, escolher dentre várias possibilidades naturais qual será a jurídica. Por exemplo: a morte, para o direito, será construída pela linguagem do direito; ou seja, o sistema jurídico escolhe dentre várias possibilidades o conceito/marco temporal para os eventos morte e para a vida. O conceito, ou momento/instante, da morte para a medicina será o momento em que a ciência médica escolher como o sendo, por outro lado, o instante da morte para o direito será o escolhido pelo sistema jurídico. Ou seja, juridicamente o evento morte é aquele definido pelo direito e não pela medicina. O art. 6 do Código Civil institui que “A existência da pessoa natural termina com a morte [...]”, leia-se a morte jurídica – inclusive a morte

presumida que é uma presunção de uma situação possível, mas que não se pode confirmar.

O direito irá definir o momento em que surge a vida (concepção ou nascimento com vida) e o instante que esta termina, seja o fim pela morte real (natural ou violenta) ou pela morte presumida, que pode ser declarada sem decretação de ausência como “se for extremamente provável a morte de quem estava em perigo de vida; se alguém, desaparecido em campanha ou feito prisioneiro, não for encontrado até dois anos após o término da guerra” (art. 7 CC).

Também é o direito que irá permitir (ou proibir) o aborto, a eutanásia, podendo se utilizar da técnica da medicina, todavia, o comando binário proibido ou permitido será construção jurídica.

Ademais, o direito positivo é um sistema autopoietico, autorreferencial, fechado operativamente (sintaticamente) e aberto cognitivamente (semanticamente), que sofre influência dos demais sistemas; no entanto, é o sistema jurídico que define os seus conceitos com os seus códigos e linguagem próprios.

O direito observa a ciência que observa o direito e a adapta-se, evolui como na plataforma darwiniana, ou seja, a partir de uma variação, há uma seleção e uma estabilização, potencialmente com o que se chama de tração estrutural, isto é, o desenvolvimento pressuposto e comum entre os dois sistemas que evoluem paralelamente (Vita, 2011).

Ou seja, a linguagem, através do instrumento normativo, pode criar artificialidades juridicamente válidas mesmo em descompasso com a realidade natural, por exemplo, dentro dos limites permitidos pela Constituição Federal, criar fatos geradores capazes de constituir obrigações e crédito tributário além do conceito natural, por exemplo, o conceito jurídico-tributário de propriedade, para fins de incidência de IPTU, pode ser diferente do conceito de propriedade para a economia ou para contabilidade.

## *Norma jurídica primária e secundária*

De acordo com Carvalho (2022) a norma jurídica, com seu esquema sintático de juízo condicional (proposição condicional para a Lógica moderna), recoberto semanticamente com sentidos concretos que se dirigem ao campo material das condutas intersubjetivas, volta-se para o fim de orientar o comportamento social em direção a certos valores que assegurem o equilíbrio e a harmonia entre as pessoas da sociedade humana (sua dimensão pragmática). É estrutura linguística que tem como finalidade precípua condicionar o proceder coletivo, produzindo a almejada eficácia social do mandamento.

As normas jurídicas têm a organização interna das proposições hipotéticas, em que se enlaça determinada consequência à realização condicional de um evento, da forma “ $p \rightarrow q$ ”, ou, em linguagem jurídica semiformalizada, verificando-se a ocorrência do fato “F”, deve ser a conduta obrigatória, por parte de S”, de cumprir a prestação “P” em favor de S’.

A norma possui uma estrutura dual, sendo o antecedente uma descrição de um fato hipotético ou não (concreto e abstrato) ligado a um conseqüente, por meio de um implicador deôntico ***não modalizado*** (dever-ser neutro), que possui dois sujeitos relacionados entre si; ambos possuem direitos e deveres recíprocos sob a forma modalizada em obrigatório, permitido e proibido, sendo tal esquema geral ou individual. Já no campo do conseqüente, os seus dois sujeitos podem ser relacionados de maneira indeterminada (normas gerais) ou especificada/determinada (normas individuais).

Por sua vez, a regra matriz de incidência é a estrutura lógico-sintática da norma a ser saturada com as significações do direito positivo.

## Regra Matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviços – RMITISS

A RMIT conforme adverte Carvalho (2013) é uma fórmula simplificadora, reduzindo, drasticamente, as dificuldades do feixe de enunciados constituidores da figura impositiva, todavia, não esgota as especulações que leitura do texto suscita, porquanto o legislador lida com múltiplos dados da experiência, promovendo mutações que atingem o sujeito passivo, o tempo da ocorrência factual, as condições de espaço, a alíquota e as formas de mensurar o núcleo do acontecimento.

Carvalho (2013) aduz que para obter a fórmula abstrata da regra-matriz de incidência é preciso isolar as proposições em si, como formas de estruturas sintáticas; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas. No descritor da norma está o objeto deste estudo (aspecto material) que prevê um comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predição incompleta, seguida pelo complemento, condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência encontra-se o critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

O arranjo sintático da regra matriz de incidência tributária pode ser preenchido com a linguagem do direito positivo, saturando as variáveis lógicas com o conteúdo semântico constitucionalmente, construindo a seguinte norma padrão do ISS (Carvalho, 2013):

### Hipótese (antecedente):

- **Critério Material:** prestar serviços de qualquer natureza, previstos na lista (anexo) da Lei Complementar nº. 116.
- **Critério Espacial:** âmbito territorial do Município/Distrito Federal.

- **CrITÉrio Temporal:** momento da prestação do serviço, que não se confunde com o momento da celebração do contrato de prestação de serviços, nem com o momento do recebimento dos valores do serviço contratado.

Consequente:

- **CrITÉrio Pessoal:** sujeito ativo, Município/Distrito Federal; sujeito passivo, contribuinte (prestador de serviços) ou responsável tributário (aquele que mesmo não tendo praticado o fato gerador é obrigado, por lei, a realizar o pagamento do imposto).
- **CrITÉrio Quantitativo:** base de cálculo, preço do serviço; alíquota, aquela prevista na legislação municipal.

A conjunção desses dados referenciais oferece-nos a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da proposição normativa:

$$D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$$

Explicando os símbolos dessa linguagem formal, teremos: “D” é o dever-ser neutro, interproposicional, que outorga validade à norma jurídica, incidindo sobre o conectivo implicacional para juridicizar o vínculo entre a hipótese e a consequência. “[Cm(v.c).Ce.Ct]” é a hipótese normativa, em que “Cm” é o critério material da hipótese, núcleo da descrição fáctica; “v” é o verbo, sempre pessoal e de predicação incompleta; “c” é o complemento do verbo; “Ce” é o critério espacial; “Ct” o critério temporal; “→” é o conectivo conjuntor; “→” é o símbolo do conectivo condicional, interproposicional; e “[Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]” é o consequente normativo, em que “Cp” é o critério pessoal; “Sa” é o sujeito ativo da obrigação; “Sp” é o sujeito passivo; “bc” é a base de cálculo; e “al” é a alíquota (Carvalho, 2013).

Considerando a complexidade do tema, iremos aprofundar o estudo do aspecto material do ISS considerando a sua importância para compreensão do seu fato gerador, já que este tributo é a principal fonte de arrecadação tributária municipal e um dos mais sintomáticos impostos pela sua competência municipal, quando nos demais ordenamentos jurídicos o ISS, ICMS e IPI compõem um único imposto, o IVA – imposto sobre valor agregado, de competência Federal ou Estadual.

### **Aspecto Material do Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza – ISS**

O aprofundamento do aspecto material e a sua importância para compreensão do fenômeno tributário não passou despercebido por Ataliba (2008), que vislumbrou a função capital do fato gerador, intrínseco no aspecto material da hipótese de incidência, destacando que o mesmo merece um estudo mais desenvolvido pois ele fornece o critério base para se responder quanto é devido, além de servir de fulcro para o discriminem que permite formular uma classificação jurídica dos tributos desdobrando em espécies e subespécies.

O aspecto material é o mais complexo da regra matriz de incidência tributária contendo a designação de todos os dados de ordem objetiva configuradores do arquetipo em que ela consiste. É a própria consistência material do fato, ou estado de fato, descrito pela hipótese de incidência, é a descrição dos dados substanciais que lhe servem de suporte, é a verdadeira consistência da hipótese de incidência que contém a indicação da substância essencial que é o que mais importa e decisivo há na sua configuração (Ataliba, 2008).

Ataliba (2008) ainda acrescenta ainda que o aspecto material é o mais importante aspecto do ponto de vista funcional e operativo do conceito de hipótese de incidência porque precisamente revela sua essência permitindo sua caracterização e individualização em função de todas as demais hipóteses de incidência. É no aspecto material que se encontra a imagem abstrata de um fato jurídico capaz de

fazer surgir uma obrigação tributária, como: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, industrialização, importação, consumo de bens, prestação de serviços ou uma atuação pública como o Estado realizar uma obra (contribuição de melhoria), prestar um serviço ou conceder uma licença (taxa) etc.

Antes de extrair o que se encontra inserido no aspecto material do ISS será destacado o que não está inserido no seu campo de atuação para que a compreensão seja a mais ampla possível.

### *Excluídos do aspecto material do ISS:*

Primeiro, serão excluídos os casos de imunidade tributária com a não incidência pela exclusão constitucional, quais sejam:

1. serviços prestados pelos entes políticos (imunidade recíproca);
2. serviços prestados por entidades religiosas (imunidade religiosa);
3. serviços prestados por partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (imunidade dos partidos políticos e outras);
4. prestação de serviços para confecção de livros, inclusive digital (imunidade cultural)<sup>4</sup>;
5. fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias

---

<sup>4</sup> A redação aprovada para a Súmula Vinculante 57, nos termos do voto do relator, ministro Dias Toffoli, presidente do STF, foi a seguinte: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias”.

ópticas de leitura a laser (imunidade tributária dos fonogramas e videofonogramas musicais).

Segundo, exclui-se os serviços compreendidos, constitucionalmente, no aspecto material do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS que são prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Terceiro, os serviços não onerosos. Harada (2008) aduz que o ISS é um imposto mercantil que resulta da obrigação de fazer decorrente de um contrato, escrito ou verbal, e este deve possuir os três elementos básicos: partes, objeto e preço. Logo, sem preço não há contrato, vale dizer, não há prestação de serviço a ser alcançada pela norma tributária.

Talvez uma questão mereça ser destacada que é a diferença de serviço não oneroso e serviço que não recebeu a contraprestação pecuniária pelos serviços efetivamente prestados – já que sobre o primeiro não incide ISS pela não tipicidade e pela ausência de base de cálculo; enquanto, no segundo caso, com a prestação do serviço ocorre o fato gerador do imposto e nasce a obrigação tributária, logo, o não recebimento dos valores pelo contribuinte (prestador de serviços) não é causa de “não surgimento do crédito tributário”, sendo devido ao ente municipal o imposto sobre serviços prestados mesmo não tendo sido recebido os valores pelo prestador de serviços (contribuinte).

Quarto, os serviços com vínculo empregatício ou funcional. Ataliba, Barreto (*apud* Mangieri, 2012) disserta que os serviços desempenhados sob vínculo funcional ou trabalhista não são tributáveis pelo ISS, não estão no conceito constitucional de serviços tributáveis. A presença do vínculo caracteriza prestação de trabalho e não serviço, e, para efeitos jurídico-constitucionais, essa distinção é capital.

Quinto, os serviços de forma não habitual. Um único ato isolado não se configura fato capaz de irradiar efeitos tributários. Apenas os

serviços realizados continuamente é que são objetos de incidência do imposto de competência municipal (RE 651.703/PR).

Sexto os serviços não definidos na Lei Complementar. A Carta Política fez a opção pela limitação do aspecto material aos serviços previstos na Lei Complementar, ou seja, o constituinte originário outorgou ao legislador infraconstitucional, através de lei complementar, o dever de definir quais são os serviços tributários.

Nesse sentido, Martins e Peixoto (2008, p. 221) elencam que o constituinte originário poderia ter ampliado ou limitado o campo de incidência do ISS, todavia, optou por delegar à lei complementar a capacidade de prever os serviços sujeitos à tributação de ISS. Ainda em relação a esse ponto, o rol previsto na lista de serviços, anexo da Lei Complementar, é taxativo; entretanto, comporta interpretação extensiva, de acordo com o Supremo Tribunal Federal – STF<sup>5</sup>.

Ressalve-se, mais uma vez, que a constituinte poderia ter conceituado o serviço tributário, ou poderia (e o fez) ter atribuído à Lei Complementar a eleição dos fatos jurídicos decorrente de serviços tributáveis pelo ISS; ou, ainda, poderia ter atribuído competência plena para os Municípios elegerem quais serviços seriam passíveis de ser tributados. Por fim, poderia até mesmo utilizar a sistemática da legislação europeia em que a “[...] definição legal de prestação de serviços é obtida pela negativa, o que implica que prestação de serviço alcança todos os casos de agregação de valor que não corresponda ao fornecimento de bens [...]” (Martins; Peixoto, 2008).

---

5 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Art. 156, III, da Carta Política. Opção constitucional pela limitação da capacidade tributária dos municípios por meio da atribuição à lei complementar da função de definir os serviços tributáveis pelo ISS. Listas de serviços anexas ao Decreto-lei 406/1968 e Lei complementar 116/2003. Caráter taxativo compatível com a Constituição da República. (...) Tese de repercussão geral: “É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.” [RE 784.439, rel. min. Rosa Weber, j. 29-6-2020, P, DJE de 15-9-2020, Tema 296, com mérito julgado.

Sétimo, o autosserviço também está excluído do campo de incidência do ISS considerando que o serviço tributável é apenas o serviço, previsto na Lei Complementar, para terceiros.

Oitavo, não incide ISS sobre as exportações de serviços para o exterior do País. Neste caso não por imunidade tributária e sim por isenção tributária já que a não incidência decorre da Lei Complementar que, no art. 2º, inc. I, dispõe que o imposto sobre serviços não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País.

#### 4.2 Aspecto material do ISS:

O núcleo do aspecto material do imposto é o fato gerador e encontra-se delineado na Constituição Federal, objetivando evitar (no plano hipotético) o conflito de competência tributária. A Constituição Federal, no art. 156, inc. III dispõe que: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Borges (*apud* Masina, 2009) verificou que neste comando constitucional existem duas normas distintas, uma de competência tributária destinada aos municípios e uma outra norma destinada ao Congresso Nacional, relativa à elaboração de uma lei complementar que defina serviços de qualquer natureza tributáveis pelo ISSQN.

O Congresso Nacional só editou a Lei Complementar que definiu os serviços suscetíveis de incidência do ISS em 2003, a LC nº. 116/2003<sup>6</sup>. Os municípios, por sua vez, editaram (ou deveriam ter editado) suas leis municipais instituindo o imposto sobre serviços. A Constituição Federal de 1988 determinou que aos Municípios compete instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, inc. II, definidos em lei complementar. Todavia, o fato gerador não é o serviço e sim a prestação de serviços, conforme consta literalmente no art. 1 da Lei Complementar 116 que disciplinou o ISS: “O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

---

6 Até 31.07.2003 o ISS foi regido pelo DL 406/1968 e alterações posteriores.

[...] tem como fato gerador a prestação de serviços [...]”. Serviço é o campo de incidência, mas o fato gerador do tributo é a prestação do serviço, verbo mais complemento.

Nesse sentido, Prochalsky (2009) reforça que o ISS incide sobre a prestação de serviços e não do serviço; e “o vocábulo – serviços -, se não é um verbo, logicamente é o complemento de que fala Paulo de Barros Carvalho. E o verbo que mais se coaduna com esse complemento não é outro senão – prestar. O prestador do serviço é o único destinatário constitucional da obrigação tributária do ISS”.

Ressalve-se, que, no primeiro momento, o Supremo Tribunal Federal – STF entendeu que somente existiria contrato de prestação de serviços quando a obrigação fosse de fazer. Nesse sentido Alexandre (2023) lembra que atribuição constitucional de competência se utilizou de um instituto de Direito Privado – prestação de serviços -, ganhando relevância na análise os artigos 109 e 110 do CTN<sup>7</sup>, cujas tradições interpretativas determinavam a utilização exclusiva do próprio Direito Privado para pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance do instituto, e impediriam sua redefinição pelas leis tributárias. Inclusive, dois anos após a promulgação da Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal, através do voto do Min. Rel. Octavio Galloti<sup>8</sup> decidiu que:

A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem

---

7 Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

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.

8 [RE 116.121, rel. min. Octavio Gallotti, red. p/ o ac. min. Marco Aurélio, P, j. 11-10-2000, DJ de 25-5-2001.]

móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, desca- bendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil/1916, cujas definições são de observância inafastável — art. 110 do CTN/1966.

Em brilhante acórdão do Min. Marco Aurélio ficou assentado que:

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 insuplan- tável; prevalecem as balizas constitucionais, a conferirem segurança às relações Estado- contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será pos- sível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários<sup>9</sup>.

Ou seja, no primeiro momento, o entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF, que interpreta a Carta Magna, era de que somente existe prestação de serviços quando existisse obrigação de fazer e decorrente do esforço humano diretamente.

Inclusive a matéria tornou-se a Súmula Vinculante nº. 31, calcificando que “É inconstitucional a incidência do imposto sobre ser- viços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis” já que o STF entendia que “não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis”<sup>10</sup>.

---

9 [AI 623.226 AgR, voto do rel. min. Marco Aurélio, 1ª T, j. 1º-2-2011, DJE 46 de 11-3-2011.]

10 [RE 446.003 AgR, rel. min. Celso de Mello, 2ª T, j. 30-5-2006, DJ de 4-8-2006.]

Ressalve-se que a Súmula Vinculante 31 não exonera a prestação de serviços concomitante à locação de bens móveis do pagamento do ISS, pois, se houver ao mesmo tempo locação de bem móvel e prestação de serviços, o ISS incide sobre o segundo fato<sup>11</sup>.

O entendimento de que a competência tributária municipal não pode alterar o conceito de serviços consagrado pelo Direito Privado perdurou por mais de uma década no Supremo<sup>12</sup>. Todavia, a evolução dos fatos geradores no mercado digital e as novas prestações de serviços forçaram o STF a rever os conceitos do instituto e o seu alcance.

Como exemplo, o julgamento dos RE 547.245 e RE 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback*, sinaliza que a interpretação do conceito de “serviços” no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de “obrigação de fazer”, vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer.

[...] A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação — tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários — tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza — tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado. [...] Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas

---

11 [ARE 656.709 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, 2ª T, j. 14-2-2012, DJE 48 de 8-3-2012.]

12 [RE 602.295 AgR, voto do rel. min. Roberto Barroso, 1ª T, j. 7-4-2015, DJE 75 de 23-4-2015.]

relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. (...) A LC 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do Imposto Sobre Serviço, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes. A atualização da legislação vigente pela LC 116/2003 provocou a evolução da jurisprudência dos tribunais superiores (overruling), ao adotar-se a interpretação de que “existe a previsão de incidência do Imposto Sobre Serviços tanto sobre a atividade dos profissionais de medicina, quanto a atividade de fornecimento de planos de saúde e assistência médico-hospitalar”<sup>13</sup>.

Interessante que Moraes (*apud* Prochalsky, 2009) já defendia que o serviço tributável no Brasil não seria o serviço extraído do Direito Civil, mas da Ciência Econômica, em que serviço seria o bem econômico (meio idôneo para satisfazer uma necessidade) que não seja bem material, isto é, que não seja extensão corpórea ou de permanência no espaço.

Já que serviço, no sentido econômico, é sinônimo de bem imaterial, fruto do esforço humano aplicado a produção. Inclusive defendeu que o ISS não recai somente sobre a prestação de serviços, mas, sim sobre a “venda de” serviços de qualquer natureza, pois que a norma constitucional teria outorgado competência aos Municípios para onerar o serviço, cujo conceito encontra-se radicado na economia, e não só sobre a sua prestação, que é conceito restrito ao âmbito jurídico.

---

13 [RE 651.703, voto do rel. min. Luiz Fux, P, j. 29-9-2016, DJE 86 de 26-4-2017, Tema 581.]

É plausível o entendimento de que o serviço tributável pelo ISS não seria o decorrente do Direito Civil (serviço decorrente do esforço humano), parece coerente que com o avanço tecnológico, que os serviços são, ou tendem a ser, não uma ação humana e sim um bem imaterial como já apresentava o Prof. Bernardo Ribeiro de Moraes.

Nesse sentido, se a Lei Complementar incluir na lista anexa serviços não previstos no Direito Civil, notadamente novos serviços (serviços realizados por robôs, aplicativos, entre outros) ou bens imateriais que demonstrem capacidade econômica, objetivando atualizar o conceito de serviços para a realidade digital, não haverá, salvo melhor juízo, inconstitucionalidade.

Até porque o item 1 do anexo da LC 116 prevê os serviços de informática e congêneres (envolvendo tecnologia) de programação, desenvolvimento de sistemas, elaboração de programas, cessão de direitos de uso de programa de computação, entre outros que demonstram, como serviços – mesmo sem o esforço humano direto na prestação específica do serviço, o esforço humano houve na fase anterior, mas o serviço prestado diretamente pelo *software*, aplicativo ou robô não é prestado com esforço humano e ainda assim é serviço com capacidade econômica.

No RE 651.703, já citado, foi mencionado que Constituição Tributária deve ser interpretada mediante um pluralismo metodológico, aberto à colaboração de diversos ramos do conhecimento, sejam extrajurídicos (como a economia, a ciência das finanças e a contabilidade), sejam jurídicos (englobando os ramos públicos e privado do Direito). Assim o STF reconceituou prestação de serviços como “o oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugado ou não à entrega de bens ao tomador” (Alexandre, 2023).

## Considerações Finais

O sistema tributário brasileiro encontra-se plasmado na Constituição Federal, todavia, é necessário que as interpretações dos seus signos sejam realizadas constantemente, principalmente pela revolução digital alterar o curso da existência humana em uma velocidade incompatível com o trâmite do processo legislativo de reforma constitucional.

Nesse sentido, em que pese a necessidade de proteção do sujeito passivo tributário (contribuinte/responsável) contra o poder soberano de tributar, que pode, se não houver limites, expropriar bens dos particulares e desestimular a produção de bens e serviços, também deve-se observar o lado oposto em que não se pode esvaziar o aspecto material do Imposto sobre Serviços – ISS com “conceituação de serviços” com base em uma lógica meramente civilista.

Quando é possível encontrar, através da abertura cognitiva do sistema jurídico, possibilidade do direito criar o seu código jurídico tributário mais amplo, incluindo conceitos da economia, finanças e contabilidade para que os fatos geradores de novos serviços, possam ser tributados – utilizando-se do termo congênere, já previsto na Lei Complementar – para que estes fatos econômicos não fiquem desonrados e, conseqüentemente, diminuindo a arrecadação do Município, poderá ser transferido o ônus tributário, pela necessidade de receita, para outros serviços com aumento das suas alíquotas, entre outras possibilidade.

Também não se pode perder de vista que o liame entre serviços e mercadorias é tênue, notadamente na economia digital. Razão pela qual, a reforma tributária do sistema brasileiro é de necessidade extrema e urgente para mitigar os conflitos de competência que certamente existiram se permanecer o ISS de competência municipal e o ICMS de competência estadual, seja entre os próprios municípios ou destes com o(s) Estados na nova economia que já estamos inseridos.

Em que pese a matéria não ser pacífica no Supremo Tribunal Federal – STF, considerando que no julgamento do RE 651703, em 2016, não estavam presentes no julgamento os Ministros Gilmar Mendes e Celso de Melo, além do voto vencido do Ministro.

Marco Aurélio com entendimento contrário, além da mudança da composição do STF nos últimos anos, o Min. Relator Luiz Fux proferiu um voto exemplar aduzindo que: o art. 110 do CTN não vincula norma de interpretação constitucional e que, como já registrado nesse estudo, a Constituição Tributária deve ser interpretada com o pluralismo metodológico e ciente de que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo se recorrer ainda aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.

Acrescenta que os tributos sobre o consumo (ISSQN e o ICMS) assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica.

Dessa forma, seguimos o entendimento do Min. Luiz Fux que, no mesmo voto, acrescentou que o “conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.

Ademais, não há pretensão de exaurimento da matéria, pelo contrário, apenas abrir as discussões para novas pesquisas, como: incidirá ISS no metaverso?, além de outros debates necessários e relevantes, como evitar que interpretações distintas de tribunais, sobre a incidência de ISS ou ICMS na economia digital possam ser custo de transação nas relações negociais prejudicando a segurança jurídica e desestimulando a iniciativa privada, considerando que o tempo de um processo judicial é incompatível com o tempo das mudanças digitais.

## Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 17 ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Juspodivm, 2023.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. 9ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. **ISS - Locação e Leasing. Revista de Direito Tributário nº. 51**. São Paulo: 1990.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

BECKER, Augusto Alfredo. **Carnaval Tributário**. 2ª ed. São Paulo: LEJUS, 2004.

BRAGA JUNIOR, Getúlio Nascimento. **Fenomenologia Jurídica e o Direito Internacional**. Revista da UFRJ. Disponível no site da [ufrj.br](http://ufrj.br).

CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna (Coords.) **Direito Tributário e Novas Tecnologias** [recurso eletrônico] / Paulo Caliendo; Bruna Lietz (Coords.), Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2021.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed. Saraiva Jur. Edição do Kindle, 2022.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 2009. 623 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método.** 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

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

MANGIERI, Francisco Ramos. **Teoria - Prática e Questões Polêmicas.** São Paulo: Edipro, 2012.

MASINA, Gustavo. ISSQN. **Regra de Competência e conflitos tributários.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **ISS: Lei Complementar 116/2003 à luz da doutrina e jurisprudência.** 2 ed., rev. e ampl. São Paulo: MP Ed, 2008.

PROCHALSKI, Daniel. **ISS: regra matriz de incidência e conflitos de competência.** Curitiba: Juruá, 2009.

VILANOVA, Lourival. **Escritos Jurídicos e Filosóficos. V. 1.** Axis Mundo-IBET, 2003.

VITA, Jonathan Barros. **Teoria geral do direito: direito internacional e direito tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2011.



# CAPÍTULO 3

## **TRIBUTAÇÃO SOBRE SOFTWARE: DESDOBRAMENTOS JURÍDICOS À LUZ DAS RECENTES DECISÕES DO STF NAS ADI'S 1.945-MT E 5.659-MG**

*Alex Taveira dos Santos<sup>1</sup>*

*Caio Honorato de Lima<sup>2</sup>*

### **Introdução**

A tributação sobre o software sempre gerou polêmica entre os estudiosos do direito tributário e o tema nem sempre foi pacífico na jurisprudência. Para uma análise mais completa, a fim de compreendermos a tributação incidente sobre as softwares, é de singular importância o estudo de como era entendido e como passa a ser a partir da recente decisão do Supremo Tribunal Federal, prolatada em razão do julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 1.945-MT e nº 5.659-MG, que pacificaram o entendimento de que incide o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), único tributo relativo a bens e serviços a incidir sobre as operações de

---

1 Doutorando e Mestre em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da UFPB, Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário pela ESA-PB, Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Atualmente é Professor do DCJ da UFPB e da FPB. É Professor do IBET e Advogado. E-mail: alextaveirads@hotmail.com

2 Bacharel em Direito pela Universidade Federal da Paraíba. Aprovado na edição XXXVI do Exame da Ordem, em Direito Tributário. Participante dos cursos Autoinstrucionais de Negociação e Formação de Contrato e Direitos Fundamentais em Direito Tributário pela FGV. E-mail: honrato.caio@hotmail.com

licenciamento e cessão de uso de programas de computador, bem como suas consequências práticas tributárias.

Essa decisão pode ser configurada como marco histórico da tributação, dado que o tema, há muito, onera o Judiciário brasileiro, à exemplo do Recurso Extraordinário 176.626-SP, julgado do ano de 1998, que reconheceu a personalização – sob críticas – e tangibilidade, para fins tributários, como elemento central da distinção entre mercadorias ou serviços. Além disso, somente a apreciação da medida cautelar da própria ADI nº 1.945-MT levou mais de dez anos, desde o protocolo da ação até o efetivo posicionamento provisório do STF.

Nesse ínterim, as características materiais dos programas de computador sofreram transformações de relevante importância, à exemplo da tangibilidade do software, que, com a evolução da tecnologia da informação, entrou em desuso, emancipando o bem de eventual suporte físico, passando a ser adquirido por meio de download, majoritariamente, e, em dias atuais, acessado remotamente através de serviços na nuvem.

Assim, posteriormente, o Pleno do STF, no julgamento conjunto das ADI, seguindo o caminho desenhado pelo voto do Ministro Dias Toffoli, entenderam o ISS como único imposto sobre bens e serviços a incidir sobre as operações com software, eliminando a distinção inaugurada pelo RE 176.626-SP entre softwares standard e sob encomenda para fins tributários, que era o entendimento majoritário até então.

A partir da acepção de que o ISS é o único imposto incidente traz consigo as consequências práticas do recolhimento desse tributo, sujeitando a tributação do software às discussões cadeia de prestação de serviços de licenciamento de software e estabelecimento prestador, que historicamente foram matéria de debate do Superior Tribunal de Justiça, tendo essa Corte, inclusive, à vigência da redação do Decreto-Lei nº 406/1968, anterior à Lei Complementar nº 116/2003, decidido de forma contrária à disposição legal, a fim de evitar supostas fraudes fiscais.

Tal concepção, de cadeia de produção e distribuição do serviço, também chama ao debate a cumulatividade do ISS, dado que o serviço pode passar por diversos distribuidores até sua entrega ao usuário final, incidindo, em cada ator, o respectivo ISS sobre o licenciamento ou sublicenciamento do software.

Por fim, com a edição da Lei Complementar nº 116/2003, o Superior Tribunal de Justiça se inclinou, ao que parece, no sentido de respeitar a norma instituída no art. 4º do dispositivo complementar, dada a conceituação de estabelecimento prestador, minando o velho problema existente. No entanto, há de verificar que essa discussão está longe de ter fim, sobretudo com os projetos de lei que tramitam na Câmara e no Senado Federal que indicam uma possível unificação entre o ISS e o ICMS.

### **A definição de *Software* para o Direito Tributário**

O Direito Tributário<sup>3</sup> é considerado por vários autores, a exemplo de Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 420), como sendo um “direito de sobreposição”, ou seja, se desenvolve a partir de conceitos já anteriormente definidos em outros ramos jurídicos. É o que se observa, por exemplo, no art. 110 do Código Tributário Nacional, que define a preservação dos conceitos definidos e formas do direito privado que, porventura, sejam utilizados pela legislação tributária. Não podendo se admitindo alteração na sua definição.

Assim, o direito tributário, ao instituir a obrigação de pagar tributo sobre determinada operação, se socorre das definições já instituídos pelo direito privado, na medida em que, por exemplo, determinar o recolhimento de imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), dentre elas o mútuo, definido como fato gerador no art. 3º, §3º, III,

---

3 Direito tributário empregado com direito positivo, ou seja, as regras e princípios válidos e vigentes em nossa ordem jurídica.

Decreto nº 6.306/2007, traz a definição da operação advinda do artigo 586 do Código Civil.

Nessa linha, ao se instituir a hipótese de incidência tributária sobre a operação de mútuo, o legislador utilizou a definição prescrita no Código Civil, não podendo o Direito Tributário modificá-lo em suas relações jurídicas. Tal digressão, tomando como referência a temática dos programas de computador, mostra-se necessária em decorrência das transformações que têm ocorrido com os softwares, tendo como consequência seu impacto na realidade institucional do direito, sobretudo em direito tributário.

Como preconiza Alberto Macedo (2017, p. 57), a tecnologia da informação vem sendo atravessada por transformações em velocidade inigualável, o que tem feito seus itens serem, cada vez mais, incorpóreos:

Muitas questões têm sido levantadas sobre esse tema conforme a evolução da tecnologia da informação acontece, aliás de forma incrivelmente veloz, trazendo cada vez mais a intangibilidade para seus objetos, o que tem reflexo na incidência tributária, como demonstraremos. [...] Na evolução do software, e das mídias das quais ele se valeu e se vale para ter sua cópia transferida para terceiros, cujas fases históricas são notoriamente conhecidas, houve uma crescente desmaterialização do presente objeto de estudo. O software começou corporificado em disquetes, desmaterializou-se no download, e agora sequer é necessário que seja instalado no computador do contratante do serviço, sendo, atualmente, na verdade, apenas um dos vários serviços negociados em um pacote que o mercado costuma denominar “solução”, cujo exemplo maior é o Software as a Service - SaaS. Essa desmaterialização influencia diretamente - apenas se tomarmos como premissa que a decisão no RE 176.626-3 SP está totalmente correta, o que analisaremos a seguir - a definição da incidência do imposto sobre o consumo: ISS ou ICMS-Mercadoria.

Nessa medida, as sucessivas transformações que a forma de comercialização de softwares vem sofrendo, somadas à relevância que a temática do suporte em que o programa de computador é inscrito tem tomado no direito pátrio, o debate da natureza jurídica desse item passa a ser palco de incertezas e, sobretudo, contendas judiciais, à exemplo do paradigmático RE 176.626-3 SP.

Neste *leading case*, o Supremo Tribunal Federal prestigiou o entendimento de softwares de prateleira, os quais produzidos em série e disponibilizados em corpus *mechanicum* seriam mercadorias e, portanto, tributados pelo imposto sobre operação de circulação de mercadorias e serviços, o ICMS estadual. Contudo, no Brasil, o conceito de software, ou programa de computador, é definido objetivamente pela Lei nº 9.609/1998, que em seu art. 1º consigna a ideia de “conjunto organizado de instruções. Posteriormente, o art. 7º, XII, da Lei nº 9.610/1998 vem definir o software como sendo “obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro”.

Tal posicionamento Legislativo se tem por completo com a edição das Leis Complementares nº 116/2003 e nº 157/2016, que incluem serviços de informática e congêneres, processamento de dados e elaboração de aplicações na lista de fatos geradores em que incide o ISS, imposto incidente sobre serviços de qualquer natureza de competência dos Municípios e do Distrito Federal, como inserido no artigo 156 da Constituição Federal de 1988.

Apesar disso, a doutrina e o histórico jurisprudencial pátrio não seguem unânimes quanto à natureza jurídica dos softwares, nem mesmo quanto à definição de serviço à luz da Constituição Federal de 1988. Diante de toda essa controvérsia, a matéria foi finalmente foi apreciada no julgamento conjunto das ADI nº 1.945-MT e nº 5.659-MG, no ano de 2021, tendo finalmente pacificado a celeuma considerando o software como serviço e instituiu suas repercussões tributárias, que iremos analisar.

## Do vetusto entendimento sobre a Tributação do Software no RE N° 176.626-SP ao hodierno nas ADI'S de N° 1.945-MT e N° 5.659-MG

No debate sobre o tema da natureza jurídica e da tributação sobre os softwares, ganha especial relevo o primeiro entendimento consagrado no julgamento do RE n° 176.626-SP, no qual o Ministro Relator Sepúlveda Pertence<sup>4</sup> distinguiu os programas de computador entre *off the shelf* e software por encomenda:

Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” — matéria exclusiva da lide —, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado “software de prateleira” (*off the shelf*) — os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

O Relator diferenciou as operações com softwares entre (i) *off the shelf*, sendo aqueles que seriam produzidos em série e comercializados no varejo através de um *corpus mechanicum*, sendo, mercadorias e ensejando a tributação estadual pelo ICMS, e (ii) por encomenda, sendo estes programas desenvolvidos de acordo com a necessidade do usuário e, sem as características da produção em série e suporte físico, não justificariam a incidência do ICMS.

---

4 Rendemos nossa homenagem a este grande jurista e magistrado brasileiro, que durante a gestação do presente artigo veio a falecer (02/07/2023). Suas obras e entendimentos sempre iluminarão as letras jurídicas brasileiras. Descanse em paz.

Contudo, complementa, que “O licenciamento, como disse, não se confunde com as operações realizadas com o exemplar do programa”. Assim, o dito exemplar do programa seria sua manifestação física e, portanto, a venda do disquete, CD, DVD, pen drive ou qualquer mídia física que o software viesse a ser veiculado na comercialização, teria condão de justificar a incidência do ICMS, flagrantemente observado nos programas *off the shelf*.

Roque Antônio Carrazza é preciso ao descrever a materialidade do ICMS que “incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias” (Carrazza, 2007)<sup>5</sup>.

Há de se destacar, por fim, que o julgamento do RE 176.626-SP se deu enquanto vigente o texto da Lei Complementar nº 56/1987, diploma que deu nova redação à lista de serviços do art. 8º do Decreto-Lei n 406/1968, passando a incluir processamento de dados e programação, na lista de serviços em que deveria incidir, com exclusividade o ISS. Nisso, tais diplomas eram omissos quanto à tributação do licenciamento do uso dos programas de computadores, o que gerou terreno fértil ao debate da tributação da economia digital.

O posicionamento do Ministro Sepúlveda Pertence, no Relatoria do julgamento RE 176.626-SP, apesar de acertadamente definir a fronteira entre mercadorias e serviços com o critério da tangibilidade, não agradou a doutrina especializada, esta que defendia a irrelevância do critério do nível de personalização do *software* para fins tributários e observava a comercialização do exemplar do *software* de modo semelhante ao licenciamento, eis que o suporte físico não serve à utilização do programa, mas somente para seu transporte.

---

5 Rendemos uma homenagem especial ao Professor Roque Antônio Carrazza, mestre de todos nós, a quem esta coletânea e o V Congresso de Direito Tributário da Paraíba homenageiam. Suas lições serão sempre fonte de nossos estudos.

Com efeito, de modo concomitante à prestação jurisdicional acima dita, o estado do Mato Grosso promulgou a Lei nº 7.098/1998, que consolidava as normas referentes ao ICMS no respectivo estado, passando a cobrar ICMS sobre as operações de *software*, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados, em que a base de cálculo seria o total das quantias pagas pelo destinatário, contribuinte de fato.

Isso, além de contrário ao entendimento do STF, à época, rechaçou toda inteligência constitucional acerca da tributação de bens se serviços, instituindo ICMS sobre operações em que não circulam mercadorias, bem como ignorou o dizer do art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, ao invadir serviços discriminados na Lei Complementar nº 56/1987 (Macedo, 2017).

Nesse sentido, proposta a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT, observou-se o decurso de doze anos, entre o protocolo da ação, 1998, e o oferecimento do posicionamento provisório do STF, 2010. Assim, com as notáveis mudanças que atravessavam a temática, durante o prazo do julgamento da medida liminar, a Corte pareceu incerta sobre a tributação do *software*, dado o perecimento da mídia física para comercialização dessa espécie. Assim sendo, o plenário da corte constitucional entendeu por admitir provisoriamente a evolução do conceito de mercadoria, a fim de instituir a espécie mercadoria virtual, após pedidos de vista e abertura de discordância entre os Ministros.

Dessa forma, atravessado por este mar de incertezas quanto à tributação do *software* e indo contrário ao julgado paradigmático emitido no RE 176.626-SP o STF (Gomes, 2019, p. 11–12):

Após dez anos de seu ajuizamento, somente a análise da cautelar da referida ADI foi concluída, tendo-se decidido pela manutenção da lei do Estado do Mato Grosso até o julgamento mérito. Para tanto, a Corte Suprema entendeu, liminarmente, que seria possível a incidência do ICMS sobre o software transferido ao consumidor via

download, sob o fundamento de que seria possível a existência de uma mercadoria virtual. Deixou-se de lado, ao menos por enquanto, a relevância do suporte físico, para fins de ICMS.

Assim, a corte admitiu a incidência do ICMS sobre operações que não circulavam, até então, mercadorias, evoluindo esse gênero para incluir a espécie mercadoria virtual, a fim de justificar a incidência do imposto. Mantendo incólume provisoriamente, portanto, a lei estadual.

Isso estabelecido, numa outra ponta, no ano de 2015, é proposta a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659-MG, pela Confederação Nacional de Serviços – CNS – a fim de:

[...]com o objetivo de que seja declarada a inconstitucionalidade do art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96 e do Decreto nº 46.877/15 do Estado de Minas Gerais, bem como a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 5º da Lei nº 6.763/75 e do art. 1º, incisos I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos da mesma unidade federada, “a fim de [se] exclu[í]r[em] das hipóteses de incidência do ICMS as operações com programas de computador – *software*”.

A Confederação Nacional de Serviços, em suas alegações, atacou principalmente o art. 43, XV, “a” e “b”, do Decreto nº 43.080/2002 do estado de Minas Gerais que, junto ao restante da legislação citada no acórdão, teria condão de instituir o ICMS sobre a operação de fornecimento de programa de computador, seja sob encomenda ou standard. Em linhas gerais, as ADI nº 1.945-MT e nº 5.659-MG versavam sobre a mesma temática: tributação de software. Nisso, o julgamento definitivo das ações se deu de forma conjunta, em 18 de fevereiro de 2021, com decisão de modulação dos efeitos em 24 de fevereiro do mesmo ano.

Após a cautelosa análise do pleito, que se estendeu por mais de vinte anos, o plenário do STF, por maioria absoluta dos votos dos Ministros, reformou o entendimento proferido em sede do julgamento da cautelar da ADI nº 1.945-MT, optando por declarar inconstitucionais os dispositivos legais ditos em ambas as ações que instituíam o ICMS sobre operações com software.

Assim, o ISS passou a ser o único imposto sobre bens ou serviços a incidir sobre as operações de licenciamento de programas de computador. Ainda, os Ministros entenderam pela irrelevância da distinção entre softwares *off the shelf* e feitos sob encomenda, uma vez que, sob quaisquer espectros que se enxergue, o software é concebido como resultado do trabalho humano desenvolvido. Além disso, a Corte pareceu enxergar alternativa à dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, naquelas relações celebradas mediante contratos complexos, assim definiu.

Além disso, os efeitos do julgado foram modulados, a fim de conferir isonomia e segurança jurídica aos contribuintes que recorriam ao judiciário no intuito de resolver evidente invasão de competência tributária dos Municípios pelos Estados federados. A partir da data de publicação da ata de julgamento, que ocorrera em 20 de maio de 2021, em resumo, a tributação única, seja segundo ICMS ou ISS, que ocorrera antes dessa data, ficam preservadas, não podendo o Estado federado ou Município efetuar nova cobrança sobre esses fatos geradores.

Exceção a isso, são as ações em curso, que seguirão o caminho apontado pela corte, e os casos de bitributação, hipótese que deverá ensejar a repetição de indébito do ICMS. Por fim, caso não recolhido nenhum dos impostos, fica o contribuinte submetido à cobrança do ISS pelo respectivo Município, inclusive sobre os fatos ocorridos antes da publicação.

A mencionada resolução, contudo, não elimina todas as áreas cinzentas existentes sobre a tributação do software, sendo necessário, ainda, o estudo detalhado dos principais pontos controversos anotados jurisprudencialmente sobre a incidência do ISS.

## Desdobramentos Jurídicos após novo entendimento

A questão da cadeia de prestação de serviços, ainda não definida assim à época, pôde ser observada inicialmente no julgamento do paradigmático RE 176.626-SP, em que o Ministro Relator, Sepúlveda Pertence, alertou sobre a ocasião em que o comerciante adquire exemplares para revenda. Nesse passo, o âmbito da tributação do software não alcança somente licenciamento ao usuário do serviço, mas também a figura do intermediário envolvido nessa cadeia de prestação. Eis que surge, portanto, o questionamento: quais das operações envolvidas entre proprietário, intermediário e usuário do software devem ser tributadas pelo ISS?

Assim, em vez do tradicionalmente pensado quando se trata de mercadorias, as quais comercializadas numa cadeia de produção ou beneficiamento ensejariam a incidência do ICMS ou IPI, não-cumulativamente em entre cada ator da cadeia conforme art. 153, §3º, II, e art. 155, §2º, I, da Constituição Federal de 1988, o software é posto no mercado mediante a cessão do direito de uso.

Nesse caminho, pontua Alberto Macedo (2017, p. 91), o cenário previsto no RE 176.626-SP, com a figura do comerciante como intermediador do software, apesar de não fazer uso do programa de computador, realizaria, junto com o criador, o fato gerador previsto no subitem 1.05 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, qual seja o licenciamento do direito de uso de programas de computação, uma vez que o ator intermediário recebe o software através contrato de licença de uso e disponibiliza ao usuário final mediante sublicenciamento.

Ainda, é importante pontuar o elemento da cumulatividade que, como dito nos art. 153, §3º, II, e art. 155, §2º, I, da Constituição Federal de 1988, é dispensado ao ICMS e IPI em suas respectivas cadeias. Contudo, não é o que se observa quando se trata do ISS, eis que o art. 156, III, da Carta Política silencia quanto a esse quesito. Dessa maneira, além da ciência que o ISS deve incidir sobre cada

transmissão realizada na cadeia de licenciamento de software, é importante ter clareza que o imposto é cumulativo, incidindo, portanto, sem descontos referentes valor pago pelo ator imediatamente anterior na cadeia.

Quanto ao estabelecimento prestador, essa é uma dúvida recorrente para quem lida com o imposto sobre serviços qualquer natureza. Como diz Francisco Leite Duarte (2013, p. 581), o ISS é imposto eminentemente fiscal, ou seja, representa principal fonte de receita para os municípios brasileiros. Nesse passo, a correta definição do estabelecimento prestador de serviços, além de imperativo jurídico é elemento que importa especialmente à administração dos municípios, dado que desfalque de ISS no orçamento do ente federativo, importaria em expressiva diminuição da capacidade de financiamento das obras de interesse público.

Sobre isso, é importante o que diz Hugo de Brito Machado (2020, p. 412) que “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”.

A partir da vigência do Decreto-lei nº 406/1968, o Município a que se consideraria devido o ISS, deveria ser aquele em que estabelecido comercialmente ou domiciliado, na falta de estabelecimento, o prestador. Contudo, aponta Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 532–533) que tal disposição, apesar de ser exata quanto ao Município sujeito ativo da relação jurídico-tributária, era intencionalmente contrariada pelo Superior Tribunal de Justiça, dada suposta fraude dos contribuintes que se estabeleciam em municípios com que não instituíam ISS em sua legislação local, ao mesmo tempo que mantinham unidades funcionais nas cidades em que, de fato, desenvolviam os serviços.

Apesar da intenção de trazer efetividade à norma tributária, o posicionamento do STJ é criticado pelo autor, na medida que aponta como medida mais benéfica à ordem tributária a identificação, pela

Corte, de cada contribuinte, individualmente, que comete a alegada fraude, em vez de contrariar, indistintamente, a norma legal (Machado Segundo, 2018).

Com a promulgação de Lei Complementar nº 116/2003, muitos dispositivos outros sobre o ISS ficaram revogados, dentre eles as disposições do citado Decreto. Nesse passo, ao comentar as mudanças trazidas pela nova legislação, Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 533) comenta:

O art. 3º da LC nº 116/2003, dispositivo no qual a questão está atualmente tratada, **reitera - contra a jurisprudência do STJ - que o critério para determinação do local da ocorrência do fato gerador é o local do estabelecimento prestador**. Essa lei complementar, contudo, faz duas alterações importantes. Primeiro, define o que se deve entender por estabelecimento (art. 4º), para fins de determinação do local no qual o ISS é devido. E, segundo, estabelece diversas exceções à regra de que o imposto é devido no local do estabelecimento. O DL nº 406/68 só previa como exceção a construção civil, enquanto a nova lei contempla as exceções dos 22 incisos de seu art. 3º, todos serviços em relação aos quais é possível se determinar onde foram prestados.

Assim, além de ampliar as hipóteses de exceção à regra de incidência do ISS no estabelecimento prestador do serviço, trazendo 22 hipóteses, a Lei Complementar nº 116/2003, também definiu, com a precisão necessária, aquilo que deveria ser considerado como estabelecimento prestador, para fins de cobrança do imposto:

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.

O que parece resolver a problemática é, contudo, visto por Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 534) como surgimento de uma nova incerteza, a qual se apresentará quando da apreciação, pelo STJ, de caso não contemplado pelas exceções previstas nos vinte e dois incisos do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003. Hipótese em que a Corte não deveria continuar adotando o posicionamento tradicional de desvirtuar o texto complementar, a fim de suprir necessidade de combate à fraude fiscal.

Nisso, há de se destacar trecho da ementa do julgado do STJ acerca do REsp 1.060.210-SC, no que diz:

[...] 3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador. 4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País. 5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária. [...]

Ou seja, no julgamento do caso a respeito do estabelecimento comercial das operações de leasing, o STJ entendeu, feitas as ressalvas do “item 4” do extrato, que o mandamento legal da Lei Complementar nº 116/2003 privilegiou a segurança jurídica do contribuinte, completando que eventuais fraudes devem ser combatidas de modo individualizado, eis que o esvaziamento da norma legal implicaria em quebra do princípio da legalidade tributária.

Dessa forma, a posição firmada pelo STJ e de respeito, como há de se esperar, à norma do art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, recorrendo exclusivamente às exceções previstas nos vinte e dois incisos do art. 3º desse mesmo diploma. Tal certeza, quanto às operações de software é de fulcral importância, uma vez que, a tecnologia da informação permite que o desenvolvedor se conecte a usuários de sua aplicação em todo o país, ainda mais quando se considera a comercialização via *download* ou contrato de licença de uso de IaaS, PaaS ou SaaS disponibilizado em nuvem, em detrimento das mídias físicas.

## Considerações Finais

De todo o debate realizado, o ponto de maior relevância a ser evidenciado é a segurança jurídica e a isonomia proporcionada pelo julgamento de mérito das ADI nº 1.945-MT e nº 5.659-MG, ao reconhecer o ISS como imposto devido nas operações de licenciamento de software. Assim, em 2021, o STF editou jurisprudência coerente com as concepções apresentadas entre mercadorias e serviços, estabelecendo software como serviço, independentemente de ser sob encomenda ou produzido em série – acabando, portanto, com a distinção dos softwares *off the shelf* e de prateleira, determinando que sobre as operações de licenciamento de software deveria ser recolhido o ISS.

Importante também, foi a modulação dos efeitos dada a decisão mencionada, eis que, resumidamente, preservou os recolhimentos realizados até então, ressaltando ao contribuinte e o fisco municipal,

a possibilidade de repetição de indébito ou execução, em casos de, respectivamente, pagamento de ISS e ICMS ou nenhum dos impostos.

Quanto aos desdobramentos da decisão, tivemos a figura do estabelecimento prestador de serviços que já foi palco de discussão no Superior Tribunal de Justiça. A Corte, na tentativa de inibir fraude fiscal, entendia contrário ao texto expresso do Decreto-lei nº 406/1968, a fim de evitar que prestadores de serviço se estabelecessem em municípios vantajosos, sob o ponto de vista tributário, contudo prestassem, efetivamente, os serviços mediante unidade estabelecida em outra localidade.

Dessa maneira, sob duras críticas da doutrina, o Superior Tribunal de Justiça passou a considerar indistintamente o ISS devido ao município em que instalada a unidade funcional. Entendimento contrário à norma da época. Contudo, ao que parece, o STJ com a edição da lei complementar nº 116/2003, tem adotado posição consonante à legislação. Boa parcela, em função das várias exceções à regra do estabelecimento prestador que a lei traz.

O debate quanto ao licenciamento de software possui grande relevância, eis que, diferentemente da ideia tradicional de serviço como empenho imediato de esforço humano, pode ser transportado sem qualquer barreira física a uma gama indeterminada de municípios em que estão os usuários das aplicações e, caso o fornecedor opte por se estabelecer em município que não institua a cobrança do ISS, seu planejamento deve ser respeitado, caso não configure fraude fiscal.

Por fim, outro desdobramento que merece nossa atenção é evidenciado com o caráter cumulativo do ISS, numa espécie de cadeia de prestação de serviços, mediante licenciamento e sublicenciamento intercalados até a figura do usuário na outra ponta da operação. Nesse passo, importante saber se na cadeia poderia o contribuinte pleitear desconto sobre o valor de ISS já recolhido pelo ator imediatamente anterior, repercutindo na cumulatividade do imposto.

Contudo, dado o silêncio da Constituição Federal de 1988 em prever a não cumulatividade, cada ator integrante da cadeia de prestação de serviço de licenciamento de software deverá recolher ISS sem descontar o já pago ao longo da cadeia. O debate está longe de acabar. Com a votação da PEC 45/2019, passa a ganhar força a unificação do ISS e ICMS formando um só imposto, o Imposto sobre bens e serviços – IBS, que irá potencializar os debates sobre a questão do software, tema de ouras abordagens.

## Referências

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Recurso Especial 1.060.2010 - Santa Catarina**. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. em 28 nov. 2012, DJe. de 05 mar. 2013 RSTJ vol. 230 p. 337.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945 Mato Grosso**. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Redator do Acórdão: Min. Dias Toffoli, j. em 24 fev. 2021, DJ. de 20 mai. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.659 Minas Gerais**. Ação direta de inconstitucionalidade. Relator: Min. Dias Toffoli, j. em 24 fev. 2021, DJ. de 20 mai. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). **Recurso Extraordinário 176.626/SP**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, j. em 10 nov. 1998, DJ. de 11 dez. 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 38-39.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário aplicado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

GOMES, Daniel de Paiva. Uma análise pragmática da tributação indireta do software no Brasil: o conflito de competência entre ICMS e ISSQN. **FGV DIREITO SP Law School Legal Studies Research Paper Series, n. TL018, fev. 2019.**

MACEDO, Alberto. ISS versus ICMS-Mercadoria: Licenciamento de Software e a Impossibilidade do Avanço do Conceito Constitucional de Mercadoria Como Bem Imaterial. *In: MACEDO, Alberto et al. **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais.** Vol. 6. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 57-99.*

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 41ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional.** 7ª ed. Ver. E atual. São Paulo: Atlas, 2018.

# CAPÍTULO 4

## **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E METAVERSO(S): UMA DISCUSSÃO A PARTIR DO CRITÉRIO ESPACIAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

*Cláudio Simão de Lucena Neto*<sup>1</sup>

*Saulo Medeiros da Costa Silva*<sup>2</sup>

*Olívia Maria Peixoto Flôr*<sup>3</sup>

### **Introdução**

A revolução digital, enquanto fenômeno sentido e experimentado em todas as esferas da vida contemporânea, transformou (e transforma) cotidianamente diversas dinâmicas humanas até então

---

1 Professor e ex-Diretor da Faculdade de Direito, Coordenador de Relações Internacionais e Conselheiro da INOVATEC, Universidade Estadual da Paraíba. Mestre em Direito Internacional e Europeu, Vrije Universiteit Brussel. Membro do Conselho Nacional de Proteção de Dados Pessoais e da Privacidade, e da Câmara de Segurança e Direitos na Internet do Comitê Gestor da Internet no Brasil. Associated Scholar no Projeto CyberBRICS da Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro. Advogado habilitado no Brasil e em Portugal. Sócio, CRRF Advogados.

2 Doutorando em Direito pela Universidade de Marília/SP. Graduado em Ciências Jurídicas e Mestre em Desenvolvimento Regional pela Universidade Estadual da Paraíba - UEPB. Mestre em Contabilidade e Finanças pela FUCAPE. Especialista em Direito Tributário pelo IESP. Jurista Suplente do Tribunal Regional Eleitoral - TRE/PB no biênio de 2022-2024. Membro do Fórum Celso Furtado para o Desenvolvimento da Paraíba. Sócio da Advocacia David Diniz - ADD.

3 Advogada e ex-Professora Substituta da Universidade Estadual da Paraíba - UEPB. Graduada em Direito pela UEPB com período de mobilidade na Universidad de Granada (Espanha). Pós-graduanda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBET.

já consideradas consolidadas. O Direito, enquanto sistema positivo – que escolhe na multiplicidade do real-social quais acontecimentos serão vertidos em linguagem jurídica (Carvalho, 2018, p. 224) – vê-se igualmente profundamente alterado.

A própria mudança na percepção de espaço, como exemplo de alteração trazida com o advento da tecnologia, tem o condão de alterar substancialmente diversas relações jurídicas, inclusive no campo tributário. A título de expoente, se insere o próprio critério espacial da regra-matriz de incidência tributária no caso do Imposto Sobre Serviços – ISS.

Apesar de não se desconsiderarem as alterações legislativas que têm sido propostas pela reforma tributária em trâmite, vê-se que ainda são pouco exploradas as mudanças no modo de existir humano provenientes da incorporação da tecnologia em nosso cotidiano.

Sob esse enfoque, o presente estudo se justifica e possui relevância na medida em que propõe algumas provocações sobre a matéria, bem como registra o atual cenário jurídico que permeia a tributação de serviços realizada em âmbito municipal<sup>4</sup>, confrontando-o com as alterações sociais que vêm sendo percebidas nos últimos anos. Não se objetiva, com isso, chegar a conclusões taxativas.

Nesse escopo, inicialmente será realizada uma análise a respeito da revolução digital em suas três dimensões de impacto (a amplitude, a profundidade e o tempo). Em seguida, serão apresentados alguns elementos referentes a metaverso(s), a fim de melhor compreender como se estruturam as experiências em ambiente virtual, e de que forma essas novas dinâmicas têm alterado o modo de ser e agir dos atores sociais.

A partir dessas premissas, se passará a mapear a regra-matriz de incidência tributária (RMIT), especialmente no que concerne ao Imposto sobre Serviços – ISS; para, ao final, se proceder à análise do

---

4 Que, com a reforma tributária, nos moldes do que foi aprovado na Câmara, passará a ser de competência da União.

critério espacial da RMIT no ISS sob o enfoque da tecnologia e das novas relações jurídicas trazidas por metaverso(s).

## A Revolução Digital em Três Dimensões de Impacto

A revolução digital que experimentamos altera o curso da existência humana em diversas dimensões, algumas das quais talvez ainda nem sequer tenhamos começado a perceber. Tendo em conta o escopo mais estreito deste texto, vale a pena destacar essencialmente 3 destas dimensões.

Primeiro a *amplitude*, na medida em que não é uma ou outra determinada atividade, de uma ou outra esfera que sofreu alteração significativa em seu desenho ou conteúdo. O que os indivíduos do século XXI fazem, de crescer a se relacionar, de trabalhar a se divertir, de aprender a ensinar, tudo, sem exceção perceptível, reflete em alguma medida novos hábitos, usos e costumes de convergência digital sempre mediados por uma computação cada vez mais ubíqua (Weiser, 1991, p. 94) e calma (Weiser, 1995, p. 1), que se vai embutindo e incorporando em nosso cotidiano, de uma forma, na maioria das vezes, tão sutil que sequer nos damos conta até que o processo esteja totalmente consolidado. Com a revolução digital tudo muda.

Depois, a *profundidade*. Com isto, a intenção é dizer que não é que estas atividades anteriormente mencionadas tenham sofrido pequenas alterações ou que as mudanças tenham sido superficiais. Justamente o contrário. É comum que algumas destas atividades, até mesmo as mais simples, sejam hoje tão diferentes em substância daquilo que eram em um recente passado analógico, que já nem mais lembrem o modelo da atividade de partida. Um motorista, um médico ou um contador, têm atualmente instrumentos, processos e procedimentos de trabalho impensáveis há duas décadas, mesmo em se tratando de atuação meramente presencial, para nem se falar na realidade, também consolidada, de interação remota. Com a revolução digital tudo muda muito.

Por fim, o *tempo*. Apenas para que se tenha uma ideia de cronologia, os primeiros esboços do atual formato de redes sociais, que hoje são espaço central de todos os aspectos de convivência humana para mais da metade da população do planeta (UIT, 2022), estão há pouco mais de 18 anos de distância.

Saltos tecnológicos que em outros períodos de muito impacto na sociedade, como a Revolução Industrial, levavam décadas, hoje começam a impressionar em um prazo de meses, quando não de semanas. O ritmo de desenvolvimento e de incorporação à vida cotidiana das tecnologias digitais e de convergência faz com que a mesma geração acabe vivenciando não um, mas vários processos profundos de mudança social, econômica, cultural e de comportamento. Com a revolução digital tudo muda muito, muito rápido.

### **Metaverso(s): Conceitos, Noções e Elementos**

Uma das características fundamentais que esta revolução digital sempre apresentou foi a possibilidade de expandir a realidade para além daquela física, tangível, com a qual convivemos ao longo de toda a existência humana, que sempre foi fundamentalmente tátil, concreta, palpável. A vida digital sempre teve um quê de imaterial, de etérea, de transmitir a sensação de se estar onde não se estava, de se ver o que não se via, de ser o que não se era, como se fosse a literatura em escala multissensorial.

Mas os avanços e desdobramentos dos últimos anos, e particularmente as experiências disponibilizadas ao longo dos últimos meses, viabilizam tecnicamente determinadas características que levaram essas possibilidades a outro patamar, atraindo para as tecnologias daquilo que podemos denominar de *extensão de realidades* um espaço e uma atenção especial, centrais no debate sobre inovação disruptiva.

Some-se a isso o anúncio público de interesse corporativo e os rumorosos lançamentos de produtos e serviços com base nestas tecnologias por parte de grandes plataformas como Meta (que chegou a

alinhar o nome da companhia ao novo fenômeno), Google e Apple, já com alguns indícios de experimentação pelo setor público e privado, tanto no mundo como no Brasil, e temos reunidas as condições ideais para a apresentação de um sério candidato a próximo *hype* no ecossistema digital - o *metaverso*.

Antes de mais nada - e buscando sempre a exatidão terminológica que acaba ajudando muitos ramos jurídicos cujo funcionamento depende de definições precisas como o direito tributário - não parece fazer sentido empregar o termo *metaverso* no singular. É que não há um único espaço, controlado por um único e determinado agente, que possa ser considerado **o metaverso**. Atualmente, plataformas e atores distintos disponibilizam experiências, aplicativos, ambientes e equipamentos de padrões e naturezas muito diferentes, que têm existência digital autônoma, ainda sem muita interoperabilidade, e pode-se considerar que todos são experimentos e testes em **metaversos**. Cada uso hoje em dia gera em torno de si um universo virtual único.

É razoável até admitir que haja em breve alguma tendência de interoperabilidade e de concentração de serviços em determinada(s) plataforma(s), até porque as que hoje são dominantes concentram e controlam boa parte das condições que favorecem o desenvolvimento e a massificação de soluções e oportunidades para extensões de realidade; mas esta concentração, esta interoperabilidade ampla e principalmente a prerrogativa de uso da expressão por algum *player* da indústria da Internet, não é o *status quo*.

A rigor, a expressão hoje em dia serve muito melhor para descrever *uma forma de interação* com as tecnologias digitais do que um espaço, propriamente dito. Experiências em metaversos são, portanto, uma forma de interagir com mundos virtuais persistentes que, no estágio atual de desenvolvimento tecnológico do ambiente digital, apresentam algumas características já bem definidas, dentre as quais podemos destacar três: 1) não necessariamente são dependentes de extensão de realidades; 2) atingem nesta expansão de realidades seu maior potencial; 3) correspondem a experiências multissensoriais e imersivas.

Compreender essas premissas tem desdobramentos importantes quando se considera a sua interação com o Direito Tributário, aqui, em recorte, examinada sob o enfoque do Imposto Sobre Serviços – ISS.

## **Mapeamento da Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto Sobre Serviços - ISS**

De acordo com o pensamento de Roque Carrazza (2022, p. 43), a regra-matriz de incidência tributária (RMIT) se apresenta como a norma-padrão, fixada de acordo com o arquétipo fornecido pela Constituição Federal.

A partir do pressuposto de que toda norma jurídica em sentido estrito se estrutura mediante a conjugação de uma hipótese (antecedente) e uma consequência (Dácomo, 2006, p. 12), vê-se que a RMIT, de acordo com o pensamento do professor Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 308-309), contempla os critérios 1) material; 2) espacial; e 3) temporal, em seu antecedente; e os critérios 4) pessoal e 5) quantitativo, em seu consequente.

A partir da análise do critério material do ISS, verifica-se, pois, que este se direciona à tributação das relações jurídicas “entre um tomador e um prestador que tem por objeto um produto ou um processo de produção do serviço normativamente qualificado” (Dácomo, 2006, p. 48) (por “normativamente qualificado”, leia-se: descrito na lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003). A grande questão é que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária referente ao ISS é o Município. Assim, se há alguns anos o serviço deveria necessariamente ser prestado em alguma unidade territorial, física, palpável; hoje, com as extensões de realidade proporcionadas pela tecnologia – neste enfoque, sobretudo no que tange a metaverso(s) –, os referenciais foram alterados.

Por essa razão, se justifica a busca por novos paradigmas e definições acerca do “espaço”, em termos de territorialidade, a fim

de definir com maior precisão o campo da incidência tributária no âmbito dos serviços.

### **O critério espacial da Regra-Matriz de Incidência Tributária no Imposto Sobre Serviços: questões trazidas por Metaverso(s)**

O Município, enquanto pessoa política de posição soberana e privilegiada, é dotado de autonomia, posto que extrai suas competências diretamente da Constituição Federal – esta que funciona como único fundamento de validade de suas leis (Carrazza, 2013, p. 188-189).

Para exercer essa autonomia, o Município necessita de recursos; auferidos através da tributação, na qualidade de “autêntico *poder-dever*, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades” (Costa, 2013, p. 562).

A competência tributária dos Municípios, conforme é atribuído pela Constituição Federal, se demonstra como elemento que reafirma a sua autonomia em relação às demais pessoas políticas (Carrazza, 2013, p. 205); e, no âmbito dos impostos, se traduz sob a possibilidade de instituição e cobrança do IPTU, ITBI e ISS.

No que tange ao critério espacial enquanto objeto desta análise, vê-se que não são necessárias maiores digressões no que concerne ao IPTU e ao ITBI, uma vez que estes se relacionam com bens imóveis; necessariamente sediados fisicamente em alguma localidade.

Perspectiva diferente é empregada quando observado o ISS. Isso porque os serviços se relacionam com relações intersubjetivas que não necessariamente estão adstritas a uma base territorial – sobretudo se consideradas as tecnologias, e, no contexto ora debatido, metaverso(s).

A título de exemplo, pense-se na seguinte situação: um advogado decide atuar em escala geográfica não definida, prestando serviços de consultoria através de escritório virtual em metaverso, sem sede em nenhuma unidade federativa. O serviço, inclusive, pode ser

prestado por terceiros, situados em outra localidade (seja no Brasil ou no exterior).

O escritório de advocacia oferece serviços jurídicos de consultoria empresarial. Os clientes que desejarem contratar os serviços devem agendar seus horários através da “secretária digital”, e serão atendidos pelo avatar do advogado. Os pagamentos, por sua vez, serão feitos em criptomoedas.

Pergunta-se: qual será o Município competente para cobrar o ISS referente à prestação desse serviço?

A partir desse questionamento, pode-se concluir que a própria cientificação das autoridades fiscalizatórias acerca desse serviço prestado já demandaria um grande esforço; sendo necessária a aplicação de um sofisticado cruzamento de dados e informações.

Para isso, surge a necessidade das informações de recebimento dos criptoativos constarem na Declaração do Imposto de Renda do prestador do serviço. Assim, a princípio, se eles não forem decorrentes de mineração, haveria a presunção de que houve alguma comercialização ou prestação de serviço – o que poderia resultar em indícios para a atividade fiscalizatória.

Entretanto, mesmo a partir dessa análise, se percebe que o próprio critério espacial, se entendido do ponto de vista tradicional (como espaço físico, tangível), encontra dificuldades para se reproduzir no contexto atual, com as dinâmicas inseridas pela tecnologia, sobretudo no que concerne a metaverso(s).

## **Considerações Conclusivas**

Com a diluição das fronteiras tradicionais no que tange ao espaço e às formas de interação humana, alguns elementos normativos são colocados em xeque – como é o caso do critério espacial do ISS, na situação em análise.

Entretanto, em que pese ser uma questão de notável importância, nota-se que o assunto não tem recebido tratamento adequado

nos últimos anos. Tanto é que a reforma tributária, em que pese ter caminhado bem em alguns aspectos, ainda não trouxe perspectivas sobre este elemento em específico.

Desse modo, inclusive pelo princípio da legalidade, se metaverso(s) não constituem um espaço que “existe” nos termos da legislação, tampouco pode haver a subsunção do fato à norma, devendo ser afastada a tributação.

O caminho para compreender a matéria é árduo, sem dúvidas, mas entender que ele existe e precisa ser percorrido é o primeiro passo para buscar soluções mais adequadas à ordem jurídica vigente.

## Referências

BRITTO, Lucas Galvão de. **O Lugar e o Tributo**. São Paulo: Noeses, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria geral do direito: o construtivismo** lógico-semântico. 2009. 623 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 7ª edição. São Paulo: Noeses, 2018.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COSTA, Regina Helena. Tributação e Direitos Fundamentais. *In: Superior Tribunal de Justiça - Doutrina - Edição Comemorativa - 25 anos*, 2013.

DÁCOMO, Natalia de Nardi. **A hipótese de incidência tributária do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Noeses, 2006.

UIT - UNIÃO INTERNACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES. **Connectivity Report**, 2022. Disponível em <<https://www.itu.int/hub/publication/d-ind-global-01-2022/>>. Acesso em 07 julho 2023.

WEISER, Mark. The Computer for the 21<sup>st</sup> Century. **Scientific American**, v. 265, n. 3, p. 94-105, set. 1991.

\_\_\_\_\_. Designing calm technology. **Citeseer**. Disponível em <<https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=fdc2e-87fcb4575bd f5154840ebd19c2dd490165c>>. Acesso em 7 julho 202.

# CAPÍTULO 5

## ISS E O ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ATO COOPERATIVO

*Eduardo Silveira Frade<sup>1</sup>*

### Introdução

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, alínea “c” prescreve que lei complementar estipulará o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo. Neste sentido, em que pese não deixar claro o conteúdo da norma, precisando o que seria o dito “adequado tratamento tributário”, é possível depreender que o legislador constituinte reconheceu que estes atos praticados devem ter tratamento diferenciado do usual.

Tal posição é corroborada pelo Código Civil de 2002, que no artigo 982, parágrafo único, prescreve que as sociedades cooperativas devem ser consideradas como sociedades simples, as que se contrapõem às sociedades empresárias, que têm por objeto a atividade própria de empresário. Assim, reforça-se, pois, o caráter de exceção à regra no que concerne as estruturas societárias usuais.

---

<sup>1</sup> Doutorando em Direito Tributário pela PUC-SP. Mestre em Direito Empresarial pela FDMC. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Especialista em Gestão de Cooperativas de Crédito pela USP. Advogado sócio do Azevedo & Frade Advogados Associados. Professor Universitário da graduação em Direito da Faculdade Três Marias e das pós-graduações em Direito do IBET, ESA/PB, UNIESP, UNIFIP e UNIMAIS. Desde 2022 ocupa o cargo de Conselheiro no Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba. Autor do livro: “A Tributação das Sociedades Cooperativas de Crédito”, publicado pela Editora Lumen Juris.

O papel de descrição do conteúdo destas normas cabe, pois, à Ciência do Direito, cuja linguagem descritiva é fruto de esforço do intérprete que, ao se debruçar sobre os instrumentos normativos prescritores de condutas, tenta abstrair significação do(s) sentido(s) que possa conter a norma posta, tal como defendido por Paulo de Barros Carvalho.

Assim, partindo da premissa já defendida em outra oportunidade (Frade, 2018), qual seja a de que as sociedades cooperativas têm natureza jurídica própria, a qual há de ser observada quando para fins de compreensão do que seria seu adequado tratamento tributário, o presente estudo, ao tempo que busca esclarecer tal conteúdo normativo, almeja também depreender como se daria a interpretação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) considerando-se a premissa posta.

Destarte, toma-se o seguinte questionamento como inquietação: se a Constituição Federal e o Código Civil apresentam as sociedades cooperativas como possuindo natureza jurídica própria e merecedora de um tratamento tributário que a compreenda, como deve ser a interpretação do conteúdo de “adequado” tratamento tributário? E, ainda, como pode o ISSQN ser interpretado em razão da premissa hermenêutica firmada? Em outras palavras, assentado parâmetros para interpretação do adequado tratamento tributário do ato cooperativo, como deve ser cotejada a incidência do ISSQN?

Na tentativa de apresentar resposta ao questionamento formulado parte-se da premissa de que as sociedades cooperativas, por não serem empresárias, não tem o lucro como objetivo, mas sim a melhoria de condições socioeconômicas para os seus associados, que, não obstante, poderem objetivar maiores ganhos financeiros, este intento que não se confunde estes com o objetivo da cooperativa que é, precisamente, propiciar o crescimento econômico daqueles que dela fazem parte.

Assim, toma-se a presente pesquisa qualitativa, cuja principal técnica de pesquisa é bibliográfica, para fins de sustentação da

hipótese proposta, valendo-se, sobretudo, da metodologia e linguagem do Construtivismo Lógico-Semântico, entendido como hábil para enfrentamento da problemática apontada.

Como estratégica de construção do discurso se inicia com uma breve explanação sobre a premissa adotada, qual seja a de que as sociedades cooperativas possuem natureza jurídica própria. Segue-se, pois, a explanação do ato cooperativo praticado por estas sociedades.

Em seguida cuida-se em descrever a interpretação possível relativamente ao ISSN no que concerne aos atos cooperativos.

## **A Natureza Jurídica própria das Sociedades Cooperativas**

No que concerne à natureza jurídica das cooperativas, o Código Civil limitou-se a assentar, no artigo 982, parágrafo único, que estas têm natureza simples, não esclarecendo o que se entenderia por tanto.

Buscar-se-á, portanto, neste espaço, descrever a exegese do que dispõe o Código Civil sobre a natureza jurídica das cooperativas, descrevendo o sentido das normas postas nesta lei. Assumir-se-á, para tanto, uma linguagem descritiva desses enunciados, no típico papel desempenhado pela Ciência do Direito, como adverte o Construtivismo Lógico-Semântico.

Convém recordar que “uma coisa é o direito positivo enquanto conjunto de normas jurídicas válidas num dado país, outra coisa é a Ciência do Direito enquanto conjunto de enunciados descritivos destas normas jurídica” (Carvalho, 2013, p.98).

Sendo assim, descrever-se-á o que é uma sociedade do ponto de vista do Direito Privado, distinguindo-a das associações. Em seguida, será tratada a distinção existente entre sociedade simples e empresária, buscando, assim, descrever os contornos do que prescreve o Código Civil ao tratar das sociedades cooperativas, enquadrando-as como sociedades simples.

Por fim, será exposta nossa visão particular, que reflete em crítica ao enquadramento das cooperativas como sociedades simples, adiantando-se, desde já, que tal enquadramento não reflete as particularidades desse modelo econômico-social.

### *Sociedades x Associações*

Inicialmente, cumpre assentar a distinção das cooperativas enquanto sociedades ou como associações. Ainda que, conforme advirta Renato Lopes Becho (2002, p.46), tal distinção não tenha acentuados efeitos práticos, a discussão sobre tal natureza permeou a doutrina estrangeira e brasileira. No Brasil a Lei n. 1.637, de 5 de janeiro de 1907, posteriormente convertida no Decreto 22.239, de 19 de dezembro de 1932, assumiu que as cooperativas seriam sociedades, conforme se observa:

Art. 1º. Dá-se o contrato de sociedade cooperativa, quando sete ou mais pessoas naturais mutuamente se obrigam a combinar seus esforços, sem capital fixo predeterminado, para lograr fins comuns de ordem econômica, desde que observem, em sua formação, as prescrições do presente decreto.

Não obstante a Lei n. 1.637/07 prescreva as cooperativas como sociedades, somente com sua conversão no Decreto 22.239/32 foi que se esclareceu a constituição e a finalidade das cooperativas.

Em outros países essa discussão surgira anteriormente. Waldírio Bulgareli (1961, p.13) destaca que, na França, com a lei de 1º de julho 1901, a distinção entre associações e sociedades foi estabelecida com base em três critérios: (i) contrato; (ii) contribuição dos sócios; (iii) finalidade.

Esclarece o autor que, em relação à necessidade de constituição por via contratual, não haveria distinção entre associações e sociedades, uma vez que ambas seriam constituídas por meio de contratos.

Desta sorte, o contrato seria o instrumento por meio do qual a comunhão dos interessados seria revestida em linguagem jurídica, apta, portanto, a projetar seus efeitos.

Assim, tanto as associações como as sociedades somente estariam aptas a projetar efeitos jurídicos na medida em que fossem revestidas em linguagem jurídica que, por sua vez, teria o contrato como instrumento formal que inauguraria a projeção destes efeitos.

Deste modo, pode-se afirmar que o contrato de constituição das associações ou sociedades seria o nascedouro da personificação para o Direito, bem como veículo introdutor de normas apto a reger as relações entre os figurantes de seus termos, desde que não havendo nele algum vício de nulidade, como, por exemplo, a incapacidade civil das partes contratantes.

O segundo aspecto destacado por Bulgareli (1961, p.13) a partir da doutrina jurídica francesa (que, desde já, assenta-se, plenamente aplicável ao Direito brasileiro) é a contribuição dos sócios.

Esclarece o autor que, no que concerne às associações, estas têm como marco a contribuição dos associados preponderantemente de ordem intelectual e moral, enquanto que, no caso de uma sociedade, é mais concreta a contribuição, no sentido de que há aporte de capital e/ou de mão-de-obra e não tão somente intelectual.

Todavia a distinção apontada na doutrina francesa ainda não é suficiente para esclarecer a natureza jurídicas das cooperativas. isto porque há cooperativas onde o auxílio mútuo se dá por atividade, ou por trabalho e não por aporte financeiro ou de bens.

A finalidade, então, é apontada pela doutrina francesa como terceiro elemento capaz de distinguir as associações e sociedades. Bulgareli (1961, p.13-14) esclarece a distinção nos seguintes termos: “a sociedade é constituída com a intenção de realizar um benefício e auferi-lo. O fim da associação, por outro lado, é expresso de forma negativa ‘outros fins que não o de partilhar os benefícios’”, compreendendo como benefício das sociedades os ganhos pecuniários positivos. Em outras palavras, lucro seria objetivo das sociedades e não

os resultados de ordem moral e intelectual ou ainda de altruísmo e benefícios sociais, objetivos estes das associações.

As cooperativas, contudo, em que pese exercerem atividade econômica, não tem, elas próprias, por objetivo principal a aferição de lucros, mas sim a melhoria de condições socioeconômicas de seus associados. Cita-se, por exemplo, cooperativas escolares, que reúnem os esforços de diversos sujeitos, com o objetivo de disseminar a educação e a cultura cooperativa, o que, portanto, vai além da finalidade econômica enquanto objetivo.

Outrossim, é de se destacar, também, o caso das cooperativas de compras, cujo resultado almejado não é de retorno financeiro aos que nela figuram. É, na verdade, de fazer com que os membros da cooperativa possam comprar produtos a preços melhores que aqueles que conseguiriam se negociassem individualmente. Portanto, ainda que se almeje um resultado, ele não envolve retorno financeiro, o que também vale para as sociedades cooperativas de crédito.

Por não possuírem fins lucrativos foi que, em 1961, Waldírio Bulgareli (1961, p.19) entendeu que as cooperativas seriam mais bem enquadradas como associações que como sociedades.

Todavia, a distinção apontada entre sociedades e associações não é suficiente para enquadrar as cooperativas, que exercem atividade econômica, porém com finalidade não lucrativa.

#### Sociedade Empresária x Sociedade Simples

Diferentemente do que observou Becho (2002, p. 46), a distinção da natureza jurídica das sociedades cooperativas, sobretudo descrevendo a opção feita pelo legislador do Código Civil de 2002, não é tão somente de aplicabilidade acadêmica.

A distinção entre sociedade civil e sociedade empresária tem efeitos que permeiam a responsabilidade dos sócios; as obrigações impostas aos comerciantes; a possibilidade de falência; o regime de provas e o regime fiscal, sobretudo no campo das isenções, como bem

observou Waldirio Bulgaralli (1961, p. 21), razão pela qual a opção legislativa merece uma análise acurada.

No que tange à classificação do Código Civil entre sociedades simples e empresária, bem observa Rubens Requião (2014, p. 512):

[...] o legislador não foi claro ao traçar o perfil da sociedade simples. Prestando-se, de um lado, como espécie de um “*standard*” *específico*, e do outro, como *um compromisso comum ou esquema* para os demais tipos de sociedades de pessoas, às quais suas normas poderão ser aplicadas subsidiariamente e, ao mesmo tempo, permitindo que ela assuma o tipo de certas sociedades empresárias, criou-se um fato de ambiguidade que lança a sociedade simples numa zona gris. (grifos no original)

Concorda-se com o supracitado doutrinador quando este observa que o legislador reuniu, como sociedade simples, aquelas sociedades de pessoas que não fossem empresárias. Assim, não cuidou de esclarecer o que seria uma sociedade simples, mas tentou abarcar um sem número de sociedades de pessoas, não observando diferenças fundamentais que possam existir dentre elas.

Outrossim, sequer ele adotou o conceito, ainda insuficiente, do Código Suíço, que, como observou Requião (2014, p. 511), em seu artigo 530, assentou que a sociedade será simples “quando ela não oferece características distintivos de uma das outras sociedades reguladas por lei”.

Essa falta de apreço à técnica por parte do legislador constitucional é prejudicial, sobretudo, às cooperativas, pois estas deixam de ter suas características próprias observadas, bem como se deixa de atentar que elas transitam entre atividades que possam ser consideradas empresárias e outras que não, como demonstrou Bulgareli (1998, p. 20), sendo esta razão da sua originalidade.

Renato Lopes Becho (2005, p. 102) observa que as sociedades simples a que o Código Civil de 2002 se refere seriam equivalentes às sociedades civis do código anterior, o que, contudo, pouco quer dizer.

Todavia, faz-se imperioso esclarecer essa distinção entre sociedades simples e empresária, uma vez que o próprio Código Civil as classifica diferentemente, notadamente em seu artigo 982, parágrafo único.

Nos termos deste dispositivo legal, “considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário”, advertindo que esta estaria sujeita a registro.

O artigo 966, *caput*, por sua vez, adverte que “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

A interpretação conjunta destes dispositivos, aliados ao já mencionado artigo 981, que trata sobre o que é sociedade, leva-nos, pois, à seguinte conclusão: sociedade empresária é a aquela que reúne pessoas que, reciprocamente, se obrigam a contribuir com capital e/ou serviços para o empreendimento de uma atividade própria de empresário, por sua vez marcada pela organização da produção para circulação de bens e serviços.

Contudo, a conclusão não reflete aquilo que seria considerada atividade empresária, exercível por intermédio da empresa, deixando-se a cargo da Ciência do Direito, por meio da doutrina jurídica, exercer tal papel.

Rubens Requião (2014, p. 85) adverte que a empresa é uma abstração, ou seja, uma ficção jurídica, cujo papel é o exercício de atividade empresária. Nas suas palavras, “é da ação intencional (elemento abstrato) do empresário que surge a empresa” (Requião, 2014, p. 86). Desta forma, “cada vez mais se sedimenta que a empresa nada mais é senão a atividade desenvolvida pelo empresário, sujeito de direito” (Bertoldi; Ribeiro, 2011, p.49).

A sociedade empresária seria, portanto, o ente responsável pelo exercício da empresa (atividade). Sobre o artigo 966, *caput*, do Código Civil, ou seja, sobre o conceito de empresário (papel que pode ser exercido por uma sociedade), verificam-se algumas particularidades, compreendidas como elementos essenciais do conceito. Seriam estas: (i) profissionalismo; (ii) atividade econômica organizada; (iii) produção ou circulação de bens ou serviços.

Profissionalismo, conforme acentua Sylvio Marcondes Machado (1977, p. 195, apud Stajn, 2006), se verificada na medida em que a atividade é exercida como meio de vida do empresário, ainda que não lhe seja atividade principal ou essencial. Fábio Ulhoa Coelho (2015, p. 31-32) acresce como elementos do profissionalismo a não habitualidade, a personalidade e o monopólio de informações, servindo estes, portanto, como forma de caracterizá-los.

O profissionalismo, por sua vez, seria a tentativa de organização da atividade empresarial, a partir da gerência dos fatores de produção, tais como insumos e mão-de-obra.

Observa-se do diploma, contudo, que o legislador não apontou o intuito lucrativo como elemento essencial da empresa. Desta sorte, assume-se que o legislador permitiu que haja empresas que se destinem à circulação de bens ou serviços, mas que nem sempre tenham o lucro por objetivo.

Contudo, essa noção choca-se com a concepção de associação, que, como explanado anteriormente, não tem por intuito dividir os benefícios positivos da atividade, diferentemente, pois, da empresa.

Assume-se, portanto, que a empresa tenha sim uma intenção de auferir benefícios positivos, ainda que estes nem sempre ocorram. Do contrário, estar-se-ia diante de uma associação, cujo tratamento jurídico é diverso, sobretudo no âmbito tributário, em que é comum a concessão de isenções, dado o benefício social que prestam.

A reunião das cooperativas como sociedades simples, contudo, prejudica a compreensão de sua real natureza, que, por exercerem

atividade econômica e serem, em geral, formada por capital dos associados, mas sem intuito lucrativo enquanto objeto social, situa-se numa posição diversa da dicotomia apresentada entre sociedades simples e empresária, razão pela qual se assume sua natureza própria.

A natureza jurídica própria das sociedades cooperativas

Conforme observa Paul Singer (2002, p. 8), “na economia capitalista, os ganhadores acumulam vantagens e os perdedores acumulam desvantagens nas competições futuras”. Com isso, o autor destaca que a competição gerada neste modo de produção traz como resultado maiores dificuldades de uma reinserção no mercado àqueles que, num primeiro momento, não consigam empreender ou tenham problemas para tanto – por exemplo, por lhes faltar capital.

Com isso, aqueles que, primeiramente, conseguirem empreender, expandindo mais rapidamente seus empreendimentos, criarão empecilhos para que outros adentrem neste mercado, evitando-se, assim, a existência de competidores no mercado e colocando em desvantagem aqueles que, por livre iniciativa, tentem empreender.

Tal condição não passou despercebida ao legislador constitucional, que elegeu a livre iniciativa como Princípio Geral da República (artigo 1º, inciso IV da Constituição Federal de 1988) e da Ordem e Econômica (artigo 170, *caput*). Ou seja, assumiu o legislador a obrigação de criar condições para que outros agentes possam adentrar ao mercado e desenvolver suas potencialidades empresariais.

Como uma alternativa para inserção de novos agentes no mercado econômico, assiste o cooperativismo, uma espécie de empreendimento solidário, cujos participantes intentam cooperar ao invés de competir, podendo, com isso, fazer frente às pressões das grandes empresas.

Nas cooperativas ou empreendimentos solidários, o benefício é coletivo, “ninguém manda em ninguém. E não há competição entre s

sócios: se a cooperativa progredir, todos ganham por igual” (Singer, 2002, p. 9).

Ou seja, nas cooperativas, visa-se a um benefício coletivo, na medida em que seu sucesso reflete em benefício a todos aqueles que dela façam parte. Porém, não é somente ao benefício positivo que se visa nas cooperativas. De igual sorte, objetiva-se a repartição dos prejuízos, caso eles ocorram. Assim, “se ela for mal, acumular dívidas, todos participam por igual nos prejuízos e nos esforços para saldar os débitos assumidos” (Singer, 2002, p. 10).

A princípio, neste aspecto, não haveria distinção entre cooperativas e sociedades empresárias, posto que a divisão em sociedade tem por efeito repartir tanto os benefícios como prejuízos porventura advindos da atividade.

Porém, uma diferença fundamental distingue as duas modalidades, qual seja: a forma com que se dá a participação dos sócios. Nas sociedades empresárias, o poder de voto se dá com base no número de quotas ou de ações que cada sócio possua.

Nas cooperativas, contudo, o poder de voto é repartido entre todos os associados na mesma proporção, isto é, todos têm os mesmos direitos e deveres em relação à sociedade, independentemente de terem contribuído mais ou menos com seu capital ou trabalho para esta.

Outra peculiaridade fundamental assiste, ainda, às cooperativas. Elas não têm por objetivo a obtenção de lucros. Como dito anteriormente, o benefício por elas almejado é de auxílio mútuo. Nas cooperativas de crédito, o objetivo é que os sócios da cooperativa consigam adquirir crédito em melhores condições que aquelas obtidas junto a outras instituições financeiras.

De maneira mais ampla, assume-se que as cooperativas visam que os sócios consigam melhor competir com os empresários já inseridos no mercado, intencionando, portanto, a combater as desigualdades do sistema capitalista, sem, contudo, afronta-lo, mas sim inserindo-se nele.

Portanto, ainda que algumas cooperativas revertam ganhos financeiros aos sócios, este não é seu objetivo primordial. Os ganhos repartidos serão os excedentes. A sociedade cooperativa visa à inserção dos sócios no mercado, em melhores condições de competição, e não ao lucro!

Ademais, o auxílio mútuo também é considerado essência do cooperativismo, vez que a reunião dos sócios busca propiciar melhores condições de vida e desenvolvimento social destes sujeitos. Nas cooperativas, “o resultado individualista, proporcional ao capital investido e o risco assumido, é substituído pelo proveito geral de todos os membros do corpo social” (Requião, 2014, p. 518).

Anteriormente afirmarmos que as associações se distinguiriam das sociedades cooperativas por não terem ânimo lucrativo, razão pela qual Waldírio Bulgarelli (1961, p. 19) chegou a afirmar que as cooperativas devem antes ser consideradas como associações que como sociedades.

Concorda-se, em parte, com Waldírio Bulgarelli (1961, p. 19) quando este afirma que as cooperativas devem antes ser consideradas como associações que como sociedades, posto não terem interesse lucrativo. Porém, esta consideração precária ainda seria insuficiente para descrever a real natureza jurídica das cooperativas, que apresentam características próprias e que podem ser constituídas por capital e/ou trabalho e exercem atividade econômica de proveito comum.

As peculiaridades das sociedades cooperativas não passaram despercebidas pelo Código Civil, que reuniu algumas delas em seu artigo 1.093. Além disso, a Lei n. 5.764/71 também expôs essas características. Pelo próprio reconhecimento legal, bem como pela ausência de finalidade lucrativa, mas sim de obtenção de um benefício de proveito geral dos associados e pelo espírito de ajuda mútua entre eles, entende-se que estas sociedades possuem natureza jurídica própria. Essa posição, inclusive, é compartilhada por Pontes de Miranda (1965, p. 429), *in verbis*:

[...] a sociedade cooperativa é sociedade em que a pessoa do sócio passa à frente do elemento econômico e as consequências da personalidade da participação são profundas, a ponto de torná-la espécie [autônoma] de sociedade.

Destarte, assim como faz Guilherme Frederico de Figueiredo Castro (2017, p. 64), classificamos as sociedades em: a) empresárias; b) simples; c) cooperativas, para não ferir a expressão do Código Civil, que, sem apreço pela técnica, reúne as sociedades não empresárias como simples.

## **As Sociedades Cooperativas e o adequado Tratamento Tributário de seus atos**

Conceituar é um processo pessoal, pois pressupõe uma eleição de “critérios que apontem determinada forma de uso da palavra, a fim de introduzi-la ou identificá-la num processo comunicacional” (Carvalho, 2013, p. 63).

Neste sentido, como bem observa Aurora Tomazini de Carvalho (2013, p. 63-64), ao se conceituar, o que se determina são termos, restringindo a forma como eles serão empregados no discurso, de sorte que, quanto mais restrita for a definição, menores as possibilidades de utilização da palavra.

Todavia, conceito e definição não são sinônimos. Conceito é a utilização da palavra dentro de discurso, uma ideia que se forma na mente do intérprete. Definir, por outro lado, é pôr em palavras o conceito. Assim, “definir não é fixar essência de algo, mas sim eleger critérios que apontem determinada forma de uso da palavra, a fim de identifica-la num contexto comunicacional” (Carvalho, 2013, p. 63).

No que concerne às sociedades cooperativas, diversos autores buscam eleger critérios, cuja reunião serve para individualizar um determinado termo no universo linguístico, atribuindo-lhe

significado. Neste sentido, apresentam diversas definições de sociedades cooperativas, intentando por sentido ao uso da palavra.

Em relação a definição de sociedade cooperativa, entre nós, portanto, prevalece que sociedades cooperativas são aquelas que, explorando atividade econômica, se erguem não com intuito lucrativo, mas com intenção de auxílio mútuo aos associados.

Esta definição, a propósito, também se depreende dos artigos 3º e 4º da Lei n. 5.764/71, que observam, ainda, que as cooperativas são sociedades de pessoas, de natureza jurídica própria, constituídas para prestar serviços aos associados, por meio de uma atividade econômica de proveito comum.

Portanto conclui-se que sociedade cooperativa é aquela sociedade de pessoas, constituída para o exercício de uma atividade econômica comum, que não visa ao lucro, mas sim ao auxílio mútuo entre os associados, sendo constituída, pois, para prestar serviços a estes, que, além de destinatários dos serviços, também são sócios desta sociedade, cujas características estão previstas no artigo 1.094 do Código Civil e no artigo 4º da Lei n. 5.764/71, naquilo que não for incompatível com aquela.

O artigo 174, §2º da Constituição Federal, prescreve que a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo. Ou seja, o legislador colecionou o cooperativismo como valor que, por sua vez, demanda uma postura proativa do Estado em sua regulação e promoção.

É, pois, acertado o posicionamento do professor Renato Lopes Becho (2005, p. 220) quando observa que a lei que dispuser sobre o adequado tratamento tributário do ato cooperativo deve levar em consideração o que prescreve o artigo 174, §2º da Constituição Federal, aliado ao artigo 145, §1º, que prescreve que os tributos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Ou seja, o conteúdo que prescrever a lei complementar acerca do adequado tratamento tributário do ato cooperativo não poderá

deixar de compreender os valores resguardados pela Constituição Federal, que assumiu o compromisso de apoiar e estimular o cooperativismo, mas também deverá aplicar às sociedades cooperativas uma tributação que reconheça as particularidades destas.

De sorte a aplicar-lhe uma tributação que abarque a essência do cooperativismo, refletindo na compreensão da capacidade econômica destas sociedades, considerando, sobretudo, não serem sociedades cujo fim almejado seja o lucro, mas a prospecção de auxílio mútuo aos cooperados, permitindo-lhes, em melhor medida, superar as viciosidades do capitalismo, o que, ademais, gera benefícios para toda a coletividade, uma vez que a livre concorrência é fator determinante dos preços no mercado.

Ademais, exsurge destacar que “uma tributação mais benéfica para as cooperativas não é pleito político, mas decorrência intrínseca de sua natureza, reconhecida pelo legislador constituinte” (Becho, 2005, p. 221), que, no artigo 174, §2º, assumiu o dever de estímulo desta modalidade econômica.

Esta lei complementar, portanto, deverá levar em consideração a necessidade de estímulo ao cooperativismo, bem como a capacidade econômica das cooperativas, num contexto das peculiaridades que rondam as sociedades cooperativas, sobretudo considerando que, ao tratar sobre o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, “[...] ante a natureza eminentemente constitucional das sociedades cooperativas, o constituinte entendeu por bem atribuir-lhes um tratamento diferenciado, mais benéfico em matéria tributária” (Gruppenmacher, 2002, p. 39).

Todavia, urge destacar que, até o presente momento, não houve a edição desta lei, de sorte que “no âmbito tributário-cooperativista, até que (nova) lei complementar – e apenas ela – venha a dispor sobre a matéria, prevalece, íntegra, a conformação veiculada na Lei n 5.764/71” (Meinen, 2002, p. 58).

Neste sentido, a Lei nº 5.764/73, também denominada de Lei Geral do Cooperativismo, prescreve aquilo que deve ser considerado

como ato cooperativo, inclusive advertindo que tais atos não implicam em operação de mercado. Vejamos:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Para a compreensão do ato cooperativo, com efeito, não de ser observadas individualmente as cooperativas, relativamente às suas singularidades, pois o objeto social que exercem é determinante quanto à compreensão de seu ato cooperativo, nos termos que prescreve o artigo 79 da supracitada Lei nº 5.764/73.

Ademais, o ato cooperativo também tem por elemento essencial que seja praticado entre cooperativas e seus associados ou entre cooperativas entre si, quando associadas, ressaltando-se que esta não implica, pois, em operação de mercado.

Neste sentido, inclusive, já advertimos em outra oportunidade:

Uma visão estrita do ato cooperativo praticado por estas sociedades entende não prospectar o nascimento de um dever jurídico de pagar tributos em relação aos atos praticados entre a cooperativa e seus associados ou entre cooperativas entre si, justamente por compreender que os cooperados são associados das cooperativas e, nesta condição, atuam como sócios delas, razão pela qual não devem ser tributados em relação aos serviços que prestem. [...] A lei complementar que dispuser sobre o adequado tratamento tributário do ato cooperativo deve, portanto, prescrever uma norma geral de benefício fiscal que compreenda como ato cooperativo aquele praticado entre cooperativas entre si, entre associados e a cooperativa e dessas com

o mercado para fins de atingimento do objetivo social previsto em seu estatuto social (Frade, 2018, p. 187).

Ademais, também se adverte que “caso uma sociedade cooperativa pratique uma ação estranha ao seu objeto social, deve ser tributada da mesma forma que uma sociedade comercial, pois o fim lucrativo foi atingido a partir desta prática.” (Frade, 2018, p. 188).

Valendo-se, pois, de rigor técnico, o adequado tratamento tributário do ato cooperativo denota uma não incidência tributária, mormente em razão da impossibilidade de exegese de norma jurídica tributária nos atos tipicamente celebrados entre a cooperativa e seus associados ou entre as cooperativas entre si, quando associadas, desde que para fins de consecução de seu objeto social.

A edição de lei complementar que assim a defina, porém, teria o condão de tornar essa não incidência em isenção, deixando ainda mais evidente a impossibilidade de tributação destas situações, uma vez que, através de instrumento normativo assentaria uma proibição de tributar, evidenciando assim que não haveria que se falar em consecução de obrigação tributária nestas situações.

A Constituição Federal de 1988, porém, não desconsiderou a definição enunciada na Lei nº 5.764/71 que prescreveu o conteúdo do que haveria de ser considerado como ato cooperativo, notadamente aquele praticado entre cooperativas e seus associados ou mesmo entre cooperativas entre si, quando associadas, na consecução de seus objetivos sociais, ressaltando-se que o ato cooperativo não implica em operação de mercado, mesmo porque a não implicação de operação de mercado, com efeito, é reconhecimento da ausência de ânimo lucrativo das sociedades cooperativas quando na realização de seus atos típicos.

Ocorre, porém, que nem sempre as sociedades cooperativas praticarão atos cooperativos, uma vez que, por vezes, realizarão operações de mercado, isto é, com não associados. Nestes casos, a

cooperativa, portanto, atuará tal qual sociedades empresárias, posto que, nestas operações, atuará com ânimo lucrativo.

A regulamentação e exigência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), com efeito, deverá observar esta peculiaridade.

O ISSQN é tributo de competência municipal, de sorte que cabe aos municípios exercerem seus poderes regulatórios e de fiscalização. Contudo, tais exigências deverão observar os limites impostos pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, norma esta que enuncia as limitações ao poder de tributar relativamente à competência municipal.

Ocorre, porém que a dita Lei Complementar nº 116/03 não cuidou em prescrever tratamento específico ao ato cooperativo relativamente ao ISSQN. Contudo, ainda que não existindo lei complementar específica que regulamente o ato cooperativo e nem havendo previsão expressa na Lei Complementar nº 116/03, tais justificativas não servem para que seja tributado indistintamente os atos praticados entre as cooperativas e seus associados ou mesmo entre cooperativas entre si, quando associadas, para fins de atingimento de seus objetivos sociais, posto que a Lei nº 5.764/71 define tais atos e funcionada como lei geral do cooperativismo, ainda não formalmente Lei Complementar que, à propósito, sequer seria possível posto que somente com a Constituição Federal de 1988 é que se especificou a necessidade específica de lei complementar, de quórum qualificado, para regulação de determinadas matérias.

Ou seja, antes de 1988 não havia que se falar em lei complementar, porém na medida em que a Lei nº 5.764/71 regula normas gerais que regem o cooperativismo, tem-se que, assim como o Código Tributário Nacional foi recepcionado materialmente como lei complementar, também o haveria de ser a Lei Geral do Cooperativismo, ao menos no que concerne ao ato cooperativo, uma vez que a definição deste funciona como limitação ao poder de tributar, cuja competência

é reservada a lei complementar conforme prescreve o artigo 146, II da Constituição Federal.

Portanto, tem-se que a regulação do ISSQN, bem como o exercício de competência relativa à sua fiscalização, deverão de observar o adequado tratamento tributário do ato cooperativo.

## O ISSQN e os Atos Cooperativos

O ISSQN, é tributo de competência municipal, incidente sobre a prestação de serviços prestados no âmbito territorial deste. A partir da leitura do texto constitucional (art. 156), Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 772) constrói a seguinte regra-matriz deste imposto:

### Hipótese:

- Critério material: prestar serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.
- Critério espacial: âmbito territorial do Município.
- Critério temporal: momento de prestação do serviço.

### Consequência:

- Critério pessoal: sujeito ativo: Município; sujeito passivo: prestador do serviço.
- Critério quantitativo: base de cálculo: preço do serviço; alíquota: aquela prevista na legislação do imposto.

Com a devida vênia, ousamos tecer algumas considerações em alguns dos critérios apontados na regra-matriz traçada pelo professor.

Em relação ao critério material, entendemos perfeita a elucidação do professor. Destacando-se dela seu núcleo, composto de verbo e complemento, qual seja: prestar serviço de qualquer natureza, sendo imperiosa a ressalva feita em que há exclusão dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, posto

que estes compõem o critério material de incidência de um outro tributo, qual seja o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Todavia, impõe-se esclarecer que “serviço é o desempenho de atividade economicamente apreciável, tendente a produzir uma utilidade para outrem, desenvolvida sob regime de direito privado, mas sem subordinação, com o fito de remuneração” (Barreto, 2016, p. 7).

No que tange ao critério espacial, todavia, entende-se que, no que concerne ao ISS, esse seja o estabelecimento prestador, conforme se elucida da LC 116/03, o que não se confunde com o estabelecimento do prestador. Por estabelecimento prestador, entende-se, como salienta Aires Barreto (2005, p. 316), o local em que a atividade é exercida, ou seja, o local onde o contribuinte realiza a prestação de serviço, seja de modo temporário ou permanente, bem como que configure unidade econômica ou profissional, independentemente de sua denominação.

Em geral, o estabelecimento prestador coincide com o estabelecimento do prestador, estrutura física em que se organiza a atividade econômica, mas não sempre, pois há, por exemplo, a possibilidade de que profissionais ou o serviço sejam prestados em municípios diversos daquele do estabelecimento prestador.

Ademais, há de se destacar que a noção de estabelecimento comercial deve coincidir com aquela proposta pelo Direito Empresarial, posto que o artigo 110 do CTN não permite que a legislação tributária modifique institutos de direito privado. Ou seja, o conceito de estabelecimento empresarial é aquele contido no artigo 1.142 do Código Civil, qual seja todo o complexo de bens organizados para o exercício da atividade econômica objeto da empresa ou da sociedade cooperativa, posto esta também prestar atividade econômica, embora não como empresa.

Portanto, o estabelecimento prestador não coincide necessariamente com o endereço físico (estabelecimento do prestador), que, por sua vez, pode não corresponder ao local de prestação do serviço,

sendo, pois, o estabelecimento prestador o critério material da regramatriz de incidência do ISSQN.

Não se entendem por necessidade de ressalva os critérios temporal e pessoal apontados pelo Professor Paulo de Barros Carvalho. Todavia, no que tange à base de cálculo, concorda-se com Betina Treiger Grupenmacher (2014, p. 110 – 111) quando aponta que esta há de ser a remuneração do serviço, posto que “os valores que são cobrados pelo prestador do utente serviço, que não se incorporam ao seu patrimônio, sendo apenas ressarcimento por despesas realizadas no desempenho da prestação, não devem, sob pena de inconstitucionalidade, integrar a base de cálculo do ISS”. Ou seja, na medida em que os valores pagos a título de ressarcimento não integram o patrimônio do contribuinte, não exprimem parcelas de sua capacidade contributiva, de modo que a incidência de ISS sobre o preço onera o prestador sobre um valor que não compõe a materialidade do imposto, onerando-o sobre despesas, e não sobre o serviço prestado.

Em relação à alíquota, também não se entende por necessidade de ressalva a regramatriz estabelecida por Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 772), porém cuida-se em observar que a LC nº 116/03 estabelece em seu artigo 8º, inciso II, a alíquota máxima de 5%, porém não estipula alíquota mínima, que, todavia, foi determinada como de 2% pela LC n. 157/2016, embora anteriormente a EC 37 tenha feito essa mesma limitação do patamar mínimo.

Urge, porém, retomar o conceito de serviços que se sujeitam ao âmbito de incidência do ISSQN, mormente porque é na definição destes que assiste a consideração do adequado tratamento tributário do ato cooperativo.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016, p. 531 -532) bem observa que não somente os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação não se sujeitariam a incidência do ISSQN por serem reservados à competência do ICMS. Outros serviços também restariam excluídos, quais sejam: “a) os serviços prestados em regime celetista (relação de emprego); b) os serviços prestados em

regime estatutário (serviços públicos prestados pelos órgãos da Administração Pública); c) os autosserviços”, justamente em razão de suas próprias naturezas.

O serviço derivado de uma relação de emprego empreendida para o desenvolvimento interno da própria empresa não vislumbra o lucro de forma direta, mas o desenvolvimento da atividade econômica, sendo que o ISSQN tem por objetivo tributar o rendimento proveniente de uma atividade econômica.

Os serviços públicos, prestados em regime estatutário e pelos órgãos da Administração Pública, tampouco haveriam de ser tributados por ISSQN. Na medida em que se trata de serviço público específico e divisível, concorda-se com Aires F. Barreto (2018, p. 72-79) que estes não de ser tributados por taxa.

O autosserviço, isto é, o serviço prestado em favor próprio, também não pode ser tributado, pois ele é desinteressado, não decorrendo de relações externas, não havendo, pois, rendimento decorrente do empenho da atividade. Falta, pois, o conteúdo econômico, o que é indispensável para a constatação de uma obrigação hábil a ensejar um dever tributário.

Desta sorte, é possível concluir, como Aires F. Barreto (2016, p. 5), que o serviço não pode ser tributado quando desprovido de conteúdo econômico. Portando, por exemplo, serviços prestados em regime familiar, altruísticos, filantrópicos ou desinteressados não podem ser tributados por lhes faltar conteúdo econômico. Assim,

[...] embora não se possa dizer que a todo contrato corresponda um fato tributável, é lícito afirmar que todo fato tributário, em relação ao ISS, pressupõe um contrato. É que o fato, de conteúdo econômico, em que se traduz o objeto do contrato, é que poderá constituir-se, ou não, em atividade sujeita à hipótese de incidência do ISS. Daí porque, diante de um dado fato de expressão econômica, sua subsunção à hipótese de incidência deste imposto exigirá, sempre, detida

e acurada análise do contrato do qual é objeto, para bem discernir sua materialidade e sua real natureza jurídica, a fim de que não se exija imposto indevido (Barreto, 2016, p. 8).

É justamente nesta concepção de autosserviço que se enquadram os atos cooperativos praticados pelas cooperativas e seus associados ou mesmo entre as cooperativas entre si, quando associadas, desde que para a consecução de seus objetivos sociais, estes definidos em seus Estatutos Sociais.

As cooperativas, conforme destacamos anteriormente, funcionam na intermediação de negócios em favor de seus associados. Prestam-se como sociedades, cujo fim não é lucrativo, mas que almejam proporcionar melhores condições de desenvolvimento dos para os associados.

Neste sentido, quando uma sociedade cooperativa exerce atos típicos, isto é, previstos em seus Estatutos Sociais, com seus associados ou mesmo quando sociedades cooperativas que sejam associadas umas às outras, desempenham atos sociais próprios, em verdade elas estão exercendo sua própria razão de ser. É como se uma empresa estivesse prestando serviço ao próprio sócio.

Desta sorte, ainda que possa ser cobrada alguma contraprestação ao associado pela prestação do serviço da cooperativa em seu favor, essa remuneração não é de intuito lucrativo, mas para custear as próprias despesas da cooperativa, permitindo sua manutenção econômica.

Todavia, a previsão da Lei Complementar n. 116/03, não leva em consideração as particularidades do cooperativismo, tanto que dela não se verificam qualquer menção ao ato cooperativo ou mesmo às sociedades cooperativas.

Porém verifica-se que a jurisprudência pátria, em alguns casos já entendeu pela não incidência de tributação pelo ISSQN relativamente aos atos cooperativos praticados entre as cooperativas e seus

associados ou mesmo entre as cooperativas entre si, quando associadas, desde que para a consecução de seus objetivos sociais, justamente por enquadram-se dentro da concepção de autosserviço.

Neste sentido as cortes superiores vêm entendendo pela não incidência do ISSQN sobre os atos cooperativos, observando-se, porém, que estas não se aplicam quando se tratar de prestação de serviço realizada pela cooperativa com terceiro, isto é, não associado, ainda que para a consecução de seus objetivos sociais. Nestes casos ter-se-á operação de mercado, portanto sujeita à incidência do tributo municipal.

O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, já enfrentara a matéria face a cooperativas de trabalho médico, enunciando, precisamente, entendimento consoante ao que apresentamos, conforme se observa:

TRIBUTÁRIO. ISS. COOPERATIVA MÉDICA. ATIVIDADE EMPRESARIAL. 1. A cooperativa, quando serve de mera intermediária entre seus associados (profissionais) e terceiros, que usam do serviço médico, esta isenta de tributos, porque exerce atos cooperativos (art. 79 da Lei n. 5.764/71) e goza de não-incidência. 2. Diferentemente, quando a cooperativa, na atividade de intermediação, realiza ato negocial, foge à regra da isenção, devendo pagar os impostos e contribuições na qualidade de verdadeira empregadora. 3. Recurso especial improvido.

(STJ)-REsp:727091RJ2005/0029176-4,Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 13/09/2005, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: --> DJ 17/10/2005 p.282 RB vol.505 p.40 RDDT vol.123 p.231 RDDT vol.126 p.178) AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATO MERAMENTE NEGOCIAL, NÃO COOPERATIVO. ISS. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES – Não incide o ISS sobre as atividades próprias de cooperativa. Por outro lado, as atividades de natureza 244empresarial, decorrentes de relação jurídica negocial, estão sujeitas à incidência

do tributo porque não se qualificam como atos cooperativos. Precedentes. Agravo Regimental improvido. (AgRg no REsp 1172458/RJ AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0246952-7; Ministro Cesar Asfor Rocha; 2ª Turma; Julgamento: 29/05/2012; DJe 05/06/2012).

Adverte-se, porém, que tal entendimento não deve restringir-se às cooperativas de trabalho ou de saúde. Há diversos outros segmentos do cooperativismo, tais como de crédito, consumo, habitação, educação e outros cujas razões de decidir devem ser as mesmas, qual seja de não incidência de ISSQN sobre os atos cooperativos que, como assentando, devem ser realizados nos limites previstos como objeto social e entre cooperativas e seus associados ou mesmo entre cooperativas entre si, quando associadas, casos em que não haverá relação mercadológica, isto é, lucrativa.

Caso, porém, a cooperativa pratique atos com terceiros que não sejam associados, nestes casos haverá de ser observadas as exigências normais de ISSQN.

Assim como também haverá de ser exigido o tributo municipal caso a cooperativa desempenhe atividades que fujam ao seu objeto social, mesmo quando realize tais operações com associados.

As operações, portanto, não de ser analisadas individualmente, de acordo com a realidade de cada cooperativa, independentemente de seu segmento econômico e da classificação que lhes seja dada quanto ao seu objeto, motivo pelo qual é imperiosa a contabilização em separado dos atos cooperativos típicos daqueles que representem operações de mercado e, portanto, estejam sujeitas à tributação.

Ademais, mesmo que haja uma contraprestação exigida pelo serviço prestado pela cooperativa aos associados, a remuneração exigida não deve implicar na incidência tributária, mesmo porque não se trata de operação de mercado e o preço exigido não serve para o afã lucrativo que sequer existe nas cooperativas que, em verdade,

utilizarão esses valores para seu próprio custeio e, ao final, caso haja excedente financeiro após a dedução dos custos e despesas de sua manutenção, observadas as exigências legais e estatutárias de destinação para o fundo de reserva e de assistência técnica educacional e social (FATES) haverá de repartir o excedente, denominado de “sobras”, aos associados na forma que determine o estatuto social.

## **Considerações Finais**

O adequado tratamento tributário do ato cooperativo, embora ainda não esteja expressamente previsto em lei formalmente complementar, nos termos que exige o artigo 146, III, c, da Constituição Federal, tem seu núcleo semântico expresso no artigo 79 da Lei nº 5.764/71, também conhecida como Lei Geral do Cooperativismo.

Por ato cooperativo, com efeito, hão de ser compreendidos os atos praticados entre as cooperativas e seus associados ou mesmo entre as cooperativas entre si quando na consecução de seus objetivos sociais, os quais deverão estar previstos no Estatuto Social da Cooperativa.

Por adequado tratamento tributário do ato cooperativo, com efeito, há de se entender a não incidência tributária nestas operações, justamente em razão do conteúdo e do reconhecimento das sociedades cooperativas enquanto dotadas de natureza jurídica própria, mesmo porque não exercem atividades típicas de empresário e não tem ânimo lucrativo, mas funcionam como intermediadoras que visam proporcionar melhores condições de concorrência e inserção econômica dos associados no mercado.

Porém, a cooperativa pratique atos com terceiros que não sejam associados ou mesmo pratique com seus próprios associados operações que não estejam dentre aquelas previstas em seu objeto social, deverão ser observadas as exigências tributárias comuns aos negócios empresariais. Ou seja, haverá de ser desprezada a natureza

jurídica própria das cooperativas e considerar-se-á tais operações como sendo de mercado e, portanto, sujeitas à incidência tributária.

Assim, inclusive, deverão ser observadas as disposições concernentes ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, que não deverá incidir sobre os atos cooperativos, porém deverá ser exigido perante os atos não cooperativos, notadamente praticados com terceiros não associados ou mesmo quando para com associados se fugirem ao seu objeto social.

Mesmo que pendente a edição da lei complementar que dispor expressa e formalmente sobre o ato cooperativo, seu conteúdo pode ser depreendido da Lei Geral do Cooperativismo e a jurisprudência pátria também tem esclarecido este conteúdo, editando, portanto, normas individuais e concretas cujo conteúdo assiste de observância geral.

Por fim, em razão das duplicidades de institutos jurídicos, salienta-se que é recomendável a contabilização em separado dos atos cooperativos daqueles que não o sejam, de modo a permitir a incidência tributária naqueles atos que não sejam cooperativos e afastar nas que o sejam, mesmo porque, neste último caso, também persistam as exigências quanto às obrigações acessórias, por exemplo, de informação das operações.

## Referências

BARRETO, Aires F. Atualizado por BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei. 4ª ed.** São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Aires F. **ISS, IOF e Instituições Financeiras.** São Paulo: Noeses, 2016.

BARRETO, Aires F. **O ISS na Constituição e na lei, 2ª ed.,** São Paulo: Dialética, 2005.

BECHO, Renato Lopes (coord). **Problemas Atuais do Direito Cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 96-119.

BECHO, Renato Lopes. **Tributação das cooperativas**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BERTOLDO, Marcelo M.; RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. Curso Avançado de Direito Comercial. 5ª ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais** 2011.

BULGARELI, Waldírio. **Natureza Jurídica das Sociedades Cooperativas**. São Paulo: Clássico-científica, 1961.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria Geral do Direito. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. Tributação das Sociedades Cooperativas. São Paulo: Noeses, 2017.

COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

FRADE, Eduardo Silveira. **A Tributação das Sociedades Cooperativas de Crédito**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços, in **Direito Tributário entre a forma e o conteúdo**. CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). São Paulo: Noeses. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Betina%20>

Treiger%20Gruppenmacher(3).pdf. Data de acesso: 16 de julho de 2023.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS sobre Cooperativas de Trabalho. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). **Problemas atuais do Direito Cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 39 – 52

MACHADO, Sylvio Marcondes. Direito mercantil e atividade negocial no projeto de código civil. In: \_\_\_\_\_. **Questões de direito mercantil**. São Paulo: Saraiva, 1977.

MEINEN, Ênio. A Súmula 262 do STJ e as Cooperativas de Crédito. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). **Problemas atuais do Direito Cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 53 -79

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Parte especial. Tomo XLIX. Rio de Janeiro: Borsoi, 1965.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial. Vol. 1**. São Paulo: Saraiva, 2014.

SINGER, Paul; SOUZA, André Ricardo de. **A economia solidária no Brasil**: a autogestão como resposta ao desemprego. São Paulo: Contexto, 2000.



# CAPÍTULO 6

## **BENEFÍCIOS FISCAIS DE ISS: VIRTUDE OU VÍCIO?**

*Mayra Andrade Marinho*

### **Introdução**

A concorrência fiscal benfazeja merece estímulos, por ser promotora de melhorias de diversas ordens, inspiradora de crescimento econômico e social, além de ser propulsora de melhorias e indelével estímulo ao desenvolvimento.

Desde que realizada dentro de parâmetros de razoabilidade e bom senso, rende frutos evidentes e bastantes visíveis aos competidores. A saudável disputa figura como virtude, e não como vício.

Já a modalidade predatória de contenda fiscal, denominada internacionalmente de *harmful tax competition*, que no Brasil convencionou-se apelidar de *guerra fiscal*, viola frontalmente as regras de boa convivência entre os entes federativos e tributantes e, caso seja praticada fora dos níveis aceitáveis, passa-se a verificar uma força destrutiva de difícil tangência, afetando os sujeitos passivos e ativos das relações jurídico-tributárias, bem como toda a sociedade, além da ordem jurídica.

A conservação de equilíbrio no contexto da inafastável competição fiscal seria o ideal cenário a ser vivido pela ordem jurídica. Entretanto, no Brasil, é vivenciada de forma mais ostensiva.

Os benefícios fiscais de ISS não são tão famigerados quanto seus coirmãos - os benefícios fiscais de ICMS, estes últimos presentes em todos os Estados da Federação Brasileira e no Distrito Federal.

Os benefícios fiscais, sejam de ISS ou de ICMS, são o principal artifício, ou as mais fundamentais “armas”, da inexorável concorrência fiscal predatória, denominada “guerra fiscal”, travada entre essas pessoas jurídicas de direito público interno, trazendo consequências em diversas searas, a exemplo da política, econômica, social, além da jurídica, enfoque este eleito neste trabalho.

Resta, diante deste cenário inicialmente de duvidosa vantagem, diante de seu exercício desregulado para a ordem jurídica e cidadãos, avaliar se os benefícios fiscais do ISS podem ser vistos como virtudes ou vícios, tendo em vista as particularidades dos Municípios e o regramento do ISS, menos complexo do que o do ICMS.

O problema de partida deste ensaio é o exercício da competência do ISS na concessão de seus benefícios fiscais, a partir da análise de suas vantagens, que transformaria tais benesses em vícios ou de suas desvantagens, que transformaria os ditos benefícios em vícios.

## **Dos benefícios fiscais do Imposto Sobre Serviços**

### *Polissemia da expressão benefícios fiscais*

Rorty (1995) afirma que a filosofia e a ciência parecem-se à poesia e inventam novas “redescrições metafóricas” do mundo, na forma de ficções mais úteis, convincentes e atraentes.

Neste item, o intuito maior é demonstrar que a expressão *benefícios fiscais* é uma expressão polissêmica, podendo ser observada como sinônima de diversas outras, sem que se descaracterize a natureza jurídica desse gênero.

Henry Tilbery (1971) ensina que os incentivos fiscais são conceito que engloba uma variedade de institutos do direito tributário, tais como isenção, alíquota reduzida, bonificação, dedução acelerada da depreciação de bens de capital, crédito do imposto e, inclusive, instituição de uma tributação mais onerosa para as atividades de menor interesse para a economia nacional. Para o referido autor,

cada um desses institutos possui definição própria no direito tributário e constitui espécie do gênero *incentivos fiscais*, cuja característica comum repousa na finalidade.

Existem diversas expressões que podem vir a designar os benefícios fiscais. Eis algumas das denominações objeto de pesquisa, que foram encontradas em pesquisas realizadas em legislações de vários Estados brasileiros: isenção, alteração de alíquota, redução de alíquota, redução de base de cálculo, alteração de base de cálculo, manutenção de crédito, devolução de imposto, crédito outorgado, crédito presumido, crédito fictício, dedução de imposto apurado, dispensa do pagamento, dilação do prazo para pagamento do imposto, antecipação do prazo para apropriação do crédito, financiamento do imposto, crédito para investimento, remissão, anistia, moratória, transação, parcelamentos em prazo superior ao estabelecido, parcelamentos sem incidência de correção monetária ou juros, incentivo, termo de acordo, regime especial, diferimento, cancelamento de débito, subsídio, dentre outras denominações que sejam atribuídas pelos Estados-membros concessionários de benefícios fiscais.

Paulo de Barros Carvalho (1994) reflete que os benefícios fiscais ostentem as mais diferentes denominações.

A questão da denominação é algo que, dos impasses apresentados no que se refere aos benefícios fiscais, parece ser a menos conflituosa, já que o nome dado ao instituto que desonera os contribuintes não interfere, de forma alguma, em sua natureza jurídica.

Souto Maior Borges (1996) afirma que a expressão *benefícios* ou mesmo *incentivos fiscais*, representa uma verdadeira “cláusula aberta – submete à sua regência qualquer retirada do ônus fiscal. Por isso, não só os incentivos fiscais: qualquer ‘benefício’, isto é, tudo que reduza o ônus do ICMS sujeita-se ao seu império”.

Ricardo Lobo Torres (2010), apoiado em Klaus Tipke e Surrey, crê que as diferenças existentes entre os benefícios fiscais são apenas jurídico-formais, já que todos os tipos são, na verdade, conversíveis

entre si, sendo que o privilégio é a noção que sobressai, independentemente da denominação a eles atribuída.

A polissemia ligada aos regimes especiais ou benefícios no caso do ICMS foi reconhecida pelo Convênio ICMS 190/17 na cláusula primeira, parágrafo 1º, que determina que a expressão *benefícios fiscais* considera-se relativa a “isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais”. Mais adiante, no parágrafo 4º da mesma cláusula, mencionam-se diversas expressões utilizadas para nomear os benefícios de ICMS, quais sejam: isenções, redução de base de cálculo, manutenção de crédito, devolução de imposto, crédito outorgado, crédito presumido, dedução de imposto de imposto apurado, dispensa de pagamento, dilação do prazo para pagamento de imposto, antecipação de prazo para antecipação de crédito de ICMS, financiamento do imposto, crédito para investimento, remissão, anistia, moratória, transação, parcelamento em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 24/75 e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ, além de qualquer outro benefício ou incentivo sob qualquer denominação, forma ou condição do qual resulte direta ou indiretamente a exoneração, dispensa, redução eliminação total ou parcial.

Outras denominações colhidas nos mais diferentes veículos introdutores de normas foram empregadas, tais como subsídios, regimes especiais, diferimento, cancelamento de débito, crédito fictício, devoluções, termo de acordo ou termo de acordo de regime especial (TARE), redução de alíquota, parcelamentos sem juros ou correções monetárias, etc.

Na Itália, Antonio Berliri (1971) sustenta que é plenamente possível que, em determinadas circunstâncias, os parâmetros para cálculo do valor dos tributos sejam definidos por meio de acordo entre o Fisco e o sujeito passivo por meio do instituto do direito tributário italiano chamado arrecadação pelo sistema de abono facultativo, aplicável principalmente ao imposto incidente sobre o consumo:

Para los tributos recaudados por el sistema de abono facultativo o de “tanto alzado” (típico de impuesto municipal de consumo sobre algunos géneros), la ley, aun disponiendo que de la verificación de un determinado hecho (por ejemplo, la venta o la entrada em consumo) nace la obligación de pagar una determinada suma, permite al sujeto activo y al pasivo estipular un convenio (el abono o tanto alzado) mediante el cual se constituyen todas las obligaciones que surgirían en un determinado período de tiempo por los presupuestos de hecho que prevén se podrían verificar em aquel período, por la obligación de pagar, con otras garantías del sujeto pasivo de satisfacer el tributo.

Na Espanha, Sainz de Bujanda (1968) se refere a benefícios fiscais existentes em seu país denominados convênios de fixação de quotas, aduzindo o que se segue:

Efectos de los convenios de fijación de cuotas. El efecto general que estos convenios producen consiste, lisa y llanamente, en eliminar la aplicación de la normativa tributaria substantiva o material reguladora del tributo a que el convenio se refiere. Efectivamente, los convenios, una vez aprobados por el Ministro de Hacienda – o, por el órgano administrativo en el que el ministro delegue – rigen, em todos sus aspectos, las obligaciones que, sin la existencia de aquéllos, se hubieran producido, a cargo de los contribuyentes agrupados, por imperio de las leyes em que se contenga la ordenación jurídico-material de los conceptos tributarios que hayan sido objeto de negociación. La normativa legal queda reemplazada por las estipulaciones contractuales. [...] b) Efectos de las evaluaciones globales. El acuerdo de evaluación global de bases imposables se produce una vez realizado el hecho imponible. En consecuencia, no puede derivar del expresado acuerdo la obligación tributaria de los contribuyentes. Se trata, pues,

de un convenio para la fijación de la base impositiva, que constituye uno de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria.

Resta evidente, pois, que o nome pouco importa para determinar a existência de benefícios fiscais, sendo mais relevante seu resultado de desoneração ao contribuinte.

### *Classificação dos benefícios fiscais*

Quanto à possibilidade de requerimento do sujeito passivo: benefícios fiscais de fruição obrigatória e benefícios fiscais dependentes de requerimento

Quanto à possibilidade de requerimento do sujeito passivo, os benefícios fiscais podem ser classificados como:

*De fruição obrigatória* – São aqueles benefícios que são concedidos e passam a ser usufruídos pelos sujeitos passivos independentemente de requerimento, de forma automática, a partir do início da vigência, sendo-lhes deferidos aos sujeitos passivos por força de lei, a exemplo das isenções.

*Dependentes de requerimento* – São os benefícios fiscais que dependem de pedido a ser realizado junto à Administração Tributária para que, analisados os requisitos de concessão, possam ser deferidos ou não pelo sujeito ativo.

Há alguns benefícios fiscais que dependem de iniciativa do sujeito passivo, estabelecendo, em razão de suas regras concessivas, uma exceção às regras-matrizes de incidência dos tributos, a exemplo do ISS e do ICMS (Bolan, 2004).

A denominação “dependentes de requerimento” se conecta com a ideia de que a iniciativa do sujeito passivo se materializa com a necessidade de prévio requerimento a ser realizado junto à administração tributária do sujeito ativo, instituidor do tributo e potencial concesso dos benefícios fiscais. Sem o pedido de fruição do benefício,

o sujeito passivo jamais fruiria dele, o que torna o requerimento peça fundamental no jogo ora tratado.

Já as isenções não demandam nenhum tipo de pedido para que sejam usufruídas pelos seus beneficiários, bastando que os contribuintes sejam identificados como os destinatários do veículo introdutor isentivo, ou seja, sua aplicabilidade é imediata, sem a necessidade de pedidos ou de demonstração de que requisitos devem ser preenchidos.

Quanto ao tipo de fomento recebido pelo sujeito passivo: benefícios fiscais, benefícios financeiros e benefícios financeiro-fiscais

Quanto ao tipo de fomento ou estímulo que os sujeitos passivos recebem em razão dos benefícios fiscais, podem ser divididos da seguinte forma:

*Benefícios fiscais:* são aqueles que utilizam apenas institutos do direito tributário com o intuito de conceder desonerações aos beneficiários, sem, contudo, patrocinar com valores advindos dos cofres públicos.

*Benefícios financeiros:* São aqueles onde há facilidades creditícias, entrega de valores ou de bens móveis ou imóveis, prêmios aos sujeitos passivos beneficiados.

*Benefícios financeiro-fiscais:* São aqueles em que há tanto a transladação de valores ou de bens quanto a concessão de desonerações fiscais.

Henry Tilbery (1971) aponta a existência, além dos benefícios fiscais, daqueles de natureza financeira, tais como “subsídios, facilidades creditícias, prêmios de exportação, etc.”.

Ricardo Lobo Torres (2010), apoiado em Klaus Tipke e Surrey, crê que as diferenças existentes entre os benefícios fiscais e os financeiros são apenas jurídico-formais, já que todos os tipos são, na verdade, conversíveis entre si, sendo que o privilégio tributário opera

na vertente da receita, enquanto que o financeiro, na da despesa. E conclui: tanto faz diminuir a receita, pela isenção ou dedução, como aumentar a despesa, pela restituição ou subvenção, que a mesma consequência financeira será obtida.

É idêntica a opinião de Osvaldo Santos de Carvalho (2008) em seu escólio que aponta a dificuldade, por vezes, de detectar com segurança se determinado benefício fiscal tem natureza financeira ou fiscal, ou se é misto, sendo possível uma distinção mais segura apenas na interpretação do caso concreto, posto que é deveras comum que as condições mediante as quais são concedidos os benefícios fiscais desvirtuem sua natureza jurídica.

Já Souto Maior Borges (2000) leciona que, se o benefício for financeiro, há o envolvimento de uma prestação pecuniária, ou seja, de um contrato translativo de dinheiro do domínio do Estado para os particulares, implicando um “doar”, atuando sob inspiração predominante do regime jurídico contratual de direito público. Já dos benefícios fiscais ou tributários resulta sempre e reversamente a exclusão total ou parcial da tributação, já que quando se desonera, ou abre-se mão do tributo, a receita sequer se efetiva, pois não há qualquer tipo de ingresso público.

Quanto ao emprego/destinação do benefício:  
de investimento ou de custeio

Nessa classificação, atenta-se para o emprego ou destinação dos valores que deveriam ter sido adimplidos em uma relação tributária considerada normal e, em razão da existência de benefícios fiscais deferidos em favor do sujeito passivo, não o foram. Podem, dessa forma, ser subdivididos em:

*Benefícios fiscais de investimento:* São aqueles cuja transferência de recurso estadual, por meio de benefício fiscal, aos sujeitos passivos com a finalidade de auxiliá-la, exige deles, como contraprestação, a aplicação do valor auferido em bens ou direitos para implantar ou

expandir empreendimentos econômicos específicos em favor do ente concedente. Não são tributáveis para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

*Benefícios fiscais de custeio:* É transferência estadual de recursos, por meio de incentivos fiscais aos contribuintes, com a finalidade de auxiliá-los nas suas operações, reduzindo suas despesas, sem exigir-lhe contraprestação em favor do ente concedente. São tributáveis para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Benefícios fiscais sob a perspectivas das desonerações isentivas:  
benefícios fiscais isencionais e benefícios fiscais não isencionais

As isenções fiscais podem ser definidas como espécie de desoneração em que o fato gerador é praticado, não sendo possível a constituição do crédito tributário via lançamento pela presença de lei que, seja por motivos relacionados com a capacidade econômica do contribuinte, seja por razões extrafiscais, determina a inexigibilidade do crédito tributário, dispensando-se o pagamento do tributo (Falcão, 2002).

Paulo de Barros Carvalho (2005) reúne as várias teorias que dispuseram sobre essa espécie de desoneração fiscal em três grandes ideias que tratam as isenções como: i) dispensa legal do pagamento do tributo; ii) hipótese de não incidência tributária legalmente qualificada; e iii) fato impeditivo que elide a eficácia da norma do tributo. O mestre, por fim, esclarece que as isenções são mandamentos, ou normas de estrutura, que atingem outras normas, as de conduta, operando após a incidência da regra-matriz e desonerando o obrigado. A regra de isenção investe contra um ou mais critérios da regra-matriz de incidência, mutilando-os parcialmente.

Luís Eduardo Shoueri (2011) afirma que, quanto às isenções, o legislador pode atuar de duas maneiras: i) tornando comparáveis as situações a partir do critério da capacidade contributiva, situação na qual o emprego da *isenção* é meramente técnico, razão pela qual a dita desoneração deve receber a classificação de imprópria, tendo em

vista que atua na definição do próprio campo da incidência tributária; ou ii) quando recebe a denominação de *isenção própria* ou de subvenção, que consiste na opção do legislador em conferir um tratamento diferenciado e mais benéfico para determinado grupo destacado dos demais, embora sejam eles iguais, se observados à luz do critério da capacidade contributiva.

É certo que, em ambos os casos, há um decote na hipótese de incidência, que ocorre após a prática do fato gerador, mas antes da constituição do crédito tributário.

Assim, pode-se classificar os benefícios fiscais sob a perspectivas das desonerações isentivas da seguinte forma:

*Benefícios fiscais isencionais:* quando a desoneração do ICMS ocorre por meio de uma isenção.

*Benefícios fiscais não isencionais:* quando a desoneração ocorre por meio qualquer outro tipo de desoneração fiscal que não se subsuma ao arquétipo da isenção.

2.2.5 Quanto ao impacto que podem acarretar sobre a receita e o orçamento do ente tributante: benefícios fiscais onerosos e não onerosos

Os benefícios fiscais, quanto ao impacto que venham a provocar sobre a receita e o orçamento dos entes tributantes estaduais e distrital, podem ser classificados como:

*Benefícios fiscais onerosos:* São aqueles que causam impacto sobre a receita e o orçamento.

*Benefícios fiscais não onerosos ou gratuitos:* São aqueles que não causam qualquer impacto sobre as finanças do ente federativo, trazendo desenvolvimento da região e crescimento de arrecadação após sua implementação, ou seja, em momento futuro ao da concessão, em face da geração de empregos e outros fatores de progresso decorrentes do estímulo fiscal concedido.

Ives Gandra da Silva Martins (2018), sobre o tema, esclarece:

A possibilidade de ofertar-se estímulos fiscais “a custo zero”, sem nenhum impacto sobre orçamento, distende amplo campo para o desenvolvimento das pessoas jurídicas de direito público que compõem a Federação, pois permite a atração de investimentos, facilitando a criação de empregos na localidade, com futura geração de receita tributária maior, por força do progresso que tais investimentos podem trazer à entidade. [...] é de se entender que há duas espécies de incentivos: aqueles que causam impacto sobre a receita e o orçamento, aos quais podemos denominar de “incentivos onerosos” no orçamento atual da entidade que o concede; e aqueles outorgados a “custo zero”, que não causam qualquer impacto sobre as finanças do ente federativo, implicando desenvolvimento da região e futuro crescimento de arrecadação, em face da geração de empregos e outros fatores de progresso decorrentes da estimulação fiscal concedida. Isto porque os incentivos previstos no orçamento atual para atrair investimentos futuros, que não se sabe se virão, serão sempre zero, pois, se não vierem, nenhuma arrecadação haveria e se vierem, trazendo desenvolvimento, a arrecadação seria idêntica àquela, se não viessem.

Os benefícios fiscais não onerosos ou gratuitos são aqueles que não impactam no orçamento das entidades federativas, somando-se isso ao fato de que proporcionam a atração de investimentos, circulação de riquezas, a criação de novos postos de trabalho, o incremento na arrecadação da região, dentre outras vantagens.

Já os benefícios fiscais onerosos recebem essa denominação, pois a entidade tributante concedente abre mão de parte da receita prevista nas leis orçamentárias, em especial na Lei de Orçamento Anual, para conceder vantagens fiscais aos sujeitos passivos, como se efetivamente estivesse a *pagar* ou suportar um ônus pela concessão do benefício fiscal.

## *Cenários Possíveis dos Benefícios fiscais de ISS*

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) brasileiro é um imposto municipal previsto pela Constituição Federal Brasileira de 1988, no artigo 156, III, e é regulamentado pela Lei Complementar nº 116/2003. O ISS até 31.07.2003 foi regido pelo DL 406/1968 e alterações posteriores.

O ISS incide sobre a prestação de serviços listados na lista anexa à referida lei complementar, que traz um rol dos critérios materiais da regra matriz de incidência do ISS. Tem como base de cálculo o valor dos serviços prestados por empresas e profissionais autônomos, que são seus potenciais contribuintes.

A Emenda Constitucional 37/2002, em seu artigo 3º, incluiu o artigo 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fixando a alíquota mínima do ISS em 2%, a partir da data da publicação da referida Emenda (13.06.2002). Já a alíquota máxima de incidência do ISS foi fixada em 5% pelo art. 8, II, da Lei Complementar 116/2003. O ISS não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País.

Quanto ao exercício da competência legislativa tributária, cada município brasileiro possui autonomia para determinar suas alíquotas e regulamentações específicas, dentro dos limites estabelecidos pela legislação federal. Por isso, é possível que haja variações nos valores e regras do ISS de um município para outro, sendo este o ponto de partida para o vislumbre de uma guerra fiscal entre os municípios brasileiros.

Em suma, o Ente Federativo que possui o poder de criar o tributo, também possui o poder de desonerá-lo, devendo, contudo, obedecer a algumas limitações

Em razão do acima disposto, resta claro que podem ser concedidos benefícios fiscais de ISS, porém obedecendo a regramentos impostos pela Legislação.

Nessa perspectiva, a Lei Complementar nº 157, promulgada em 29 de dezembro de 2016, trouxe relevantes alterações na legislação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a LC 116. O objetivo desse veículo introdutor de norma foi atualizar a arrecadação do ISS e também a forma como esse imposto é repartido entre os municípios brasileiros.

Uma das principais alterações introduzidas pela LC 157 foi a ampliação da lista de serviços tributáveis pelo ISS, proporcionando um significativo aumento da abrangência, o que possibilitou aos municípios a cobrança do ISS sobre uma gama mais ampla de atividades e serviços prestados por empresas e profissionais autônomos.

A LC 157 também abordou a questão central deste trabalho que trata benefícios fiscais relacionados ao ISS. Antes de sua promulgação, alguns municípios concediam benefícios fiscais para determinados setores econômicos, reduzindo ou isentando o ISS para atrair empresas ou incentivar atividades específicas em sua jurisdição. Essa prática gerava uma concorrência desigual entre os municípios, prejudicando a arrecadação de outros entes federativos.

Com a promulgação da Lei Complementar nº 157, ficou estabelecido que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ISS deve ser realizada de forma mais criteriosa e obedecendo a critérios de harmonização das regras de concessão de incentivos e evitar uma guerra fiscal entre os municípios.

O artigo segundo da LC 157 repetiu a regra acima repisando que a alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento), sendo que, com as inúmeras restrições em seus parágrafos 1º, 2º e 3º, impôs sérios limites à concessão de benefícios fiscais, impondo como limitador primevo o absoluto respeito à alíquota mínima de 2%.

Assim, o ISS não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga

tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima de 2%, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa da Lei Complementar 116, quais sejam respectivamente: i) Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); ii) Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); e iii) Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

Ademais, em uma interpretação conjunta dos parágrafos segundo e terceiro do artigo segundo da LC 157, estabelece-se mais um limitados à concessão de incentivos que foi a decretação de que será nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima de 2% no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço, gerando para este último, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula.

O rigor no estabelecimento das regras de harmonização para a concessão de benefícios fiscais de ISS foi tamanho que o descumprimento das regras já referidas, de acordo com o disposto na LC 157/2016, alterou a Lei nº 8.429/92 e determinou que o administrador público que conceder, aplicar ou manter benefício em

contrariedade ao que estabelece o art. 8ºA, caput e § 1º da LC 157 comete ato de improbidade administrativa.

Com a clareza das regras, os requisitos para a concessão de benefícios fiscais foram estabelecidos de forma bastante clara, promovendo, pois, a possibilidade de exercício harmônico do uso dos benefícios fiscais de ISS de forma profícua e não belicosa.

## **Conclusões**

Buscando impulsionar setores específicos da economia ou promover o desenvolvimento regional, utilizando-se dos parâmetros para a concessão de benefícios fiscais de ISS, impostos pelo ADCT da Constituição Brasileira de 1988 e pela Lei Complementar 157, muitos municípios brasileiros têm adotado políticas de concessão de benefícios fiscais.

Com a ausência do uso de cautela, a aplicação das medidas pode acarretar impactos sociais e econômicos tanto positivos quanto negativos.

Os resultados de observação dos Municípios que usam os benefícios fiscais no ISS de forma refletida e moderada, respeitando as regras referidas neste trabalho, verificam que tais benesses fiscais no ISS podem gerar impactos positivos, como o estímulo à criação de empregos, o fomento ao empreendedorismo e o incremento na prestação de serviços.

Não obstante, também são identificados possíveis efeitos negativos, tais como a renúncia de receitas municipais e o aumento da competição desleal entre os prestadores de serviços. Diante desse cenário, são apresentadas reflexões sobre a necessidade de um planejamento estratégico e criterioso na concessão de benefícios fiscais no ISS, buscando o equilíbrio entre o estímulo ao crescimento econômico e o zelo pela justiça fiscal e o bem-estar social.

Os benefícios fiscais no ISS podem impactar positivamente a sociedade, especialmente quando direcionados a serviços essenciais,

como educação, cultura e saúde. Ao conceder isenções ou reduções de alíquotas a atividades que promovam o bem-estar social, os municípios podem incentivar a oferta de serviços de qualidade nessas áreas, beneficiando diretamente a população.

A partir de uma perspectiva econômica, os benefícios fiscais no ISS podem estimular o empreendedorismo e a competitividade entre empresas, impulsionando a atividade econômica local. Além disso, ao facilitar a formalização de empreendimentos, essas medidas podem contribuir para a redução da informalidade e a consequente ampliação da base tributária.

Por outro lado, é preciso reconhecer que a concessão indiscriminada de benefícios fiscais pode gerar problemas. A renúncia de receitas municipais pode comprometer a capacidade dos municípios em oferecer serviços públicos de qualidade, afetando diretamente a população mais vulnerável. Além disso, a competição desleal entre prestadores de serviços que usufruem dos benefícios e aqueles que não têm acesso a eles pode prejudicar o equilíbrio do mercado.

Em suma, os benefícios fiscais no Imposto sobre Serviços do Brasil podem exercer impactos sociais e econômicos significativos. Se bem planejados e direcionados, esses incentivos podem contribuir para o desenvolvimento regional e o bem-estar da população. Entretanto, a gestão responsável dessas políticas é fundamental para evitar desequilíbrios e garantir a justiça fiscal. As decisões devem ser embasadas em estudos técnicos, considerando tanto os potenciais ganhos econômicos como os impactos sociais, para promover um ambiente sustentável e próspero para todos os cidadãos.

## Referências

BORGES, José Souto Maior. Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais relativos ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 6, mar. 1996, p. 69.

BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Narciso Amorós Rica y Eusebio Gonzalez Garcia Trad. v. II. Madri: **Editorial de Direito Financeiro**, 1971, p. 300.

BOLAN, Ricardo. **Regimes Especiais: IPI, ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 139.

BORGES, José Souto maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua Inaplicabilidade a incentivos fiscais financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 63, dez. 2000, p. 96 et seq.

BUJANDA, Fernando Sainz. **El Nacimiento de la Obligación Tributaria** – Análisis Jurídico del Hecho Imponible. Buenos Aires: Comisión Viaje de Estudios de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1968, p. 193-195.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. “Guerra Fiscal” no âmbito do ICMS. In: CAMPILONGO, Paulo Antônio Fernandes (Org.). **ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 258.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 485 et seq.

CARVALHO, Paulo de Barros. **ICMS** – Incentivos – Conflitos entre os Estados – Interpretação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 66, 1994, p. 100 et seq.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense,

2002, p. 65.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Política Municipal de Incentivos Fiscais e Financeiros** – Limites da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal – Autonomia Financeira, Administrativa e Política das Unidades Federativas – Parecer. São Paulo, 01 out. 2010. Disponível em: <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2014/10/22/45ffb24072710p.doc>. Acesso em: 29 jul.

RORTY, Richard. **La filosofía y el espejo de la naturaleza**. Madrid: Cátedra, 1995. p. 178.

SHOUBRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 230 et seq.

TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (Coords.). **Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de Vigência**. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 13.

TILBERY, Henry. Fase Econômica e os efeitos das isenções. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). **Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento**. v. 10. São Paulo: Bushatsky, 1971, p. 21.

# CAPÍTULO 7

## **EXTRAFISCALIDADE MUNICIPAL E DESENVOLVIMENTO URBANO**

*Ana Paula Basso<sup>1</sup>*

### **Introdução**

O texto tratará da extrafiscalidade municipal na busca do desenvolvimento urbano. Pretende-se mostrar que através da tributação é possível conjecturar formas de planejamento da cidade que assegurem vida digna aos seus habitantes trazendo avanços sociais e econômicos.

Os centros urbanos requerem atenção à dignidade, à isonomia e à qualidade de vida, visando, igualmente, ter atenção com o meio ambiente, mobilidade urbana e melhor organização e gestão da cidade, entre outros aspectos. A cidade é lugar de convivência política, social e econômica, no entanto, percebe-se que esse espaço, muitas vezes, expande-se sem qualquer idealização de sustentabilidade e, em especial, de longo prazo, relegando as necessidades da sociedade e do desdobramento produtivo que garantam oportunidades para todos.

---

1 Doutora em Direito Tributário Europeu pela “Universidad de Castilla-La Mancha”, na Espanha, e pela “Università di Bologna”, na Itália. Professora da Graduação e da Pós-Graduação da Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Vice-coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas, da UFPB. Líder do Grupo de Pesquisa Estudos de Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas – GPEDTRS/CAPES/CNPQ/UFPB. E-mail: anapaula.basso@gmail.com.

O texto perquirirá demonstrar um instrumento econômico que instigará os sujeitos sociais a participarem com condutas que propiciarão melhorias ao seu ambiente onde convivem. Ou seja, tem como objetivo explanar como o tributo pode instrumentalizar estímulos à adoção de posturas e tecnologias que melhor atendam aos anseios da coletividade.

As cidades decorrem da estrutura histórica da civilização, tornando-se o principal recinto das relações das pessoas e onde elas organizam suas vidas. Ordenar a urbe se valendo da tributação é se amparar dela como instrumento para alcançar determinados fins na transformação de cidades que atendam as peculiaridades do desenvolvimento, no sentido de, mormente, equacionar vida digna, meio ambiente saudável, oportunidades de trabalho, lazer, ordem social e prosperidade econômica.

A falta de planejamento de muitas cidades tem comprometido a oferta de infraestrutura adequada, segurança, mobilidade, problemas ambientais e bem-estar dos cidadãos, o que suscita marginalização e riscos pela insuficiência de equipamentos e serviços públicos essenciais à saúde e segurança dos seus residentes. Diante de tal fato passou a ser relevante maior intervenção do Estado no processo de urbanização com o objetivo de promover o desenvolvimento urbano, como é previsto na Constituição Federal, no Estatuto da Cidade e demais legislações que tratam dele.

Nesse contexto, a pesquisa propõe analisar instrumentos tributários para os municípios e seus respectivos municípios de maneira que possam, aproveitando-se da extrafiscalidade, auxiliar na consecução de um desenvolvimento urbano apropriado. Procurar-se-á contribuir com o entendimento de como a extrafiscalidade pode promover o desenvolvimento urbano, aproveitando-se da participação do contribuinte na consecução desse fim, a partir de adesão de condutas que sejam mais propícias à qualidade de vida dos habitantes e progresso das cidades.

## Desenvolvimento urbano e legislações que o promovem

As cidades nasceram do anseio de se conviver em comunidade. Trata-se de um “um núcleo urbano qualificado por um conjunto de sistemas político-administrativo, econômico não-agrícola, familiar e simbólico como sede do governo municipal, qualquer que seja sua população” e elas se constituíram da “necessidade humana de convivência e proteção, representavam a idealização de uma vida melhor”. (Monteiro; Merida, 2017, p. 244)

Nessa busca de muitos por uma vida melhor, a consequência foi a elevação do crescimento das cidades com aumento da população e de área física, que de certa forma, não estavam preparadas e organizadas para tanto. Com isso, o crescimento acelerado das cidades fez com que surgissem diversos problemas, em especial pela falta de planejamento e de preocupação de sustentabilidade, causando marginalizações e espaços sem infraestrutura e oferta de serviços públicos adequados.

De forma a perceber esses problemas, comprova-se que essa carência de aparelhar e pensar a cidade originou, e o que até hoje é percebido, é a inexistência de saneamento básico, a adequada coleta de resíduos em determinadas regiões da cidade, enchentes pela falta de permeabilidade do solo e escoamento da água, desmatamento de áreas para serem ocupadas na informalidade, engarrafamentos, habitações irregulares etc.

Diante dessas situações que se configuram cada vez mais graves porque se transformam também em problemas de saúde, ambiental e de segurança, que se verifica que se expande a preocupação com a cidade em nível global, sobretudo pelo aumento contínuo das suas populações. Percebe-se, através das legislações internacionais que as cidades devem se preocupar com o meio ambiente natural e artificial, com uma boa infraestrutura e planejamento que não provoque marginalização, pobreza e riscos aos seus habitantes.

A Agenda 21, um dos documentos produzidos na Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento ou Rio-92, enfatiza o fortalecimento entre o meio ambiente e desenvolvimento, de forma a que não se restrinja apenas ao crescimento econômico desvinculado das demais questões de justiça social que o envolve. Referido documento incentiva ações que protegem o meio ambiente, como a gestão adequada de resíduos. Entretanto, não se limitou a orientar sobre a esfera ambiental, preocupando-se também com o desenvolvimento em uma visão mais ampla, como com a pobreza, com as pressões demográficas, entre outras questões que são essencialmente presentes nas cidades.

Muitas vezes, o desenvolvimento é associado à sustentabilidade, que se dedica à tutela ambiental, entretanto, não é somente a ela. A “Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento”, aprovada em 1986, na Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas, mostra que:

Artigo 1 – O direito ao desenvolvimento é um direito humano inalienável em virtude do qual toda pessoa humana e todos os povos estão habilitados a participar do desenvolvimento econômico, social, cultural e político, a ele contribuir e dele desfrutar, no qual todos os direitos humanos e liberdades fundamentais possam ser plenamente realizados. (ONU, 1986).

Ainda, as Organização das Nações Unidas, que sempre alertou da necessidade de associar o desenvolvimento ao meio ambiente saudável e demais fatores que o influenciam, na Conferência de Estocolmo, em junho de 1972, proclamou:

1. O homem é ao mesmo tempo obra e construtor do meio ambiente que o cerca, o qual lhe dá sustento material e lhe oferece oportunidade para desenvolver-se intelectual, moral, social e espiritualmente. Em larga e tortuosa evolução da raça humana neste planeta chegou-se a uma etapa em que, graças à rápida aceleração

da ciência e da tecnologia, o homem adquiriu o poder de transformar, de inúmeras maneiras e em uma escala sem precedentes, tudo que o cerca. Os dois aspectos do meio ambiente humano, o natural e o artificial, são essenciais para o bem-estar do homem e para o gozo dos direitos humanos fundamentais, inclusive o direito à vida mesma. (ONU, 1972).

Nesse trecho da manifestação da ONU, verifica-se a participação do homem na construção do meio ambiente que o cerca, sobressaindo que é dele que retira seu sustento e suas oportunidades. Ressalta também que, o homem a partir da ciência e da inovação tecnológica pode transformá-lo.

O espaço urbano é envolvido nesse contexto, compreende tantos aspectos naturais como artificiais que influenciam na vida das pessoas. E, como já relatado no início deste tópico a partir das reuniões da ONU, muitos problemas na área urbana são de preocupação mundial em razão do seu impacto no desenvolvimento e da importância da defesa do meio ambiente no seu território, ainda que os prejuízos ambientais possam ser transfronteiriços.

A ONU também formulou um plano global para o atingimento de objetivos e metas para o desenvolvimento sustentável, denominada Agenda 2030. Referido documento foi assinado durante a Cúpula das Nações Unidas, em 2015. Conforme se verifica, na Agenda 2030, entre os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, está o ODS 11 que trata especificamente das cidades. Aludido ODS 11 prevê o seguinte: “Cidades e comunidades sustentáveis: tornar as cidades e assentamentos urbanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis” (ONU, 2015). Contudo, para alcançar mencionado objetivo, terá de organizar políticas e ações de integração, de habitação segura e de sustentabilidade com especial vigilância com a população vulnerável. Aliás, também terá de se preocupar com os demais objetivos da Agenda, a exemplo de promover saúde e bem-estar (ODS 3), água limpa e saneamento (ODS 6) e indústria, inovação e infraestrutura (ODS 9).

Sob a perspectiva nacional, o Capítulo II, do Título VII, da Constituição brasileira, que aborda a ordem econômica, designou ao Poder Público Municipal a atribuição de planejamento e execução da política de desenvolvimento urbano no país. A cidade se compõe de ambiente físico que são habitáveis e que devem ofertar condições necessárias e mínimas para as pessoas que ali vivem, de forma que seja ordenado o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantido o bem-estar de seus habitantes.

Assim preconiza a Constituição Federal: “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)

O texto constitucional ressaltou o grande papel do Plano Diretor para a organização da cidade tornando-o imperativo para as cidades que possuam mais de vinte mil habitantes e para aquelas que pretendem aplicar o que está previsto no artigo 182, §4º, da Constituição. O Plano Diretor da Cidade constitui normativa relevante de política de desenvolvimento urbano, sistematizando o território municipal dentro de suas nuances sociais e econômicas, delimitando seus espaços físicos com a implantação de regras e instrumentos que atendam o interesse local. A lei 10.257/01 regula o Plano Diretor nos artigos 39 a 42-B.

Enfatiza-se que, por muitos anos, no Brasil, os municípios restaram impedidos de atuarem por carência de diretrizes gerais de política urbana e pelo direito absoluto à propriedade. (Monteiro; Merida, 2017, p. 246) A competência legislativa estava concentrada no ente federativo União, que só em 2001 publicou a Lei 10257, conhecida como Estatuto da Cidade. Referida lei apresenta instrumentos, incluindo tributários, para a realização do desenvolvimento urbano.

Em atendimento ao texto constitucional na execução da política urbana dos dispositivos 182 e 183, o legislador editou a Lei 10.257/01, conhecida como Estatuto da Cidade. Referido instrumento legislativo

orienta a política urbana em ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, em seu artigo 2º, em que preconiza por cidades sustentáveis, gestão democrática, atenção ao interesse social, planejamento dos desenvolvimentos das cidades, correções de distorções de crescimento, equipamentos, transportes e serviços públicos adequados, proteção, preservação e recuperação do meio ambiente, ordenação e controle do uso do solo a evitar a exposição da população a riscos e desastres, garantia de condições condignas de acessibilidade, entre outros. (Brasil, 2001)

O pleno desenvolvimento da cidade posto no indicado texto legal também deve se fundamentar em dispositivos de tutela social constitucional, em especial, nos artigos 5º e 6º. Compreende-se no domínio da cidade, o meio ambiente tanto o natural como o artificial (construído), que devem observar a esses dispositivos para o atendimento da função social da cidade. Nesse sentido, segundo Celso Antônio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira:

[...] a função social da cidade é cumprida quando esta proporciona a seus habitantes o direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (art. 5º, *caput*, da CF), bem como quando garante um piso vital mínimo, compreendido pelos direitos sociais à educação, à saúde, à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência social, à proteção à maternidade e à infância, à assistência aos desamparados, direitos materiais constitucionais fixados no art. 6º, da CF. (Fiorillo; Ferreira, 2019, p. 83-84).

O Estatuto da Cidade ao estabelecer as diretrizes de ordenação urbana para o atingimento da função social da cidade, quer garantir o bem-estar das pessoas, bem como que sejam implementadas as regras de ordem constitucional, em especial, o princípio da dignidade da pessoa, na medida em que se preocupa, nas palavras dos autores Fiorillo e Ferreira, a assegurar um piso vital mínimo.

Para pensar em desenvolvimento, neste caso o urbano, tem de se levar em consideração os direitos individuais e sociais dos cidadãos e para tanto requer um comportamento ativo por parte do Estado e que seus ditames sejam conteúdo normativo para orientação da sua efetividade.

O texto constitucional, roga por um meio ambiente equilibrado, em seu artigo 225, que não pode ser afastado do princípio da dignidade da pessoa humana. E, na cidade, além do entorno natural, o espaço físico (meio ambiente artificial), em que o cidadão reside e circula, também importa avaliar o piso vital mínimo, e por esta razão, poder público e cidadão devem perfilharem condutas, planejamento urbano e uso da propriedade de acordo com o que o satisfaça.

Quando se fala da realidade brasileira, a maioria das suas cidades tem muito a evoluir quanto ao desenvolvimento sustentável. É sabido dos problemas de transporte público, ainda deficientes, que prejudicam a mobilidade urbana, requerendo uso maior de veículo particular, o que agrava o índice de poluição atmosférica e sonora, congestionamentos e acidentes.

Aí está um exemplo do que os gestores devem considerar no sentido de acolher o que é posto no texto constitucional, pois não se atende à dignidade da pessoa e tampouco o desenvolvimento com o transporte público precário e ineficiente, já que não é sustentável sob o ponto de vista ambiental, a circulação é limitada e não se oferece igualdade social, fora que com mais veículos particulares circulando maiores os riscos de incidentes que geram mais despesas públicas com saúde pública e eventual benefício previdenciário para o atendimento às vítimas de acidentes de trânsito.

Nesse aspecto, há necessidade de uma nova forma de governança para as cidades, que transmute do transporte individual para o coletivo e incentivo de mobilidade não motorizada, que proporcione boa acessibilidade. E isto é só um exemplo.

Para aperfeiçoar a qualidade de vida da sociedade, tem que perpassar pelo cuidado do meio ambiente, pela melhoria das

oportunidades e pela redução das desigualdades. Medidas de aprimoramento no convívio social e de desenvolvimento urbano, requerem protagonismo tanto do setor público como privado.

A ação do Estado em favor da coletividade, a partir da oferta de equipamentos que proporcionam o uso adequado dos espaços públicos e serviços públicos eficientes, pode impactar de forma positiva para uma identidade cívica que garanta participação da sociedade. O indivíduo se sente parte da cidade quando pode usufruí-la e ela tem o que oferecer para a sua dignidade. Facultando ao sujeito participar da melhoria urbe e demonstrar a existência de vantagens econômicas e sociais favorece uma gestão democrática que mais atende aos anseios coletivos e às necessidades de primeira ordem.

### **Extrafiscalidade para a promoção do desenvolvimento urbano**

A extrafiscalidade pode se apresentar como instrumento indutor do desenvolvimento urbano. Configura uma forma de alcançar objetivos almejados pelo Estado, de natureza tributária, para intervir na sociedade, incentivando ou inibindo condutas sociais e/ou econômicas. A extrafiscalidade não é incompatível com o caráter fiscal do tributo, sendo que a sua carga tributária pode estimular ou desestimular comportamentos.

Difícil afastar a finalidade das normas, assim Eros Roberto Grau (2013, p. 85) pontuou: “a finalidade é o criador de todo o direito, e não existem norma ou instituto jurídico que não deva sua origem a uma finalidade”. A extrafiscalidade não deve ser tomada como mera função do tributo, de forma que torna irrelevante a sua análise e tampouco o seu estudo é recente na seara do Direito Tributário. É importante reconhecer a função da norma, até mesmo para direcionar o agir do Estado e dos particulares, bem como a aplicação e interpretação das regras e princípios jurídicos.

A norma tributária com caráter extrafiscal tem finalidade de intervenção do Estado no domínio econômico ou social. Nesse ensejo,

o tributo pode ser utilizado como mecanismo de realização de finalidades constitucionais, que não se restringe apenas à sua função arrecadatória de receitas para o Estado.

Nas palavras de José Casalta Nabais, a extrafiscalidade:

[...] traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contém medidas de política económica e social. (Nabais, 2004, p. 629)

No entanto, cumpre realçar que a função extrafiscal do tributo não se contrapõe diretamente à arrecadatória. Embora a extrafiscalidade está na busca de finalidade não arrecadatória, nem sempre requererá redução ou extinção de carga tributária, pois a intervenção pode ser tanto pelo aumento da carga tributária (desestímulo) quanto com a diminuição desta (estímulo). Convém ressaltar que a função extrafiscal pode não estar propriamente num tributo, mas em norma tributária que não institui tributo, mas que permite exercer função distinta da arrecadatória.

Tributo extrafiscal não almeja precipuamente prover o Estado de recursos financeiros, entretanto se pretende propiciar ao Estado

um instrumento de intervenção em determinadas conjunturas que sejam de interesse da coletividade e que promovam o bem comum. Esse perfil do tributo é reconhecido pelo ordenamento jurídico, sendo relevante dentro das medidas que podem ser tomadas para o desenvolvimento socioeconômico. O Direito Tributário tendo implicações em outros contextos que não meramente arrecadatório, tem a extrafiscalidade constante em diversos dispositivos constitucionais para diferentes espécies tributárias.

No contexto das cidades, preocupações ambientais, econômicas e sociais passaram a ser elementos sopesados para a sua gestão, de forma que sejam motivadas melhores oportunidades de inclusão e reduzidas as externalidades negativas resultantes de processos acelerados e desordenados de urbanização.

O Estatuto da Cidade (Lei 10.257/01), em seu artigo 4º, inciso IV, prevê instrumentos tributários que podem ser inseridos na gestão da política urbana, como o imposto sobre propriedade predial urbana (IPTU), a contribuição de melhoria e os incentivos fiscais e financeiros, complementando, em seu artigo 47, que os tributos sobre imóveis urbanos e as tarifas concernentes a serviços públicos podem ser diferenciados em razão do interesse social.

Tais instrumentos citados não podem ser entendidos como exaustivos, o município pode se valer de outros, de forma que atenda os limites constitucionais e legais para a implementação de instrumentos tributários no alcance do bem comum na gestão da qualidade das cidades.

Aliás, são mecanismos facultativos, restando a cada município avaliar dentro das suas peculiaridades “estabelecer a forma como irá utilizar de sua competência legislativa em matéria tributária através da extrafiscalidade para incentivar os proprietários de imóveis a adotarem comportamentos sociais que se afinem com os objetivos de sua política urbana” (Monteiro; Merida, 2017, p. 248)

O IPTU é um tributo que se apresenta como adequado para a promoção do apropriado uso e adequada ocupação do solo urbano. A

Constituição Federal reconheceu aos Municípios a prerrogativa de se valer da extrafiscalidade para a indução do cumprimento da função social da propriedade. Isso é verificado, no que se refere ao desenvolvimento das cidades, no artigo 182, parágrafo 4º, inciso II, que trata do IPTU progressivo no tempo como instrumento de promoção de política urbana.

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) possui função predominante a fiscal, configurando uma das principais fontes de arrecadação para o município. Entretanto, igualmente pode manifestar o caráter extrafiscal e servir como ferramenta de obtenção da finalidade de atendimento da função social da propriedade. Desde o texto original promulgado em 1988 da Constituição Federal, contar o IPTU progressivo no tempo para assegurar a função social da propriedade.

Segundo o que Estatuto da Cidade assevera, em seu artigo 39, “a propriedade urbana cumpre a sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade quanto à qualidade de vida, à justiça social e ao desenvolvimento de atividades econômicas, respeitadas as diretrizes previstas no art. 2º, dessa lei.” (Brasil, 2001).

Nos termos do artigo 182, parágrafo 4º, incisos I a III, da Constituição, o proprietário que não atenda a função social da propriedade, pode sofrer as seguintes consequências: a) parcelamento ou edificação compulsórios; não feito, sucessivamente, b) aplicação do IPTU progressivo no tempo; caso não atendida de forma satisfatória, proceder-se-á com a c) desapropriação do imóvel com pagamento mediante títulos da dívida pública com emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, podendo ser resgatado até dez anos, em parcelas anuais e sucessivas, garantidos o valor real da indenização e os juros legais. (Brasil, 1988).

O IPTU progressivo no tempo foi regulamentado pelo Estatuto da Cidade, que além de instrumento urbanísticos, também tratou da matéria tributária em seu artigo sétimo, que prevê o agravamento da

carga tributária deste imposto que será suportada pelo proprietário de área que não promova o seu adequado aproveitamento. Com o passar do tempo e não atendida a função social da propriedade, será aplicada a majoração da alíquota. A lei municipal determinará a alíquota aplicável a cada ano, não podendo exceder duas vezes o valor concernente ao ano anterior e deverá observar a alíquota máxima de 15%.

O IPTU progressivo no tempo prevê o aumento da carga tributária para impelir o proprietário a atender o interesse social. Sem embargo, pode-se pensar em instrumentos que “premiem/incentivam” os cidadãos que tomem providências de acordo com o planejamento ajustado ao desenvolvimento das cidades. Nesse sentido, diversos municípios do Brasil têm implantado o IPTU verde, como se pode citar São Bernardo do Campo (SP), Salvador (BA) e Curitiba (PR).

A concessão de benefício fiscal aos imóveis pode instigar práticas que mantenham algum tipo ou percentual mínimo de vegetação na sua área, implementação de ações, materiais e tecnologias sustentáveis em construções, forma de captação e reutilização de águas pluviais, geradores de energia limpa, adaptações à acessibilidade, arborização, manutenção de áreas verdes ou procedam com alguma forma de tratamento adequado de resíduos, entre outros. Tais conjecturas e objetivos citados não são meramente ideológicos, ou seja, podem ser constatados a partir da previsão e forma como estão estruturados pela Lei Complementar n. 235/2012, de Goiás, que prevê benefícios tributários para o IPTU quando atendidas respectivas ações. (Goiás, 2012).

A extrafiscalidade através de estímulos promove a participação dos munícipes na melhoria da cidade, além de contribuir para o conhecimento da sua população sobre os problemas socioambientais que lhe são próximos. O IPTU Verde é um instrumento econômico que deve ser considerado pelos municípios que ainda não o adotaram.

De forma exemplificativa, os benefícios podem ser notados na medida em que: o morador ao criar mais espaços verdes dentro do seu imóvel, ademais do benefício de promoção e preservação da natureza, colabora com o problema do escoamento da água nas cidades podendo evitar/reduzir alagamentos e enchentes; quando da construção e manutenção do seu imóvel ao adotar medidas e tecnologias sustentáveis, afora a melhoria social de proteção do meio ambiente por poluir menos ou adequar melhor o aproveitamento da água, promove uma reflexão sobre os efeitos da sua conduta sobre as mudanças do clima; ao tratar adequadamente os seus resíduos conscientiza o cidadão quanto à sua responsabilização pela produção e destino dos seus resíduos, diminuindo contaminações e enfermidades pela má gestão de substâncias, assim como promove ações de reaproveitamento e reciclagem.

Além do IPTU, pode se citar o Imposto sobre transmissão onerosa de bens imóveis ou direitos reais, relativos a bens imóveis, exceto os de garantia (ITBI), como uma forma de auxiliar a municipalidade promover a regularização fundiária a partir da concessão de redução de tributação ou isenção, de modo a contribuir com o ordenamento da cidade e reduzir moradias informais.

Outra espécie tributária citada pelo Estatuto da Cidade é a contribuição de melhoria que também pode ser instrumento de planejamento urbano dando impulso a obras de interesse da comunidade. Um exemplo de obra de importância para melhoria do recinto urbano é a construção de parques porque promove a melhoria ambiental e o uso de espaços públicos pelos seus cidadãos.

Sem embargo, importa lembrar que essa espécie tributária requer valorização imobiliária dos imóveis adjacentes à obra pública realizada. Ademais, a melhoria na cidade por esse tributo não se dá pela função extrafiscal, mas poderia ser forma de melhorar os ambientes públicos e a mobilidade urbana com a realização da obra e a sua arrecadação quando permitida a sua implementação. (Basso, 2016)

As constatações dos resultados favoráveis que justificam a extrafiscalidade para a promoção do desenvolvimento urbano e que, conforme se verifica, pode trazer mais benefícios ao Estado porque dele poderá haver diminuição da prestação estatal para fazer frente aos prejuízos sociais.

Roque Antonio Carraza informa sobre as vantagens da extrafiscalidade, até mesmo quanto à redução da despesa pública, nas seguintes palavras:

Por outro lado, ao utilizar o mecanismo da extrafiscalidade para estimular comportamentos (comissivos ou omissivos) dos contribuintes, o Estado quase sempre obtém vantagens maiores do que se previamente arrecadasse os tributos para, depois, aplicá-los aos gastos públicos. Realmente, com a supressão das instâncias burocráticas encarregadas de controlar a destinação do dinheiro obtido mediante o exercício da tributação, a despesa pública tende a diminuir, sem prejuízo do atendimento das exigências de estabilidade e progresso sociais (Carraza, 2007, p. 678).

Sob o viés da promoção do desenvolvimento pela instrumentalização do tributo, o Projeto de Lei n. 4095/2012, que propõe alterar o Estatuto da Cidade, sugere nova redação ao artigo 47 da Lei 10.257/2001, privilegiando a extrafiscalidade e reforçando a necessidade de empenho do poder público promover a cidade sustentável conforme se verifica:

Art. 47. Os tributos sobre imóveis urbanos, as tarifas relativas a serviços públicos urbanos e a concessão de crédito nos bancos estatais serão diferenciados em função do interesse social e da contribuição do imóvel para a promoção do equilíbrio ambiental e da cidade sustentável. Parágrafo único. A contribuição do imóvel para a promoção do equilíbrio ambiental e da cidade sustentável a que se refere o caput deverá se

dar nos âmbitos de conservação e produção de energia, de conservação e reuso da água e de permeabilização do solo, devendo ser, os critérios de tal contribuição, estabelecidos em regulamento (Brasil, 2012).

O Estatuto da Cidade descreve o direito à cidade nos incisos I e II, artigo 2º, em que dispõe sobre o direito a cidades sustentáveis. Alvitrar sobre o desenvolvimento urbano, importa relacionar ao direito à cidade, que é um estudo multidisciplinar, não se restringindo a um enfoque meramente jurídico. O direito à cidade nasce de uma concepção de construção coletiva, ou seja, do direito à produção do espaço que perquire inovar e fazer frente ao crescimento desenfreado da urbanização, de forma que se busque uma cidade que não negligencie o acesso e reconheça a efetividade dos direitos humanos dos seus habitantes. Nesse sentido, a cidade deve ser vista como um corpo político e como espaço de materialização dos princípios da justiça social e ambiental. (Duarte, 2016).

O direito à cidade se caracteriza como um direito difuso e coletivo, sendo seus habitantes os seus respectivos titulares, que implica no direito de habitar, usar e participar da produção de cidades com justiça social e que sejam democráticas e sustentáveis. Nesse passo, a legislação reconhece que se pode ultrapassar o modelo proibido/permitido e buscar outras formas de conformar o comportamento dos cidadãos pela extrafiscalidade, em que promove o direcionamento de condutas proporcionando a participação dos membros da sociedade na concretização da melhoria da cidade que gera benefício a todos. Nesse contexto, é uma atuação de regramento da vida urbana e de governança, permitindo uma construção coletiva da cidade.

Complementando o Estatuto da Cidade no que se refere às normas de organização urbana, tem-se a lei nacional n. 13.089/2015, denominada Estatuto da Metrópole, que altera o primeiro. Esta última norma “estabelece diretrizes gerais sobre plano de desenvolvimento urbano integrado e outros instrumentos de governança

interfederativa para o planejamento, a gestão e a execução das funções públicas de interesse comum em regiões metropolitanas e em aglomerações urbanas instituídas pelos Estados”. (Brasil, 2015).

Importante avaliar que essa norma se preocupa com o fato de que as externalidades negativas produzidas em determinado local acabam por se alastrar afora suas fronteiras e que a efetivação de uma política pública ou ação isolada pode se tornar ineficaz e/ou produzir impacto em municípios limítrofes. O que requer uma atuação conjunta e integrada.

O Estatuto da Metrópole traz uma inova o quanto às atua es conjuntas de entes federativos que   o Plano de Desenvolvimento Urbano Integrado (PDUI). Tal instrumento   formalmente elaborado por lei estadual que permite unidade no planejamento entre os governos envolvidos, o delineamento estratégico da localidade e da execu o de projetos que compreendem a estrutura da região metropolitana objeto do Plano. Destaca-se que, para o interesse deste estudo, o PDUI pode prever uma política tributária como instrumento urbanístico e ambiental para o alcance do desenvolvimento urbano, sendo que, para tanto, deve-se atender o texto constitucional quanto   divisão da competência tributária, cabendo   cada município da região metropolitana observar suas condi es peculiares e formalizar por legisla o própria a sua implementa o.

Portanto, há instrumentos constitucionais e legais que autorizam o uso da extrafiscalidade nas políticas municipais orientadas a agenciar o desenvolvimento urbano e manuten o conjunta entre entes federativos e particulares para fazer frente aos problemas da cidade ou até mesmo para atuar de forma preventiva, acarretando ganhos econ micos e sociais para a comunidade.

## Considerações finais

A extrafiscalidade é um meio de induzir o comportamento do contribuinte, incentivando ou desestimulando-o a adotar condutas ou medidas afinadas a objetivos sociais, econômicos e políticos. O presente texto apresentou a extrafiscalidade como instrumento econômico, a partir da graduação da carga tributária, para fazer com que os particulares, conjuntamente com o município, possam promover o desenvolvimento urbano. Tal desígnio é chancelado pelos sistemas constitucional e tributário, bem como se coaduna com a política urbana delineada no país.

De acordo com o que se analisou, é possível que o tributo seja uma ferramenta jurídica para o planejamento urbano. É um desafio, considerando que na conjuntura atual enfrenta-se problemas que se somaram ao longo do tempo. Aliás, agravado pelo fato das externalidades negativas não se restringirem às linhas limítrofes da cidade.

O Estatuto da Cidade e o Estatuto da Metrópole se mostram importantes aliados na execução das políticas públicas de desenvolvimento urbano. Por isso a importância de se pensar em ações estratégicas e de planejamento no seu território, mas que também esteja em coerência com políticas de governança intermunicipal e de integração das regiões metropolitanas para articulação adequada de política urbana que traga benefícios para seus territórios sem esquecer ou causar prejuízo aos circunvizinhos.

É certo que a extrafiscalidade não consegue resolver todos os problemas das cidades, no entanto, é um mecanismo apto a introduzir o cidadão como partícipe da melhoria do território que habita, sem se valer de normas coercitivas ou sancionatórias para o alcance do desenvolvimento econômico. Nesse argumento, é uma opção de gerir o ordenamento jurídico municipal e de governança, permitindo uma construção conjunta da cidade para o alcance do desenvolvimento urbano.

## Referências

BASSO, Ana Paula. A extrafiscalidade dos tributos municipais como instrumento político de promoção de melhoria do meio ambiente urbano. *In*: PEREIRA, Arthur Cesar de Moura; SILVA, Saulo Medeiros da Costa. **Curso Avançado de Direito Tributário Municipal: Constituição e normas gerais de direito tributário aplicadas ao município**. Campina Grande: EDUEPB, 2016, p. 189-212.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 02 jul. 2023.

BRASIL. Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001. **Estatuto da Cidade**. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2001. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/110257.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110257.htm). Acesso em 29 jun. 2023.

BRASIL. Lei nº 13.089/2015, de 12 de janeiro de 2015. **Estatuto da Metrópole. Institui o Estatuto da Metrópole, altera a Lei 10.257**, de 10 de julho de 2001, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13089.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13089.htm). Acesso em 29 jun. 2023.

CAMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei 4095/2012**. Altera a Lei nº 10.257, de 10 de julho 2001, que regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências, no sentido da promoção do equilíbrio ambiental e das cidades sustentáveis. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=548629>. Acesso em 03 jul. 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

DUARTE, Marise Costa de Souza. O direito à cidade e o direito às cidades sustentáveis no Brasil: O direito à produção e fruição do espaço e o enfrentamento do déficit de implementação. **Revista da Procuradoria-Geral do município de Fortaleza**, v. 23, n. 23, p. 9-32, 2016.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Estatuto da Cidade comentado: Lei n. 10.257/2001 – Lei do Meio Ambiente Artificial**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. E-book. ISBN 9788553613069.

GOIÂNIA. Lei Complementar nº 235, de 28 de dezembro de 2012. **IPTU Verde**. Institui o Programa IPTU Verde no Município de Goiânia. Disponível em: <http://leismunicipa.is/jmacq>. Acesso em: 03 jul. 2023.

GRAU, Eros Roberto. **Porque tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios**. 6º ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

MONTEIRO, Renata de Almeida; MERIDA, Carolina. O papel da extrafiscalidade na construção das cidades sustentáveis. **Cadernos de Direito Actual**, [S. l.], n. 6, p. 243-257, 2017.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o meio ambiente humano**. Estocolmo, 1972. Disponível em: <https://legal.un.org/avl/ha/dunche/dunche.html> Acesso em: 30 jun. 2023.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento**. Nova Iorque: ONU, 1986. Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/direitos/sip/onu/spovos/lex170a.htm>  
Acesso em: 30 jun. 2023.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável**. Paris, 2015. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs/11>. Acesso em: 30 jun. 2023.



# CAPÍTULO 8

## TRIBUTAÇÃO VERDE MUNICIPAL

*Cleber Barros<sup>1</sup>*

### Introdução

A tributação verde é uma técnica de tributação já utilizada por vários países, inclusive o Brasil, que tem por finalidade estimular condutas ecologicamente sustentáveis e, assim, refrear as sequelas ambientais suscitadas pelas atividades humanas.

Nessa perspectiva, a tributação é operada como ferramenta para a concretização de um meio ambiente ecologicamente estabilizado. Dessa forma, a tributação verde visa incentivar tanto empresas como indivíduos a incorporarem atitudes mais conscientes.

Por meio de incentivos fiscais, os entes tributantes empenham orientar o comportamento dos agentes econômicos para práticas sustentáveis que reduzam, por exemplo, a poluição e o uso excessivo dos recursos naturais.

Além dos objetivos ambientais, os tributos verdes podem gerar benefícios econômicos, como a geração de empregos na indústria de energia renovável e o fomento da inovação tecnológica para desenvolver soluções mais limpas e eficientes.

Ao estimular práticas sustentáveis e penalizar comportamentos prejudiciais ao meio ambiente, o Fisco busca equilibrar o crescimento

---

1 Advogado tributarista, professor e fundador do INAPRAT (Instituto Nacional de Prática Tributária).

econômico com a preservação dos recursos naturais para as gerações futuras.

A ideia central da tributação ambiental está na utilização de políticas tributárias para promover a proteção do meio ambiente.

De acordo com *Dirceu Elber Gomes Silvai*:

No remoto ano de 1920, o economista Arthur C. Pigou desenhou um imposto decorrente de uma externalidade negativa. Isto é, para cada atividade comercial que gerasse um dano, haveria incidência do tributo, que ficou conhecido como “Pigouvian Tax”, ou no português, “Imposto Pigouviano”. Essa prática, apesar de não ter sido utilizada unicamente com essa finalidade, se encaixa nas definições de tributo verde, porque da produção da indústria, comércio e outros, nota-se uma extremidade benéfica relacionada ao suprimento da demanda, e outra maléfica (negativa), que ofende a natureza. (Silva, 2020).

Os países europeus são precursores da tributação ambiental, sendo prógonos os nórdicos.

Conforme pesquisa do Banco Mundial, divulgada em junho de 2020 (dados de 2019), a tributação ecológica já foi colocada em prática por 25 países, entre os quais Suécia, Suíça, França, Finlândia, Espanha, Polônia, Japão, Argentina, Chile, Colômbia, Portugal, Irlanda, México, Noruega, Dinamarca e Canadá. Com a precificação de carbono, segundo a instituição, foram arrecadados 45 bilhões de dólares em 2019.

No Brasil, a ecofiscalidade já é implementada em diversos tributos, tanto na esfera federal, estadual e municipal.

## Desenvolvimento

Na nossa Carta Magna, é solar a importância dada pelo constituinte à questão da preservação ambiental. A inteligência do artigo 225 da nossa Constituição expressa que:

Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. (Brasil, 1988).

Ao estabelecer competências para tratar desse tema tão relevante, o constituinte estabeleceu na Constituição no artigo 23, inciso VI, que: “É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: (...) VI – Proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas” (BRASIL, 1988).

Assim, os municípios têm competência constitucional para proteger o meio ambiente e combater a poluição e, para cumprir esse papel, têm o poder de manejar a tributação com essa finalidade extrafiscal.

Importante ressaltar que a PEC 45/2019 propõe a inserção do §3º no artigo 145 da nossa Constituição em que há previsão de que o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e do equilíbrio e da defesa do meio ambiente.

### *A Extrafiscalidade da Tributação Verde*

O tributo pode ser classificado como fiscal quando a sua função preponderante é a arrecadação de recursos para os cofres públicos, ou seja, arrecadar receitas para financiar o Estado.

A tributação extrafiscal tem uma função reguladora da atividade dos particulares, com objetivos diversos de somente obter receitas

tributárias, assim, tem por finalidade aventar ao cidadão-contribuinte uma ação ou omissão, oferecendo um benefício econômico. Destarte, a função fiscal é transcendida pelas funções extrafiscais da tributação.

Roque Antônio Carrazza leciona que:

Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. (Carraza, 2015).

A extrafiscalidade pode ser manejada como um instrumento proativo. Em outros termos, ao invés dos tributos arrecadados seguirem todo fluxo habitual no erário público para posterior utilização, uma redução de alíquota ou até mesmo exclusão dos mesmos, poderia propiciar práticas que provocariam repercussões similares, adicionando ainda maior celeridade do que o trâmite normal, muitas vezes evitado de burocracias engessantes. Desse modo, diversos municípios têm adotado a tributação como vetor de uma maior conscientização ecológica.

## **IPTU**

Conforme o artigo 156, I, da nossa Carta Magna, o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) é o imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal e incide sobre a propriedade de imóveis urbanos. Apesar da natureza do IPTU ser eminentemente fiscal, pode assumir também uma faceta extrafiscal nos termos do artigo 182, 4º, II da CRFB/88.

## **IPTU Verde**

A Lei nº. 10257/2001, denominada Estatuto da Cidade, regulamenta os artigos 182 e 183 da Constituição Federal e estabelece diretrizes gerais da política urbana com normas de ordem pública e interesse social que regulam o uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo, da segurança e do bem-estar dos cidadãos, bem como do equilíbrio ambiental.

O artigo 4º, IV, 'a', possibilitou que fossem utilizados institutos tributários em relação ao IPTU.

A relevância constitucional do tema relacionado ao IPTU verde deu ensejo a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 13/2019, já aprovada no Senado Federal, que permite aos municípios reduzirem o IPTU para incentivar a preservação do meio ambiente e a sustentabilidade.

Assim, o IPTU Verde nasce com o objetivo de impulsionar práticas sustentáveis, que se coadunem à responsabilidade ambiental da propriedade urbana. O fito desse aspecto extrafiscal do IPTU é contribuir para o abrandamento dos danos ao meio ambiente causados no uso das propriedades urbanas, oferecendo como contrapartida a redução de alíquotas do IPTU. Dessa forma, descontos em diferentes níveis podem ser disponibilizados para os contribuintes que incorporaram hábitos mais sustentáveis em seus imóveis urbanos.

Conforme já exposto, o IPTU é um imposto municipal, então há a possibilidade abstrata de cada um dos mais de cinco mil municípios estabelecer a forma de aplicação do programa com suas respectivas medidas esperadas do contribuinte, como também as pertinentes reduções das alíquotas do imposto em análise.

Os municípios que optaram pelo IPTU Verde adotaram, geralmente, as seguintes medidas como forma de estimular os contribuintes: construção com materiais mais sustentáveis, implantação de painéis solares, plantação de árvores no passeio público instalação de mecanismos para captação de águas pluviais, implementação e

preservação de cobertura vegetal (áreas permeáveis) maiores que as exigidas pelos municípios.

Por exemplo, o município de São Carlos/SP estabeleceu que a área permeável (em  $m^2$ ) consiste em toda parte do terreno que não possui revestimento de piso, permitindo que a água da chuva penetre no solo. Para efeito do desconto no IPTU, só podem ser consideradas as áreas permeáveis que estiverem revestidas com vegetação (grama, arbustos ou árvores).

Conforme o artigo “Considerações sobre o IPTU Verde”, é possível indicar os quatro principais mecanismos para concessão de descontos:

1) percentuais cumulativos (como em Ipatinga), por meio dos quais são designadas iniciativas capazes de gerar descontos que podem se acumular (até certo limite), e.g. 10% sobre o valor do IPTU para o conjunto « $M_1$ ” de medidas sustentáveis, mais 20% para o conjunto “ $M_2$ ”, gerando um total de 30% de desconto; 2) percentuais com variável (como em Americana), pelo qual as porcentagens variam de acordo com uma variável particular (por exemplo, 10% de desconto se a área abrangida pela permeabilização for superior a 15% da área total do terreno, ou 15% de desconto, se for igual ou superior a 20%); 3) percentual fixo (como em Barretos), pelo qual um único percentual corresponde a uma série ações sustentáveis que devem ser implantadas em conjunto ou individualmente; e 4) percentuais não cumulativos (como em São Carlos), onde são designadas iniciativas que atraem descontos não cumulativos, v.g. 10% sobre o valor do IPTU para o conjunto « $M_1$ ” de medidas sustentáveis ou 20% para o conjunto “ $M_2$ ”, não sendo possível somar os percentuais. Os quatro mecanismos costumam aparecer misturados em algumas legislações. (Batista Júnior; Andrade; Guimarães, 2021)

Os municípios de Colatina/ES (Lei 4537/1999), Curitiba/PR (Lei nº 9.806/2000) e Porto Alegre/RS (Lei Complementar 482/2002) são considerados pioneiros na implantação do IPTU Verde no Brasil.

Diversos municípios já implementaram programas de incentivo à adoção de práticas sustentáveis por meio do IPTU Verde. Entre os municípios que já possuem legislação de IPTU Verde, destacam-se: São Carlos/SP (Lei 13.692/2005); Americana/SP (Lei 4.448/2007); Campos do Jordão/SP (Lei 3.157/2008); Barretos/SP (Lei Complementar 122/2009); Palmas/TO (Lei 122/2009); Ipatinga/MG (Lei 2.646/2009); Natal/RN (Lei 301/2009); e São Vicente/SP (Lei Complementar 634/2010), Guarulhos/SP (Lei 6.793/2011); Goiânia/GO (Lei 235/2012); Florianópolis (Lei Complementar 480/2013); Maringá/PR (Lei 9.860/2014); Seropédica/RJ (Lei 526/2014); Curitiba (Lei 14.771/2015); Salvador/BA (Decreto 29.100/2017); São Bernardo Campo/SP (Lei 6.564/2017); Vitória da Conquista/BA (Lei 2.157/2017); Distrito Federal (Lei 5965/2017) Araraquara/SP (LC 889/2018); Caruaru/PE (LC 62/2018); Balneário Camboriú/SC (Lei 4.303/2019); Tietê/SP (Lei 3.730/2019); Ribeirão Preto/SP (Lei 2.996/2019) Porto Velho/RO (Lei Complementar 759/2019); Tubarão/SC (Decreto 4.593/2019); e Muriaé/MG (Lei 5.993/2020); Belo Horizonte/MG (Lei 11.284/2021).

Ainda são pouquíssimos os municípios que implantaram o programa do IPTU Verde, mas claramente há uma curva ascendente que o torna uma tendência nacional. O IPTU ecológico, sem dúvida alguma, é um dos mais promissores programas através do qual a finalidade extrafiscal da tributação pode ser manejada em prol do meio ambiente.

De acordo com Batista Júnior, Andrade e Guimarães:

O avanço tecnológico e as exigências de sustentabilidade exigem um conjunto normativo que propicie o atendimento da função socioambiental da propriedade e o IPTU vem se revelando um mecanismo eficaz. O desenvolvimento de tecnologias que favoreçam o aperfeiçoamento

dos imóveis urbanos precisa ser incentivado e o IPTU Verde pode proporcionar vantagens competitivas para “empresas verdes”. Assim, todos ganham e o meio ambiente agradece. (Batista Júnior; Andrade; Guimarães, 2021).

O grande desafio é que a ecofiscalidade no IPTU seja implementada por mais municípios do Brasil e que, com vontade política, planejamento e criatividade, possa alinhar crescimento econômico com sustentabilidade.

## ISS

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, incide sobre as atividades prestadoras de serviços constantes em uma lista de serviços anexada à legislação federal (Lei Complementar 116/2003). Apesar da natureza do ISS ser eminentemente fiscal, pode assumir também uma faceta extrafiscal nos termos do artigo 8º -A, § 1º, da Lei Complementar nº 116/2003.

## ISS Verde

Como já mencionado, o ISS é um imposto cuja sua principal função é arrecadatória, porém há também a possibilidade do seu manejo extrafiscal. A regra do ISS é que sua alíquota mínima seja de 2%, conforme a previsão legal na Lei Complementar nº 116/2003, porém, o legislador optou por elencar exceções a essa norma:

Art. 8o-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). § 1o O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga

tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Brasil, 2003).

Os subitens supracitados se referem aos serviços de execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS), como também o de reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS) e os serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

Não obstante da lista de serviços tributáveis pelo imposto não expor nenhuma implicação ambiental específica, há uma clara intenção de fomentar o setor da construção civil.

Embora a inexistência de normatização intrínseca relativa à tributação verde, alguns municípios incluem aspectos ambientais na tributação do ISS.

Alguns municípios, como Belo Horizonte (MG), Campo Grande (MS), Bragança Paulista (SP) e Itatiba (SP), autorizam a redução das alíquotas do ISS em face de iniciativas no campo da construção civil ou da reforma de imóveis que adotem certas medidas sustentáveis, como: sistema de captação da água da chuva: sistema que capte a água da chuva e a armazene em reservatórios devidamente tampados, para utilização no próprio imóvel; sistema de reuso de água: utilização, após o devido tratamento, das águas residuais provenientes do próprio

imóvel, para atividades que não exijam que a mesma seja potável; sistema de aquecimento hidráulico solar: utilização de sistema de captação de energia solar térmica para aquecimento de água, com a finalidade de reduzir parcialmente o consumo de energia elétrica na residência; sistema de aquecimento elétrico solar: utilização de equipamentos de captação de energia solar térmica para reduzir parcial ou integralmente o consumo de energia elétrica da residência, integrado com o aquecimento da água; construções com material sustentável: utilização de materiais que atenuem os impactos ambientais, desde que esta característica sustentável seja comprovada mediante apresentação de selo ou certificado.

De forma exemplificativa e mais específica, em relação ao município de Itatiba, a Lei nº 441/2011 autorizou o Poder Executivo a instituir, no âmbito do seu município, o Programa do Imposto Ecológico, cujo objetivo é fomentar medidas que preservem e recuperem o meio ambiente, ofertando em contrapartida benefício tributário ao contribuinte.

O benefício tributário, consiste na redução do IPTU e do ISS, às pessoas físicas e jurídicas, proprietárias de imóveis residenciais e comerciais que adotem medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente.

Em relação ao ISS de construção, o benefício fiscal somente será concedido no caso de construções novas e reformas de edificações, obedecendo-se aos critérios previstos, como, por exemplo, que o pagamento seja efetuado no ato da liberação do alvará da construção.

O benefício tributário acima previsto não poderá exceder a 10% (dez por cento) do imposto a ser renunciado. A renovação da concessão do benefício tributário deverá ser feita a cada 3 (três) anos, junto à Secretaria de Obras e Meio Ambiente do Município.

O município do Rio de Janeiro é outro exemplo do manejo extrafiscal do ISS com foco na ecofiscalidade. A Câmara Municipal do Rio de Janeiro aprovou em maio de 2023 o Projeto de Lei nº 1153/2022, do Executivo, que foi sancionada em junho de 2023 e que prevê a

criação de incentivos fiscais para empresas da cadeia de crédito de carbono se instalarem na cidade, por meio do programa ISS Neutro.

O objetivo é transformar a cidade do Rio de Janeiro na capital dos investimentos verdes, além de cumprir metas previstas no Plano Estratégico Rio 2021-2024. A medida também visa atingir as metas do Plano de Desenvolvimento Sustentável e Ações Climáticas, de neutralização da emissão de CO<sub>2</sub> – de 5%, até 2024, e de 20%, até 2050 (ambos em relação a 2017).

Para viabilizar a iniciativa, a proposta do Poder Executivo prevê a redução, de 5% para 2%, da alíquota do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) incidente sobre as atividades de desenvolvimento e auditoria de projetos de créditos de carbono, além das atividades de registro de créditos de carbono e de disponibilização de plataformas de transação de créditos de carbono.

Pelos cálculos da prefeitura, o fomento vai atingir 60 milhões de reais ao ano. O valor poderá ser abatido do ISS de compradores de créditos de carbono. Considerando-se os dados de 2021, o total equivale a 1,2% do cerca de 1 bilhão de dólares movimentado no mercado voluntário global de carbono.

Nesses 60 milhões de reais espera-se ter várias atividades e empresas de qualquer setor, seja de advocacia, de óleo e gás, qualquer atividade econômica, que pague o ISS da cidade e vá a mercado fazer essa compra do crédito de carbono. Assim, apresentando os seus certificados junto às secretarias de Fazenda ou de Desenvolvimento Econômico, fazer o seu abatimento de até R\$ 3 milhões. A nova legislação tem caráter temporário e vai valer até o final de 2030. A eficiência e a efetividade dos benefícios concedidos serão avaliadas a cada ano, de acordo com critérios e metas anuais de desempenho.

Não obstante alguns municípios já tenham implantado o ISS Verde, há necessidade de avanços, pois ainda é muito tímido em relação ao potencial do uso do referido imposto como mola propulsora na preservação ambiental e desenvolvimento sustentável.

Nesse contexto, uma reforma tributária é essencial para que o ISS Verde possa ter mais visibilidade e segurança jurídica, para que alcance maior número de municípios e, conseqüentemente, maior eficácia desse tributo na ecofiscalidade.

## **Considerações finais**

Sem dúvida, a preservação ambiental e a sustentabilidade alcançaram uma magnitude nos últimos anos. Desse modo, originaram-se mobilizações mundiais em prol dessa temática, sendo uma das mais relevantes a Agenda 2030 da ONU. O manuseio da tributação como mecanismo potencializador da preservação ambiental também é uma tendência em vários lugares no mundo, notadamente nos chamados países nórdicos.

No nosso âmbito federal, a CIDE-Combustíveis, com fulcro no artigo 177, § 4º, II “b” da CRFB/88, prevê que a arrecadação desse tributo também será manejada para o financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás. Porém, há propostas interessantes para avançar mais ainda, como a da reformulação da CIDE, com objetivo de estimular a descarbonização do mercado de combustível, com a proposta de uma CIDE-Carbono ou CIDE-Ambiental, com objetivo de fomentar melhorias ao meio ambiente.

Nos estados brasileiros a aplicação do chamado ICMS Verde já está mais avançada e consolidada, pois, pelo menos, 16 (dezesseis) estados brasileiros fazem uso de critérios ambientais para distribuição do ICMS. Na esfera municipal ainda há muito a ser feito, porquanto menos de 2% dos municípios implantaram o IPTU e/ou ISS Verde.

Relação dos municípios com adoção de incentivos fiscais municipais – IPTU e/ou ISS Ecológico, segundo pesquisa de Eliane Akiko Endo:

<b>Município</b>	<b>Estado</b>	<b>Lei Municipal</b>
Guarulhos	SP	Lei nº 6.793/2010
São Carlos	SP	Lei nº 13.692/2005
Itatiba	SP	Lei nº 4.417/2011
Jaguariúna	SP	Lei nº 236/2013
Arujá	SP	Lei nº 3.118/2019
Barueri	SP	Lei nº 2.607/2018
Sorocaba	SP	Lei nº 9.571/2011
Araraquara	SP	Lei nº 7.152/2009
Avaré	SP	Lei nº 214/2016
Barretos	SP	Lei nº 122/2009
Tietê	SP	Lei nº 3.730/2019
Campos do Jordão	SP	Lei nº 3.157/2008
Americana	SP	Lei nº 4.448/2007
São Vicente	SP	Lei nº 634/2010
Ubatuba	SP	Lei nº 3.501/2012
Marília	SP	Lei nº 8.137/017
Ribeirão Preto	SP	Lei nº 2.996/2019
Curitiba	PR	Lei nº 9.806/2000
Londrina	PR	Lei nº 6.858/1996
Maringá	PR	Lei nº 9.860/2014
Cruzeiro do Oeste	PR	Lei nº 089/2009
Laranjeiras do Sul	PR	Lei nº 044/2011
Tubarão	SC	Lei nº 46593/2019
Camboriú	SC	Lei nº 2.544/2013
Lages	SC	Lei nº 067/2011
Fraiburgo	SC	Lei nº 285/2018
Capinzal	SC	Lei nº 216/2018
Independência	RS	Lei nº 2.778/2017
Sarandi	RS	Lei nº 4.955/2019
Salvador	BA	Lei nº 8.723/2015

<b>Município</b>	<b>Estado</b>	<b>Lei Municipal</b>
Cruz das Almas	BA	Lei nº 2.361/2013
Seropédica	RJ	Lei nº 526/2014
Petrópolis	RJ	Lei nº 2.888/2017
Ipatinga	MG	Lei nº 2.646/2009
Betim	MG	Lei nº 6.223/2017
Colatina	ES	Lei nº 4.537/1999
Goiânia	GO	Lei nº 235/2012
Brasília	DF	Lei nº 5965/2017
Palmas	TO	Lei nº 122/2009

Fonte: Endo, 2021.

Ainda segundo Endo (2020), dos municípios encontrados nessa pesquisa, apenas os municípios de Itatiba/SP e Palmas/TO aplicam tanto o IPTU Verde e o ISS Verde.

Como já visto, tributação ambiental desempenha um papel crucial na busca por um desenvolvimento sustentável e na proteção do meio ambiente. No entanto, é de suma importância projetar e implementar projetos de tributação verde de maneira gradativa e equilibrada, levando em conta a realidade socioeconômica e as necessidades e particularidades de cada município.

Assim, um aspecto que não pode ser negligenciado é que o programa da tributação ecológica poderá trazer prejuízo à arrecadação municipal, porém a tributação verde também é uma medida preventiva que poderá igualmente contribuir para minimizar gastos emergenciais com desastres ambientais e ainda, por exemplo, reduzir a poluição ambiental que impacta no sistema de saúde pública, de forma que poderá reduzir gradativamente problemas respiratórios, melhorando a qualidade de vida da população, e esses ganhos em saúde pública e interesse social, a longo prazo, podem compensar a perda arrecadatória inicial.

Além desses aspectos, a inovação tributária é necessária para a harmonização do sistema tributário às contemporâneas premissas da sustentabilidade ambiental.

É pertinente o entendimento de Endo em relação ao desafio da tributação verde e a altíssima carga ambiental pátria:

É preciso que a tributação voltada à preservação e à proteção do meio ambiente tenha diretrizes que objetivem uma nova sistematização do caráter extrafiscal dos tributos, e dele deve ser retirado o estigma de ser uma imposição sancionatória, com a finalidade de culminar no desenvolvimento socioambiental sustentável. Cabe ressaltar que o Brasil é um país com elevadíssima carga tributária, sendo assim, não é muito eficaz criar tributos novos, assim como não se trata de reduzir a discussão a respeito do tributo ecológico, pois o que se observou é que não há um conceito próprio de tributo ambiental nem se trata de uma distinta espécie tributária. É somente um remanejamento do sistema tributário com utilização do caráter extrafiscal do tributo. Diante da dimensão do Brasil e da quantidade de municípios brasileiros, apesar do número de municípios adotantes do IPTU e do ISS ecológicos ser incipiente, essa não deixa de ser uma iniciativa rumo ao desenvolvimento socioeconômico. Além do mais, a extrafiscalidade, quando aplicada, estimula comportamentos positivos, tanto da classe empresarial da construção civil quanto da sociedade. Além disso, o caráter punitivo das multas aplicadas aos atos da iniciativa privada torna-se uma ideia ultrapassada, assim como o caráter meramente reparatório, pela sua ineficiência, uma vez que a velocidade de recuperação de retorno do meio degradado ao estado natural, o qual é lento e com alto nível de dificuldade. (ENDO, 2021)

Por fim, conclui-se que a preservação do meio ambiente não é apenas um dever dos cidadãos e das empresas, mas também de todos os entes tributantes.

Especificamente sobre as contribuições que os municípios poderão acrescentar à ecofiscalidade, considerar que eles são entes com a maior proximidade dos cidadãos-contribuintes é essencial para compreender a relevância e impacto da tributação verde municipal, conforme já evidenciado, é uma ferramenta eficiente para a conservação ambiental e ainda também capaz de fomentar um desenvolvimento econômico regional sustentável.

## Referências

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; ANDRADE, Aurélio Oliveira; GUIMARÃES, Samuel Giovannini Cruz. **Considerações sobre o IPTU Verde**. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2021-fev-24/opiniao-consideracoes-iptu-verde#\\_edn2](https://www.conjur.com.br/2021-fev-24/opiniao-consideracoes-iptu-verde#_edn2). Acesso em: 30 jun. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.html). Acesso em: 1 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. PRESIDÊNCIA da República Federativa do Brasil. Legislação. **Brasília**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 5 jul. 2023.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. ed. Editora JusPodivm: Salvador, 2023.

ENDO, Eliane Akiko. **IPTU e ISS ecológico**: proposta de política pública para o município de Curitiba – Paraná. Dissertação (Mestrado) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Programa de Pós-graduação em Planejamento e Governança Pública, Curitiba, 2020.

ITATIBA (Cidade). Portal Eletrônico. **Itatiba**. Disponível em: <https://www.itatiba.sp.gov.br/>. Acesso em: 5 jul. 2023.

RIO DE JANEIRO (Cidade). Portal Eletrônico. **Rio de Janeiro**. Disponível em: <https://prefeitura.rio/>. Acesso em: 5 jul. 2023.

SILVAI, Dirceu Elber Gomes. **A Tributação Verde na Política Tributária do Brasil**: uma discussão acerca do desafio de associar os tributos ao meio ambiente. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-tributacao-verde-na-politica-tributaria-do-brasil-uma-discussao-acerca-do-desafio-de-associar-os-tributos-ao-meio-ambiente/>. Acesso em: 7 jul. 2023.



# CAPÍTULO 9

## **IPTU PROGRESSIVO NO TEMPO: CONSIDERAÇÕES SOBRE SUA NATUREZA NÃO-TRIBUTÁRIA**

*Glauber de Lucena Cordeiro<sup>1</sup>*

### **Introdução**

A Constituição brasileira de 1988 foi inovadora ao elevar os municípios à condição de entes integrantes da federação do país, dotando-os de competências e autonomias nunca vista na nossa história constitucional. Através da Carta Magna, as municipalidades passaram a usufruir de prerrogativas de auto-organização legislativa, administrativa e econômico-financeira para que os mesmos pudessem exercer de forma mais efetiva e eficaz seus misteres para com sua população.

Essas benéficas jurídico-políticas conquistadas pelos municípios também foi refletida no âmbito tributário. A Constituição ampliou o leque de competências tributárias municipais, conferindo a eles a possibilidade de criação de três impostos (IPTU, ISS e ITBI – art. 156), além da permissão da instituição de taxas e contribuições de melhorias (art. 145), contribuições sociais sobre os servidores públicos para financiamento do seu regime próprio de previdência social (§1º, do art. 149); e, posteriormente, a competência para criação da contribuição sobre o serviço de iluminação pública (art. 149-A). Isso

---

1 Mestre em ciências jurídicas pela UFPB; Doutor em direito pela UERJ; professor da graduação e pós-graduação stricto sensu do UNIPÊ, onde exerce a função de coordenador do PPGD/UNIPE; professor efetivo da UERN; advogado. Contato: glauberdelucena@yahoo.com.br

sem falar nas diversas situações de repartição de receitas de tributos de competência de outros entes federativos que lhes são repassados obrigatoriamente.

Porém, é assente que mesmo com essas competências tributárias e repartições outorgadas pela legislação, na imensa maioria das vezes, elas são insuficientes para a manutenção das municipalidades brasileiras; fazendo que esses entes não tenham os recursos necessários para financiar tanto a sua estrutura administrativa, quanto, principalmente, executar os serviços públicos de sua responsabilidade aos munícipes.

Mas a questão das dificuldades municipais em razão da escassez de recursos não será a temática a ser trabalhada nesse artigo. O que se pretende abordar é uma questão que envolve um dos tributos municipais, o Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU. De forma diferenciada, a Constituição Federal, em seu art. 182, §1º, inc. II, dispõe sobre a possibilidade dos municípios instituírem a progressividade do IPTU para fins de política urbana, quando os proprietários de imóveis não edificados, subutilizados ou não utilizados que estejam desconformes com os regramentos constantes no respectivo plano diretor municipal não promovam, dentro do prazo legal estipulado, as devidas conformações. Trata-se do popularmente conhecido “IPTU progressivo no tempo”.

Trata-se de um importante instrumento a disposição dos municípios para efetivar a função social de imóveis urbanos cujos proprietários não estejam conferindo a devida destinação para suas propriedades, devendo fazer as devidas adequações ao que dispõe os respectivos planos diretores. A partir da progressividade do IPTU aqueles imóveis em desconformidade poderão ter aumentos graduativos anualmente no valor da exação, estimulando o proprietário que até então estava inerte em sua adequação à política urbana municipal a atender as prescrições legais, já que se não o fizer haverá uma elevação de gastos com aquele tributo.

Mas a questão que se quer tratar nesse trabalho, independentemente da eficácia da medida para fins de política urbana, é: o IPTU progressivo tem natureza jurídica tributária? A referida indagação parte do pressuposto de que se algo que é utilizado para compelir o proprietário de um imóvel que não atenda ao que determina a legislação teria caráter sancionatório; e daí, incompatível com o conceito de tributo, disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional. Ou essa previsão não teria condão punitivo; mas sim, de estímulo ao dono do imóvel que não atenda ao plano diretor municipal a fazer a devida adequação, confirmando a natureza tributária do instituto, sendo considerada uma função extrafiscal atribuída ao IPTU para o atendimento da função social das cidades.

Arraigado em argumentos que serão descritos a seguir, tentar-se-á demonstrar que o IPTU progressivo não possui natureza tributária; o que, de antemão, não faz retirar sua validade e necessária implementação pelos municípios para uma melhor efetivação das políticas urbanas. Uma coisa é não possuir sua feição caracterizada e regrada pelos institutos e preceitos do direito tributário, outra é querer desconsiderar a importância que o instrumento possui em benefício das comunas brasileiras, devendo-se apenas as municipalidades fazerem suas devidas adequações para não ferir direitos fundamentais dos contribuintes que devem pagar essa exação.

O presente arrazoado possui quatro seções, além dessa introdução. Na segunda seção far-se-á alguns comentários sobre o IPTU, apresentando uma visão genérica sobre seu fato gerador, peculiaridades constitucionais e apresentação de principais jurisprudências sobre o tributo. Na terceira seção será comentado o instituto do IPTU progressivo e sua regulamentação geral disposta no Estatuto da Cidade (Lei n. 10.257/01). Na seção seguinte serão tecidas, especificamente, as razões para não conferir ao IPTU progressivo a natureza tributária. E, por último, nas considerações finais, os efeitos jurídicos que tal descaracterização pode conferir.

Metodologicamente esse trabalho utilizar-se-á de uma pesquisa qualitativa em materiais bibliográficos como artigos, legislação e jurisprudências acerca do IPTU e de sua progressividade, bem como do método indutivo para construir os fundamentos para concluir pela natureza não tributária do IPTU progressivo no tempo. Trata-se, aqui, de um pequeno estímulo para o debate acadêmico, onde se deixar o registro argumentativo com o intuito de contribuir para uma melhor dialética acerca daquele instituto de política urbana, guardando-se total respeito àqueles que se posicionam de forma diversa ao que será apresentado.

## **Considerações constitucionais e gerais sobre o IPTU**

A tributação sobre imóveis urbanos no Brasil data de 1808, com a instituição da “décima urbana” pelo Alvará de 27 de junho daquele ano, recaindo sobre os prédios localizados nas cidades, vilas e povoações situadas na orla marítima, que tivessem condições de habitabilidade, através de demarcações estabelecida pelas respectivas Câmaras (Barreto, 2009, p. 175-176).

O imposto predial territorial urbano, de competência municipal, surge com a Constituição de 1934 (art. 13, §1º, inc. II), sendo que eram dois tributos diferentes. A junção em um único imposto só veio ocorrer com a Constituição de 1946. Mas desde da Carta Magna de 1934 a competência constitucional sobre esse tributo sempre se manteve com as municipalidades até a presente (Duarte, 2015, p. 643).

Nos termos da atual Lei Maior, o art. 156, inc. I dispõe que o imposto incidirá sobre a propriedade predial e territorial urbana. Com afirma Sacha Calmon Navarro Coelho, o IPTU não incide sobre o bem em si. Mas sim, sobre o direito de propriedade de imóvel situado em zona urbana (2016, p. 331). Já o CTN, recepcionado nesse ponto como norma geral de direito tributário, aduz em seu art. 32, caput, que tal imposto recairá sobre a propriedade, o domínio útil e a posse do imóvel por natureza ou acessão física situado na zona urbana municipal.

Essa ampliação da materialidade do imposto para incidir sobre o domínio útil e a posse de imóveis urbanos é majoritariamente aceita pela doutrina e jurisprudência, sob a argumentação de que o Constituinte ao tratar da “propriedade” referente ao IPTU, não estava se referindo ao seu conceito de forma estrita ou jurídico, nos termos da legislação civil; mas ao seu sentido mais amplo (Carneiro, 2019, p. 71) ou comum (Barreto, 2009, p. 179), que englobaria outros institutos de um “direito de propriedade tributável” (Coelho, 2016, p. 333).

Nesse sentido, a ampliação da incidência do IPTU nos termos do prescrito no CTN, seria constitucional, pois o fim desejado pela Lei Maior é o de ter a incidência do imposto tanto sobre a propriedade de imóveis urbanos, bem como os elementos inerentes a ela que garantam o direito de uso, gozo e disposição da coisa.

Assim, para se evitar maiores divagações sobre a incidência do IPTU, já que não se trata do objeto central desse trabalho, conforma-se que seu fato gerador ocorrerá nos termos em que o caput do art. 32 do CTN elenca: a) a propriedade, quando o titular tem o domínio pleno de determinado imóvel urbano; b) o domínio útil, compreendido o direito de utilização e disposição sobre tais imóveis conferidos pelo proprietário a outrem que gozará do domínio eminente, nos termos da legislação civil; e c) a posse, caracterizada pela detenção do exercício de algum dos poderes inerente a propriedade, nem que seja de forma precária, sobre o bem. Porém, para que essa posse seja capaz de configurar a incidência do IPTU ao seu possuidor, ela deve ser caracterizada pelo “animus domini” a postular o instituto usucapião sobre o bem imóvel (Pausen; Melo, 2009, p. 285). Ou seja, devem-se estar presentes a intenção do possuidor em ser dono da coisa, com a exteriorização de conteúdo econômico (Carneiro, 2019, p. 72).

Com base nesse posicionamento, não se pode imputar a incidência de IPTU a um mero detentor que está habitando em imóvel urbano, seja por uma pequena temporada, seja por um período mais longo, como no caso de um locatário; sem que haja a configuração

de sua vontade em ter o domínio do bem com o passar dos anos, e pela inércia do proprietário em reivindicar o imóvel em caso de usuração do mesmo.

O aspecto espacial se torna algo de imensa relevância em relação ao IPTU, pois é a partir desse elemento que poderá determinar se o imóvel se situa ou não na zona urbana municipal. A configuração da delimitação da zona urbana municipal para fins de incidência do imposto é regrada pelas disposições dos §§1º e 2º do art. 29, do CTN.

Na prática, cabe a legislação municipal dispor sobre os limites urbanos e rurais do município através da sua lei de zoneamento, nos termos do seu plano diretor. Porém, o CTN faz importantes considerações para liminar exarcebações que um município possa fazer em sua legislação na delimitação do espaço urbano. Por exemplo: com fins de tributar com o IPTU todo o seu território, a municipalidade dispõe em lei que a área do município é totalmente urbana, não havendo nenhum ponto característico de zona rural; quando de fato há espaços com essa natureza em seu território.

Assim, a regra geral para configuração de zona urbana tributável com aquele imposto é que o imóvel esteja localizado em área contemplada com pelo menos duas utilidades daquelas que estão dispostas nos incisos I a V do §1º do art. 32 do CTN.

No caso, adotar-se-á o critério topográfico para essa hipótese (Corralo, 2011, p. 211). Desta feita, o imóvel estando em localização que não alcance as duas utilidades referidas naquele inciso, mesmo que a lei municipal indique aquele local como integrante da zona urbana, o imposto a ser pago não será o IPTU.

Para além dessa questão do §1º do art. 32, o CTN, o seu §2º, afirma que se a lei municipal delimitar áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, que estejam devidamente loteados e que tais áreas sirvam para futuras habitações, instalação de indústrias ou para atividades comerciais, estas serão tributadas com o IPTU, mesmo que não contenham nenhuma das utilidades desenhadas nos incisos do parágrafo anterior.

Tal medida favorece aos municípios, pois eles podem delimitar a incidência do imposto em áreas que ainda possuam características rurais, mas que podem servir para expansão da zona urbana daquela comuna, desde que já haja uma regularização daquela área em órgão registral competente.

Com efeito, fica assente que o parágrafo segundo do art. 32 do CTN adotou o critério da destinação do imóvel, em detrimento do critério topográfico, que seria sua regra geral (Carneiro, 2019, p. 85-86). Ou seja, se a destinação daquele imóvel que foi loteado for para habitação, indústria ou comércio, será o IPTU, e não o ITR, a ser cobrado.

Por exemplo, se um proprietário de um sítio loteia seu imóvel e já o inscreve em órgão competente com destinação de transformá-lo em condomínio de casas de campo, mesmo que ainda não esteja com as melhorias caracterizadoras da urbanização, ficar-se-á pagando o imposto de competência municipal, e não mais o federal. Frise-se, necessário para essa possibilidade o cumprimento das duas exigências do §2º do art. 32 do CTN: a) lei municipal dispendo que aquela área é urbanizável ou de expansão urbana, e b) inserção do loteamento aprovado em órgão competente com a destinação para habitação, indústria ou comércio (Sabagg, 2018, p. 1183).

Ainda sobre o aspecto espacial do IPTU, deve-se mencionar que a jurisprudência já tem sedimentado que o Decreto-Lei n. 57/66, que trazia disposições gerais sobre o IPTU e também sobre o ITR, está em vigência naquilo que não foi revogado expressamente por legislações posteriores; tendo o status de Lei Complementar, quando seus dispositivos tratarem de matérias afeitas ao art. 146 da Constituição de 1988.

É o caso do art. 15 desse Decreto-Lei, que determina que imóveis onde comprovadamente haja exploração de atividade extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial terá a incidência do ITR. Vê-se que esse art. 15 está dispendo sobre conflito de competências em matéria tributária.

Nesse caso, mesmo que o imóvel esteja localizado em área urbana, mas sendo verificada a realização de tais atividades econômicas, haverá a incidência do Imposto territorial rural; pois o próprio artigo exclui a incidência do art. 32 do CTN nesse caso. Verifica-se, no caso, que o critério de destinação do imóvel será preponderante para essas situações ao critério topográfico, sem falar no mandamento do próprio texto legal, já que uma lei posterior (o Decreto-Lei n. 57/66) excluiu expressamente a aplicação do art. 32 do CTN a esses casos.

No que se refere aos contribuintes do IPTU, o CTN, em seu art. 34, anuncia que serão caracterizados como tais: o proprietário do imóvel urbano, o titular do domínio útil, e o seu possuidor a qualquer título. Porém, nesse último caso, registre-se que o possuidor só será contribuinte se ele estiver com “*animus domini*” sobre o bem, conforme a jurisprudência dominante.

Também é necessário observar que, nos termos da Súmula n. 399 do STJ, cabe a legislação municipal estabelecer quem é o sujeito passivo do IPTU. Assim, em razão da competência tributária sobre esse imposto, os municípios poderão, através de suas próprias leis, disporem sobre quem serão os contribuintes e/ou os responsáveis do IPTU, estando esses atores, no dizer de Roque Carrazza, sob o “estado genérico de sujeição” (Carrazza, 2003, p. 442), desde que sejam obedidas às prescrições gerais do art. 34 do CTN.

Foi com base nesse entendimento que foi STJ confirmou as teses do Tema Repetitivo n. 122, aduzindo que a lei municipal pode escolher como contribuinte quaisquer dos sujeitos descritos no art. 34 do CTN ou mais de um deles, só podendo haver a exclusão da sujeição passiva de algum quando a lei municipal retirar sua responsabilidade.

No âmbito temporal, o momento de sua apuração é prescrito em lei municipal, sendo uma praxe adotar, por ficção legal, o dia 1º de janeiro de cada ano para sua incidência. Portanto, esse imposto possui fato gerador continuado e que se renovará anualmente contra aquele que seja considerado o contribuinte da exação.

Porém, nada impede que a lei municipal estabeleça que a ocorrência do fato gerador se dê em outra data do calendário. Apenas ficará mais complicado para a administração tributária fazer o lançamento dessa forma em função do costume já existente de se fazer em 1º de janeiro e em função da compatibilidade da cobrança no início do ano civil com as prescrições do princípio constitucional da anterioridade que recaem sobre o IPTU (art. 150, inc. III, b) e c) da CF/88 e seu §1º, que serão melhor abordados ao final dessa seção). Também é interessante mencionar a situação dos imóveis recém-construídos, em que sua incidência do tributo sobre a acessão física construída pode ocorrer em outras situações estipuladas pela lei municipal, como, por exemplo, a data da liberação do “habite-se” (Carneiro, 2019, p. 88).

A Constituição de 1988 ainda traz importantes referências ao IPTU. Em primeiro, o IPTU poderá ter alíquotas diferenciadas em função do uso do imóvel urbano ou de sua localização (Art. 156, §1º, inc. II, incluído pela EC n. 29/00). Entende-se por alíquota diferenciada a possibilidade que o ente competente para tributar possui para estabelecer alíquotas diversificadas para cada situação específica que a lei autorizar.

No caso do IPTU, os municípios poderão instituir percentagens de tributação diferente sobre os imóveis, a partir do fim ao qual serão utilizados: residenciais, industriais, comerciais etc. Também será possível instituir alíquotas diferenciadas em função da localização onde se encontra o imóvel urbano; podendo ocorrer que em determinada região, zona ou mesmo bairro do município a alíquota seja “X” e em outro a alíquota seja “Y”.

Concorda-se com Claudio Carneiro que as diferenciações de alíquotas, seja pelo uso, seja pela localização, perfaz-se em um critério de seletividade (Carneiro, 2019, p. 93); onde o município poderá estabelecer uma tributação maior ou menor a partir da destinação que o imóvel possui e/ou de estar situado em determinado ponto físico de maior ou menor destaque da comuna.

Importante mencionar que o estabelecimento de uma alíquota diferenciada em razão da localização deve ser realizado com bastante cuidado pelo município, sob pena de ocorrer uma injustiça fiscal na sua utilização. Por exemplo, determinar uma alíquota maior para uma zona da cidade onde se encontram bairros com proprietários economicamente mais abastados; mas que naquela mesma zona se encontram algumas pessoas com menos condições econômicas, proprietárias de imóveis mais humildes.

O constituinte reformador, através também da EC n. 29/00, acrescentou o inc. I ao §1º do art. 156, para possibilitar a progressividade da alíquota do IPTU em função do valor do imóvel. A partir de então, a progressividade do IPTU poderá ocorrer em razão de suas situações: a) quando da hipótese do art. 182, § 4º, inciso II, da CF/88, progressividade em função do tempo para atendimento da função social da cidade, que por ser objeto central desse artigo será melhor trabalhada nas seções seguintes; e b) pelo valor do imóvel urbano, a ser estabelecido em lei municipal; também conhecida como progressividade fiscal do IPTU.

Entende-se por progressividade, a elevação da alíquota tributária em função da ocorrência de algum evento ou regra prescrita na legislação motivante para tal majoração. No dizer de Aires F. Barreto, a caracterização da progressividade se dá quando há um crescimento das alíquotas correlativamente ao crescimento da grandeza ou da intensidade de um fator ou aspecto do fato tributário (2009, p. 274).

Nesse sentido, os municípios poderão estabelecer uma elevação das alíquotas a partir do valor que aquele imóvel urbano possua, independentemente de sua localização ou destinação. Nada impede, também, que os municípios utilizem dos critérios de alíquota diferenciadas combinadas com a progressividade em razão do valor do imóvel.

Interessante notar que o STF tem sumulado que é inconstitucional a lei municipal que institui a progressividade de alíquotas do IPTU anterior a promulgação da EC n. 29/00, ocorrida em 14 de

setembro de 2000 (Súmula n. 668). Porém, o mesmo Tribunal, em sede de repercussão geral, construiu a tese de que considera constitucionais as leis municipais anteriores àquela Emenda, que estabeleçam alíquotas diferenciadas do IPTU para imóveis edificados ou não edificados, residenciais e não residenciais.

Em síntese, argumentaram que até a EC n. 29/00 a prescrição constitucional só permitia a progressividade do IPTU para fins de extrafiscalidade (atendimento ao art. 182, § 4º, inciso II, da CF/88) e que outras progressividades criadas sem a previsão constitucional, como em razão do valor do imóvel, seriam afrontas ao texto da Lei Maior; o que não ocorreu com as alíquotas diferenciadas, já que não havia qualquer impedimento constitucional para a sua criação, segundo o STF.

Mais recentemente uma nova Emenda Constitucional veio a trazer uma imunidade específica para o IPTU. Trata-se da EC n. 116, de 17 de fevereiro de 2022, que acrescentou o §1º - A ao art. 156 da Lei Maior, prescrevendo que os templos de qualquer culto não pagarão IPTU dos imóveis onde eles celebrem e manifestem a sua fé, mesmo que tais imóveis sejam de propriedade de particulares e estejam apenas locados à entidade religiosa. O intuito dessa imunidade é permitir que as igrejas que loquem imóveis para realização de suas atividades religiosas possam usufruir da imunidade do IPTU enquanto o contrato de locação estiver em vigência.

Já que o proprietário de um imóvel urbano locado a uma entidade religiosa não gozava de imunidade, pois é um particular não inserido nas hipóteses do art. 150, inc. VI da CF/88, havia a cobrança do IPTU àquele. Assim, para se livrar da onerosidade do tributo, o locador estipulava no contrato de locação que seu locatário ficaria com a responsabilidade de pagar a exação municipal, causando um ônus econômico as igrejas. Agora, com a promulgação da EC n. 116/22, as entidades religiosas vão poder se livrar desse dispêndio embutido naqueles contratos.

Finalizando tal seção, deve-se mencionar que a CF/88 retira da obrigatoriedade da obediência da anterioridade nonagesimal para o aumento da base de cálculo do IPTU (§1º, do art. 150). Assim, se uma lei rever para maior a planta genérica de valores utilizada para encontrar o valor venal do imóvel (base de cálculo para fins desse imposto), ela só precisa ser publicada até o dia 31 de janeiro daquele ano para ter sua ampla eficácia a partir do dia 1º de janeiro do ano seguinte.

E por falar em base de cálculo, resta apenas registrar que sua mera atualização do valor monetário da planta genérica de valores até os índices de inflação oficial não se configura aumento de tributo (art. 97, §2º, do CTN), sendo possível fazê-lo por meio de Decreto do Poder Executivo municipal.

Com tais ponderações, tem-se uma visão geral dos principais aspectos que envolvem o Imposto Predial Territorial Urbano, restando apenas tratar do objeto central desse arrazoado que é o IPTU progressivo no tempo para atendimento do disposto no art. 182, §4º, inc. II (progressividade extrafiscal), que serão traçadas no item a seguir.

## **Do IPTU progressivo no tempo e sua regulamentação pelo Estatuto da cidade**

A Constituição de 1988 trouxe em seu texto a preocupação com o planejamento, organização e desenvolvimento sustentável das cidades brasileiras, apontando como principais objetivos: a promoção de sua função social e a garantia do bem-estar de quem nela habita (art. 182, caput).

Nesse sentido, orientações, prescrições e regramentos foram estabelecidos não apenas no capítulo que trata da política urbana (Capítulo II, do Título VII), mas em outros pontos do texto constitucional; para que, de forma sistemática, fossem promovidas ações para um melhor desenvolvimento das comunas e dos agrupamentos

territoriais urbanos que possam existir, como no caso de uma região metropolitana.

O Poder Público como um todo tem a obrigação de fazer a promoção de políticas que possam trazer ao cidadão o pleno gozo das funções que as cidades desempenham, como: de moradia, lazer, trabalho, convivência, mobilidade, acesso a bens e serviços etc. Por agruparem diretamente o território das urbes, acaba que os governos municipais são os mais direcionados para consecução dessas ações. Mas, diga-se de passagem, não podem ser apenas os municípios quem irão desenvolverem tais ações urbanísticas. A cooperação entre os governos das outras esferas federativas deve estar sempre presente.

Em razão dos problemas urbanísticos enfrentados por aqueles que habitam as cidades, como, por exemplo: os de ausência de habitações dignas; da poluição ambiental; da ausência de espaços públicos de convivência; das edificações sem quaisquer tipos de obediência ao direito de vizinhança ou com o comportamento coletivo harmônico, dentre outras; necessário que o Constituinte reservasse sua preocupação e trouxesse direcionamentos aos governos futuros para amenizar essas problemáticas.

Assim, foi estabelecido no texto constitucional as premissas necessárias à compatibilização entre o uso privado da propriedade urbana e a função social que não só ela tem que produzir, mas também, que as cidades devem promover aos seus habitantes.

Uma importante política urbana estabelecida constitucionalmente foi a disposta no art. 182, §4º, visando que a propriedade privada urbana que não esteja atendendo a sua função social possa ter o seu devido aproveitamento através da adequação aos termos que são estabelecidos na legislação.

Trata-se de possibilitar que o Poder Público municipal possa interferir nos imóveis, mais especificamente o solo urbano, que sejam considerados não edificados, sub utilizados ou não utilizados para que os mesmos possam ter sua devida utilidade dentro do que

disciplina o plano diretor do município, sendo o seu proprietário responsável por essa adequação.

Caso o titular do imóvel não realize tais comandos, é permitido que, em sequência, o município utilize dos institutos da: a) edificação ou parcelamento compulsórios; b) IPTU progressivo no tempo; e por último, c) desapropriação do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública, com emissão aprovada pelo Senado Federal, e resgatáveis em até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas.

Desta feita, o constituinte quis estabelecer um parâmetro para identificar se o solo urbano atingiria ou não a sua função social. Se o imóvel estivesse adequado ao plano diretor, a função social estaria sendo cumprida. Se estivesse em desconformidade com o plano, a função social da propriedade urbana não se efetivaria, permitindo a intervenção estatal na propriedade para fazer devida adequação (Barreto, 2009, p. 254).

Observando-se o §4º, do art. 182, ficou assente que um dos meios que o Poder Público Municipal pode utilizar para compelir o proprietário de solo urbano que não estivesse atendendo aos proclamas do plano diretor municipal, é através do pagamento de exação que seria elevada com o passar do tempo.

Como o referido parágrafo traz a expressão “sucessivamente”, resta indubitável que a “providência-sanção” do IPTU progressivo no tempo, só pode ser usado caso o parcelamento ou edificação compulsórios não logre êxito. Sendo a progressividade no tempo medida anterior a considerada mais drástica, que é o da desapropriação do imóvel (Carvalho Filho, 2013, p. 121).

Alguns anos mais tarde, a promulgação da Lei n. 10.257/01 (Estatuto da cidade) veio a trazer contornos mais claros para aquele dispositivo constitucional, regulamentando de forma geral os institutos nos seus incisos. O Estatuto da cidade é a lei nacional a que se refere o caput do art. 182, responsável por empregar as diretrizes gerais da política de desenvolvimento urbano pelos municípios.

Interessante comentar, de início, que essa lei, em seu art. 4º, elenca os instrumentos de política urbana que serão regulamentados em seu conteúdo. Nesse dispositivo, há a menção de que o IPTU é um instituto tributário integrante daquelas políticas (Inc. IV, a)). Isso significa que é esse imposto como um todo, inclusive os institutos que tenham correlação com ele, que integram a lista de instrumentos, e não apenas o IPTU progressivo no tempo.

Fez bem o legislador dispor dessa forma, pois não se tem dúvidas da importância do IPTU para os municípios, não só em razão da sua arrecadação ser uma das principais fontes de receita; mas também porque outros elementos integrantes ou inerentes àquele tributo desempenham papéis de relevância para a cidade e seus habitantes.

Por exemplo: ao registrar determinado possuidor de imóvel urbano como contribuinte do IPTU nos cadastros da prefeitura, com o seu regular pagamento durante os anos, é instrumento de prova para um futuro processo de usucapião por aquele que detém a posse do imóvel com intenção definitiva.

Mas voltando a questão do IPTU progressivo no tempo, o Estatuto da cidade dispôs em seu art. 7º, as concepções gerais desse instituto. O caput desse artigo reforça a concepção constitucional de que o IPTU progressivo no tempo só poderá ser utilizado em caso de descumprimento do instituto da edificação, parcelamento ou utilização compulsórios do solo urbano, após o prazo determinado pela lei municipal, sendo que nunca poderão ser inferiores a um ano a partir da notificação, para protocolar o projeto de utilização ou edificação do imóvel; e dois anos, da aprovação do projeto, para iniciar a obra (art. 5º, §4º, da Lei 10.257/01).

Também no caput do art. 7º do Estatuto se proclama que o período de elevação das alíquotas ocorrerá por cinco anos consecutivos. Assim, a progressividade não poderá ser “ad aeternum”, tendo um limite legal para tal.

Porém, será permitido ao município continuar a cobrança da última alíquota estabelecida até que o proprietário cumpra a

obrigação que lhe foi imposta em relação ao imóvel, isso se a municipalidade não optar por adotar, após os cinco anos regulares de progressividade da alíquota, a desapropriação do bem urbano com o pagamento da indenização em títulos da dívida pública (§2º, do art. 7º).

A decisão tomada pelo legislador em deixar o município optar pela continuidade da cobrança com a maior alíquota estabelecida após a progressividade também parecer ser interessante, pois pode ocorrer que a indenização a ser paga pela desapropriação do imóvel ser muito alta e não seja do interesse municipal, naquele instante, ter esse ônus.

Mesmo que o pagamento da indenização seja em títulos da dívida que serão pagos parceladamente em até dez anos, o dispêndio com tal medida é um ônus a ser suportado pelas finanças públicas municipais. Enquanto que a continuidade da cobrança da maior alíquota progressiva por mais tempo é um ingresso que a municipalidade irá receber, onerando o proprietário continuamente até que o mesmo venha a perfazer sua obrigação.

As alíquotas progressivas dentro do intervalo de sua efetivação devem estar constantes na lei específica do município que tratar sobre essa matéria, sendo que a sua elevação não poderá ser maior do que o dobro alíquota do ano anterior, respeitada a máxima de 15% (quinze por cento) (§1º, do art. 7º da Lei n. 10.257/01). Assim, a progressividade não poderá ser estabelecida pelo município sem a obediência aos critérios estabelecidos. Critica-se o legislador nacional em ter estabelecido aquele valor como limite da progressividade, por achar que não seja tão alta ao ponto de compelir o proprietário do imóvel a cumprir as determinações prescritas no plano diretor para o bem. Acredita-se que o legislador poderia ter ido mais além e alcançado uma alíquota máxima maior. Talvez a de 20% (vinte por cento), como ocorre com a alíquota máxima do ITR (Anexo da Lei n. 9393/96); o que poderia ajudar ainda mais a desestimular a inércia

do dono do solo urbano em cumprir com sua função social, sem que ele pudesse alegar um efeito confiscatório sobre o bem.

Encerrando esse ponto da regulamentação do instituto no Estatuto da cidade, deve-se mencionar que é vedado ao município conceder qualquer tipo de isenção ou anistia aos proprietários de bens que foram gravados pela incidência da progressividade do IPTU (§1º, do art. 7º da Lei n. 10.257/01). Trata-se de prescrição de imensa importância que inibe que os governantes possam estabelecer tais benefícios a quem foi onerado com a progressividade. Assim, mesmo que seja aprovada uma lei municipal concedendo a dispensa do pagamento a alguém ou o perdão da referida exação, aquela normativa será ilegal perante a Lei Federal n. 10.257/01.

Essas são as linhas gerais a serem estabelecidas em relação ao instituto do IPTU progressivo no tempo, um importante instrumento constitucional e legal para a melhor adequação do solo urbano aos preceitos dos planos diretores, com vistas ao desenvolvimento urbano. Mas, ao contrário do que muitos acreditam, não se pode considerá-lo como um instrumento de natureza tributária. Há razões suficientes para dizer que, apesar do seu nome fazer referência ao IPTU, essa progressividade no tempo não tem essência ou compleição de tributo. É o que se verá a seguir.

## **O IPTU progressivo no tempo como instituto não tributário**

Apesar de uma série de sinalizações levarem a muitos crerem que o IPTU progressivo no tempo possui natureza tributária, acredita-se que essa não é a melhor afirmação. Há outras demonstrações jurídicas que manifestam o contrário, levando a trazer uma outra ótica para aquele instituto, diferente do que possa aparentar ser.

A natureza não tributária do IPTU progressivo no tempo já se verifica ao confrontar o instituto com a definição de tributo constante no art. 3º do CTN. Como se sabe, o texto desse dispositivo determina que um tributo, para se conceituado como tal, não pode se constituir

como sanção de ato ilícito. Significa dizer que um tributo não pode representar a imposição de penalidade (Harada, 2006, p. 326).

Sua hipótese legal descrita como necessário ao seu acontecimento fático há de ser ter a licitude como componente essencial (Machado Segundo, 2017, p. 37). Assim, não pode ser considerado tributo, nos termos de sua conceituação legal, qualquer prestação de caráter punitivo, seja no âmbito civil ou criminal. O comando normativo prescritor de um fato tributável não pode ser composto por disposições que descrevam uma ilicitude ou que promovam a sua correlação com o acontecimento considerado irregular.

A essência jurídica de um tributo, na expressão de Sacha Calmon Navarro Coelho (2016, p. 366), é ser uma prestação pecuniária decorrente de algo prescrito como lícito. A própria Constituição Federal descreve que a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende as exigências de ordenação do plano diretor (art. 182, §2º). Então, aquele imóvel urbano que não atende ao plano diretor municipal não está cumprindo a sua função social, incorrendo em uma situação de irregularidade ou mesmo de ilegalidade, já que está desobedecendo às prescrições legais.

Como consequência dessa desobediência ao plano diretor, a Lei Maior, no §4º, do art. 182, faculta a municipalidade utilizar dos mecanismos descritos nos incisos daquele parágrafo como forma de compelir o proprietário a reparar sua desconformidade. A referida determinação se configura como uma sanção ao infrator, pois se o dono do imóvel estivesse regular, não haveria a imposição do Poder Público para com ele.

Isso fica mais assente ao observar que o texto constitucional utiliza da expressão “sob pena, sucessivamente, de:”, que denota uma punição por ter cometido a ilicitude urbanística.

Essa condição de ilicitude do imóvel urbano que não obedece ao ordenamento do plano diretor se torna presente também no Estatuto da cidade, quando o caput do seu art. 7º, traz as expressões “Em caso de descumprimento das condições e prazos” e “ou não cumpridas

as etapas previstas”, que denotam a ocorrência da desobediência às prescrições que foram estabelecidas em outras normativas a alguém.

Ainda, após essas duas disposições há presente no texto um comando legal ao município determinando a aplicação da progressividade da alíquota [“...o município procederá à aplicação do imposto...”]. Veja-se que não é utilizado no texto a expressão “poderá” com o significado de faculdade de aplicação, mas “procederá”, com o sentido de obrigatoriedade de aplicar uma reprimenda em função da desobediência ao comando legal.

Sendo assim, parecer ser claro que o IPTU progressivo no tempo se configura como uma penalidade imposta ao proprietário do imóvel urbano que está desconforme com o plano diretor. Sendo uma sanção ao infrator da lei, o instituto não se compatibiliza com o conceito legal de tributo, que não permite sua instituição como reflexo a uma infração legal.

Para se aceitar a natureza tributária desse instituto, alguém poderia pensar da seguinte forma: Reconhece-se que o IPTU progressivo no tempo tem, sim, caráter sancionatório. Mas como sua instituição foi prescrita na Lei Maior pelo Poder constituinte originário, que é inicial, incondicionado e ilimitado, e o dispositivo se mantém da mesma forma até a presente data; aquele instituto seria uma exceção constitucional ao conceito de tributo trazido no art. 3º do CTN.

Assim, o conceito legal de tributo possuiria uma excepcionalidade ressalva trazida pelo constituinte originário, permitindo que o IPTU progressivo no tempo fosse um instituto de natureza tributária excepcional, já que ele decorre de uma sanção por ato ilícito (Barreto, 2009, p. 5).

Trata-se de uma argumentação coerente, mas não parece ser a mais adequada ao caso. O constituinte de 1988 ao escolher trazer o instrumento valioso do IPTU progressivo no tempo para o capítulo da Política Urbana, não foi com o fito de abrir uma exceção ao conceito de tributo; mas de criar um instrumento que pudesse dar azo ao atendimento da função social da cidade, impondo uma “prescrição-sanção”

aos proprietários do solo urbano que não atendessem àquele proclama. Para não criar uma expressão ou um instrumento de nomenclatura desconhecida, o constituinte optou por adotar o “empréstimo” de um instituto já existente, que é o IPTU, para tomar por referência para criação da ferramenta desejada (onerar financeiramente o dono do imóvel que não atendesse as políticas públicas urbanas); sem que com isso, tivesse que modificar ou recriar um conceito já incorporado no meio jurídico, que é o de que tributo não é decorrente de sanção por ato ilícito.

Frise-se, o que o constituinte fez ao dispor sobre o IPTU progressivo no tempo, foi criar um instrumento de política urbana a partir de uma referência já existente que é o IPTU, e não um tributo ou um instituto tributário representativo de uma punição por uma ilicitude cometida.

Para corroborar que o IPTU progressivo no tempo não possui natureza tributária, menciona-se que a Lei Maior dispôs que as normas gerais de direito tributário devem ser dispostas infraconstitucionalmente por meio de Lei Complementar (art. 146, inc. III). Assim, se houvesse compleição de tributo, para disciplinar tal instituto, dever-se-ia fazer com aquele tipo de lei de quórum qualificado.

Porém, é no Estatuto da cidade, que é considerada norma geral de direito urbanístico (art. 24, inc. I da CF/88), onde se encontram as disposições normativas gerais acerca do IPTU progressivo no tempo. Sendo esse Estatuto é uma lei ordinária.

Em uma visão primária e imediatista, poder-se-ia argumentar que o IPTU progressivo no tempo se refere diretamente a questão da alíquota do tributo; e por si só, não seria uma das matérias relativas ao imposto que a Constituição determina que seja realizado por meio de lei complementar (fato gerador, base de cálculo e contribuinte - art. 146, inc. III, a)). Mas não se deve pensar dessa forma.

A progressividade no tempo para atingir a função social do imóvel urbano tem a ver, principalmente, com o fato gerador que motivará a imposição da exação e não apenas com sua alíquota. Aqui se

trata de uma onerosidade incidente sobre algo que não é a hipótese de incidência original ou geral do IPTU (que é o direito de ter a propriedade do imóvel urbano). O IPTU progressivo se utiliza de uma suplementação à hipótese de incidência original daquele imposto, que é a oneração, durante determinado período, do imóvel não esteja adequado ao plano diretor municipal. Ou seja, uma exação recaída sobre aqueles que fazem mau uso do seu direito sobre a propriedade urbana.

Assim, como a progressividade do IPTU no tempo se trata, também, de uma suplementação ao fato gerador original do IPTU; em tese, essa temática (fato gerador e sua suplementação) seria referente à norma geral de matéria tributária (disposição sobre o fato gerador de impostos discriminados nesta Constituição), o que necessitaria de lei complementar (art. 146 da Lei Maior) se fosse considerada de natureza tributária.

Porém, por não possuir essa compleição, quem regulamenta o IPTU progressivo no tempo é o Estatuto da cidade, norma geral de direito urbanístico e não de matéria tributária, que é uma lei ordinária, já que não se exige aquele tipo de lei com quórum qualificado para as normas da primeira matéria.

Desta feita, não se tem dúvida que a natureza jurídica do IPTU progressivo no tempo não é tributária; mas sim, de instrumento de política urbana sem conotação tributária. Trata-se de uma imposição legal sobre aqueles não obedecem às prescrições do plano diretor, de natureza sancionatória, que utiliza “emprestado” para sua efetivação e referência para o cálculo, do instituto tributário do IPTU.

## Considerações finais

Explicadas as razões para a não consideração do IPTU progressivo no tempo como de natureza tributária, mas sim, de instrumento de política urbana com objetivo de efetivar a função social do solo urbano, torna-se necessário apontar alguns dos principais reflexos que esse enquadramento gera no mundo jurídico brasileiro.

Em primeiro, como essa progressividade não tem caráter tributário, os princípios constitucionais do art. 150 não terão efeitos sobre ele; em especial, o princípio da anterioridade, seja no que se refere ao exercício financeiro, seja em face da noventena. Assim, a lei que porventura aumente as alíquotas do IPTU progressivo no tempo, pode ser aplicada imediatamente a partir da publicação, se for da vontade do legislador.

Deve-se mencionar que apesar de não obedecer aos princípios constitucionais tributários, a instituição e aumento das alíquotas progressivas no tempo deverão ser realizadas por meio de lei *stricto sensu*. Isso se deve não em razão da obediência ao princípio da legalidade tributária, mas pela determinação do *caput*, do §4º, do art. 182, que exige lei específica para a instituição do instituto. Em decorrência, como não há exceção possibilitando que os futuros aumentos das alíquotas sejam por outro instrumento legal, entende-se que só lei municipal poderá permitir as elevações.

Outro reflexo importante da característica não tributária do IPTU progressivo é que as pessoas dispostas nas alíneas do art. 150, inc. VI da CF/88 possuidoras das imunidades dos impostos, não gozarão do mesmo benefício em relação à progressividade do IPTU por desobediência ao plano diretor.

Assim, em razão do seu caráter sancionatório, o município poderá tributar outros entes federativos, denominações religiosas, partidos políticos e suas fundações, sindicatos de trabalhadores etc. que possuam imóveis que não atendam a sua função social. Essa é uma importante medida para evitar que tais entidades imunes ao

imposto fiquem ser obedecer às ordenações do plano diretor municipal, pensando que como não pagam o IPTU estariam fora da incidência da medida de política urbana.

Enfim, outros efeitos podem ser encontrados com a não consideração da progressividade no IPTU no tempo como sendo não tributária e que não precisam ser comentados nesse instante. Mas o que deve ser deixado como mensagem final, é que não se precisa ver esse instituto de forma apartada ao tributo do IPTU. Afinal, eles são correlacionados.

Porém, cada um assume um papel diferenciado para os municípios: o IPTU tributo, é uma importante fonte de receitas dessas entidades federativas, sendo sua característica fiscal presente na relação com o contribuinte. Já o IPTU progressivo no tempo um importante instrumento de direito urbanístico para efetivar a adequação do solo urbano mau ou não utilizado ao que pretende o plano diretor municipal, garantindo a função social do imóvel urbano e, por consequência, da cidade para sua população.

## Referências

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1988.

BRASIL. Lei n. 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: Diário Oficial da União, 1966.

BRASIL. Lei n. 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: Diário Oficial da União, 2001.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no AREsp n. 1.516.702/BA**, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 7/12/2020, DJe de 17/12/2020.). Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201901591742&dt\\_publicacao=17/12/2020](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201901591742&dt_publicacao=17/12/2020) . Acesso em: 18 de julho de 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AREsp n. 1.566.893/SP**, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 14/6/2022, DJe de 15/8/2022.). Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&sg\\_classe=REsp&num\\_processo\\_classe=1111202](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1111202). Acesso em 18 de junho de 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 1.112.646/SP**, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 26/8/2009, DJe de 28/8/2009.) Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&sg\\_classe=REsp&num\\_processo\\_classe=1112646](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1112646) . Acesso em: 18 de julho de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 666156, Relator(a): ROBERTO BARROSO**, Tribunal Pleno, julgado em 11/05/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-149 DIVULG 15-06-2020 PUBLIC 16-06-2020). Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&queryString=666156&sort=\\_score&sortBy=desc](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&queryString=666156&sort=_score&sortBy=desc) . Acesso em: 18 de julho de 2023.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Comentários ao estatuto da cidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CORRALO, Giovanni da Silva. **Curso de direito municipal**. São Paulo: Atlas, 2011.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo S. de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2009.

ROCHA, Cármen **Lúcia Antunes**. **República e federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.



# CAPÍTULO 10

## **O IPTU E A CORRESPONSABILIZAÇÃO DO PROMITENTE VENDEDOR NO CONTEXTO DOS PRECEDENTES VINCULANTES DOS RECURSOS ESPECIAIS Nº 1.110.551/SP E 1.111.202/SP: CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E *DISTINGUISHING***

*Frederico Araújo Seabra de Moura*<sup>1</sup>

### **Introdução**

O intento deste estudo é analisar os teores dos julgamentos ultimados pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos Recursos Especiais nº 1.110.551/SP e 1.111.202/SP, ambos relatados pelo Ministro Mauro Campbell Marques e lavrados sob a sistemática dos recursos representativos de controvérsia<sup>2</sup>, apresentando-se como precedentes de observância obrigatória, de acordo com o art. 927, caput, III do Código de Processo Civil de 2015.

Nos julgados em referência, o STJ – declaradamente visando “facilitar o procedimento de arrecadação” – decidiu que, no contexto dos contratos de promessa de compra e venda, tanto o promitente

---

1 Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET/Natal. Membro-fundador do Instituto Potiguar de Direito Tributário (IPDT). Membro Consultor da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB. Advogado em Natal/RN. Consultor Jurídico do TCE/RN.

2 Na forma do art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973 e da Resolução nº 08/2008-STJ.

vendedor quanto o promissário comprador podem ser livremente escolhidos pela Administração Fazendária como sujeitos passivos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), cuja matriz constitucional reside no art. 156, I da Constituição da República. Eis a ementa do REsp 1.110.551/SP (idêntica à do REsp 1.111.202/SP):

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. LEGITIMIDADE PASSIVA DO POSSUIDOR (PROMITENTE COMPRADOR) E DO PROPRIETÁRIO (PROMITENTE VENDEADOR).

1. Segundo o art. 34 do CTN, consideram-se contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

2. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que tanto o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU. Precedentes: RESP n.º 979.970/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 18.6.2008; AgRg no REsp 1022614 / SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ de 17.4.2008; REsp 712.998/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJ 8.2.2008; REsp 759.279/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 11.9.2007; REsp 868.826/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 1º.8.2007; REsp 793073/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 20.2.2006.

3. Ao legislador municipal cabe eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN. Definindo a lei como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento

de arrecadação (REsp 475.078/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 27.9.2004).

4. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 1110551/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/06/2009, DJe 18/06/2009)<sup>3 4</sup>.

Produto desses julgados, o enunciado da Súmula nº 399 da Primeira Seção foi vazado nos genéricos e lacônicos termos a seguir: “Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU” (Súmula 399, Primeira Seção, julgado em 23/09/2009, DJe 07/10/2009).

Posto o cenário jurisprudencial referente à matéria objeto das investigações, importa destacar que a intenção primordial do presente artigo é a de demonstrar as razões exclusivamente constitucionais pelas quais tais precedentes precisam ser superados pela Corte (*overruling*).

E, indo mais adiante, será exposto que os precedentes devem até mesmo ser afastados pelos magistrados de primeira e segunda instâncias que, a despeito de em tese a ele estarem vinculados, podem livremente valer-se da técnica do *distinguishing*, na forma do art. 489, § 1º, VI do Novo Código de Processo Civil, de modo a fazer valer a plena força normativa da Constituição Federal.

---

3 Na mesma assentada o STJ julgou questão idêntica, também na forma do art. 543-C, como se observa no REsp 1111202/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/06/2009, DJe 18/06/2009).

4 Posição análoga foi adotada pela Corte para o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), como se vê no Recurso Especial nº 1.073.846/SP, relatado pelo Ministro Luiz Fux, que, contudo, não será objeto deste estudo.

## IPTU, Promessa de compra e venda. Legitimidade passiva do promissário comprador

De acordo com o art. 156, I, da Constituição da República, cabe aos municípios instituir o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. Acerca deste dispositivo, explica João Damasceno Borges de Miranda<sup>5</sup> que “a terminologia ‘propriedade’ utilizada na Constituição Federal é sob a forma vulgar, caricata, correnteia, comum; de maneira que a regra matriz de incidência sujeita passivamente ao seu alcance todo aquele que detém qualquer direito de uso, gozo, fruição e de disposição relativamente do imóvel”.

Em observação que corrobora a ponderação acima, Leandro Paulsen<sup>6</sup> afirma que, no nosso sistema constitucional, a atribuição de competências tributárias obedece a um critério de base econômica, porquanto a Carta Magna não faz referência aos impostos a partir das respectivas denominações, mas pelos objetos econômicos sobre os quais devem incidir.

Nesse contexto, o Código Tributário Nacional (CTN), na qualidade diploma veiculador de normas gerais em matéria tributária, ao *definir* a materialidade e os contribuintes do tributo em comento, estabeleceu o seguinte:

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.

---

5 MIRANDA, João Damasceno Borges de. *A regra matriz do IPTU e sua constitucionalidade*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de. *Direito Tributário: impostos municipais e contribuições*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, v. 05 (Coleção Doutrinas Essenciais). P. 79.

6 PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011. 13 ed. P. 17.

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

As milhares de leis municipais, instituindo a regras-matrizes do tributo, costumam reproduzir as previsões gerais contidas no CTN, sendo, assim, sensíveis ao fracionamento do direito de propriedade, incluindo, dentre as hipóteses de incidência do IPTU, o domínio útil e a posse de bem imóvel.

Com efeito, as hipóteses de incidência possíveis do IPTU, definidas pelo CTN (e ordinariamente instituídas pelas diversas legislações municipais) são claras: a propriedade, o domínio útil **OU** a posse de bem. Essa anotação ganha relevo em razão da interpretação reinante em alguns Municípios, que compreendem esse “ou” como se ali estivesse redigido um “e”, na crença de que seria admissível, no caso concreto, a responsabilização solidária entre proprietário e possuidor (no caso deste ensaio, promitente vendedor e promissário comprador).

Analisando o texto do dantes reproduzido art. 34 do CTN, devemos concluir que a **eleição, pela autoridade lançadora, de um dos possíveis sujeitos passivos do IPTU implica a exclusão dos demais**, porquanto inexistente regra expressa que os torne solidariamente obrigados, consoante será exposto adiante.

No que se refere especificamente à posse, não basta existir a figura do possuidor para que haja responsabilidade pelo pagamento do tributo, uma vez que a posse tributável é somente aquela com *animus domini* (dentre as quais, a posse ad usucapionem), isto é, a posse que conduz ao domínio e ao exercício pleno dos atributos da propriedade. A posse precária rechaça a exação municipal, portanto.

Aires Fernandino Barreto<sup>7</sup> ensina que a *posse ad usucapionem*, “examinada de per si, reflete o exercício de poderes inerentes à propriedade. **Encerra, pois, o fato econômico de relevância jurídica**, no caso, contido na hipótese de incidência do tributo em exame. Enfeixando o poder que se manifesta quando alguém age como se fora titular do domínio, **a posse abriga – notadamente quanto ao uso e gozo – direitos nos quais se faz presente o substrato econômico tributável**”. (Grifo nosso).

Advogando tese similar, Kiyoshi Harada explica que

[...] o IPTU é um imposto de natureza real, que **grava a disponibilidade econômica do imóvel**, nunca o imóvel ou seu título aquisitivo. O fato gerador, que é um **elemento jurídico**, não pode ser confundido com o objeto ou matéria tributável, que é um **elemento extrajurídico**. Por isso, o fato gerador, definido no art. 32 do CTN, deve ser entendido, e em consonância com legislação ordinária de cada Município, com o **fato de alguém ser proprietário**, titular de domínio útil ou **possuidor de bem imóvel**, em 1º de janeiro de cada ano” [Grifos que constam no original].<sup>8</sup>

Nessa óptica, a posse exercida pelo promissário comprador – hipótese clássica de posse com animus domini – aliada ao desejo de transferir a propriedade em caráter definitivo, por parte do promitente vendedor, são características intrínsecas ao contrato.

A promessa de compra e venda – tamanha é a sua a relevância jurídica – gera, nos termos do art. 1.417 do Código Civil<sup>9</sup>, um direito real de aquisição em favor do promissário comprador, o qual, uma

---

7 BARRETO, Aires F. Curso de Direito Tributário Municipal. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 181.

8 HARADA, Kiyoshi. Direito Tributário Municipal: Sistema Tributário Municipal. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 96.

9 Código Civil. Art. 1.417. Mediante promessa de compra e venda, em que se não pactuou arrependimento, celebrada por instrumento público ou particular, e registrada no Cartório de Registro de Imóveis, adquire o promitente comprador direito real à aquisição do imóvel.

vez imitado na posse, torna-se contribuinte da exação predial e territorial urbana, pois “na condição de possuidor, extrai benefícios de conteúdo econômico do direito de propriedade”.<sup>10</sup>

Nessa linha vem se manifestando o **Superior Tribunal de Justiça**, inclusive recentemente:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. CONTRATO DE CONCESSÃO DE BEM PÚBLICO. AUSÊNCIA DE ANIMUS DOMINI. TRIBUTO INDEVIDO. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. O artigo 34 do CTN define como contribuinte do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil **ou** o seu possuidor a qualquer título. **O Superior Tribunal de Justiça tem entendido que a posse apta a gerar a obrigação tributária é aquela qualificada pelo *animus domini*, ou seja, a que efetivamente esteja em vias de ser transformada em propriedade, seja por meio da promessa de compra e venda, seja pela posse *ad usucapionem*.** Assim, a incidência do tributo deve ser afastada nos casos em que a posse é exercida precariamente, bem como nas demais situações em que, embora envolvam direitos reais, não estejam diretamente correlacionadas com a aquisição da propriedade.

2. O cessionário do direito de uso não é contribuinte do IPTU, haja vista que é possuidor por relação de direito pessoal, não exercendo *animus domini*, sendo possuidor do imóvel como simples detentor de coisa alheia. Precedentes. Incidência do óbice da Súmula 83/STJ.

3. Agravo regimental não provido<sup>11</sup>.

---

10 BARRETO, Aires F. Curso de Direito Tributário Municipal. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 181.

11 STJ – AgRg no AREsp 691.946/RJ; Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES; T2 – SEGUNDA TURMA; Data do Julgamento: 09/06/2015, Data da Publicação: Dje 16/06/2015.

Evidenciada, portanto, a legitimidade passiva do promissário comprador no que se refere ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

### **Os precedentes do STJ ultimados na sistemática dos recursos representativos de controvérsia e o papel do magistrado diante deles: na qualidade de guardião difuso da Constituição Federal, encontrando elementos constitucionais para embasar sua decisão, e assim, distingui-la da tese fixada no precedente, o juiz não deve se submeter ao entendimento da Corte Superior**

Ocorre que, ao lado da conclusão de que o promissário comprador ostenta legitimidade passiva quanto ao IPTU, como dito, atualmente grassa no âmbito do Superior Tribunal de Justiça entendimento no sentido de que – havendo lei local prevendo o proprietário, o detentor do domínio útil ou o possuidor como possíveis contribuintes do tributo –, a autoridade administrativa estaria livre para constituir o crédito em face de qualquer um deles (Recursos Especiais nº 1.110.551/SP e 1.111.202/SP).

Como é evidente, referido julgamento ocorreu no âmbito do STJ que o fez enquanto **guardião da legislação infraconstitucional**, valendo-se da competência a si outorgada pelo art. 105, III, “a” da Constituição da República. De se destacar que **nenhuma consideração de cunho constitucional** foi enfrentada por aquela Egrégia Corte. Ao contrário, o entendimento aqui manifestado tem substrato **estritamente constitucional** e, portanto, **distinto**.

Sendo os magistrados de primeira e segunda instâncias **guardiões da Constituição** – por terem o *dever* de controlar **difusamente** a higidez constitucional das leis brasileiras e, também, de sua aplicação –, naturalmente **não se encontram submetidos** à solução jurídica ofertada pelo STJ, que, repita-se, a ela chegou na qualidade de órgão jurisdicional com atribuição para bem guardar a legislação infraconstitucional.

Aliás, semelhante entendimento já foi adotado no âmbito do Plenário e da 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que, como se observa, por mais de uma vez **afastou a aplicação de precedente vinculante STJ**, uma vez que este **não enfrentara princípios de envergadura constitucional**, quais os da vedação ao enriquecimento ilícito, da isonomia e da irretroatividade da lei.

EMBARGOS À EXECUÇÃO. REAJUSTE DE 28,86% NOS VENCIMENTOS DOS EMBARGADOS. JUROS DE MORA. RECURSO ESPECIAL JULGADO SOB O RITO DO ARTIGO 534-C DO CPC. NECESSIDADE DE IDENTIDADE ENTRE AS QUESTÕES DE DIREITO ENFRENTADAS NO RESP E AQUELES UTILIZADAS COMO FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO SUBMETIDO AO EXAME DE RETRATAÇÃO. APLICAÇÃO DA TÉCNICA DO “DISTINGUISHING”. MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO DESTA TRIBUNAL NAQUILO QUE POSSUI FUNDAMENTO DIVERSO DA QUESTÃO DE DIREITO ANALISADA PELO STJ. RETRATAÇÃO QUANTO AOS JUROS DE MORA.

1. Nos termos do artigo 543-C do Código de Processo Civil, processam-se sob o rito de recurso repetitivo, com possibilidade de adequação do julgado recorrido, os recursos em que houver “idêntica questão de direito” àquela analisada pelo Tribunal Superior em REsp representativo de controvérsia.

2. Na hipótese, o julgamento proferido no REsp 1.235.513 examinou a questão de direito referente à possibilidade de alegação de compensação em sede de embargos à execução, considerando os artigos 474 e 741, VI, do CPC. Por outro lado, o acórdão deste TRF, submetido a exame de retratação, está fundamentado não só na “questão de direito” referente à compensação, mas também no princípio da vedação ao enriquecimento ilícito e no postulado constitucional da isonomia.

3. Existe no acórdão recorrido, fundamento de direito (rectius: “questão de direito”) diverso

daquele examinado no acórdão do recurso repetitivo, suficiente, por si só, para sustentar a conclusão do julgamento desta Corte Regional. Assim, há de se manter hígida a decisão desta Corte Regional

4. A aplicação generalizada do precedente em hipótese cuja matéria controvertida não foi tratada no recurso repetitivo implicaria supressão da competência do STJ a quem cabe, em última instância, extrair da norma federal o sentido que lhe é próprio. Impõe-se, nessa linha, a utilização da técnica do “distinguishing”, como um instrumento de identificação e avaliação das diferenças entre os casos examinados, a fim de estudar a incidência ou não do precedente sobre a hipótese atual. A aplicação de precedentes judiciais não é, com efeito, atividade irracional e automática. Ela não converte o julgador em autômato, sendo necessário o cotejamento daquilo decidido pela Corte Superior e da controvérsia de direito existente nos autos sob exame.

5. Quanto aos juros de mora, por outro lado, a controvérsia mereceu entendimento uniformizador das Cortes Superiores (REsp 1.205.946 e RE 453.740), assegurando-se a incidência imediata dos dispositivos legais que alteraram, no tempo, o art. 1º-F da Lei 9.494/97, sem prestá-lhes efeitos retroativos.

6. Manutenção da decisão da corte quanto ao principal. Juízo de retratação positivo apenas no que se refere aos juros moratórios. (PROCESSO: 200505000249075, EEXAR162/AL, DESEMBARGADOR FEDERAL EDÍLSON NOBRE, Pleno, JULGAMENTO: 08/05/2013, PUBLICAÇÃO: DJE 23/07/2013 - Página 50)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. ACÓRDÃO PROFERIDO COM FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS, NÃO DEVOLVIDOS AO STJ EM RECURSO REPETITIVO. DEVOLUÇÃO DOS AUTOS AO SETOR COMPETENTE PARA APRECIAR ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ESPECIAL. DECISÃO MONOCRÁTICA DO RELATOR. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.

1. Nos termos do art. 543-C, parágrafo 7º, II, do CPC, apenas na hipótese de haver, sobre a mesma questão de direito, entendimento divergente em relação à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça em recurso repetitivo, os autos serão novamente submetidos ao órgão prolator do acórdão.

2. Constatando o Relator que a matéria discutida nos autos não se subsume ao precedente do STJ, por versar sobre matéria de índole constitucional, pode, de logo, determinar o retorno dos autos ao órgão responsável pela admissibilidade do recurso especial, sem a necessidade de submeter a questão à Turma.

3. No acórdão proferido por esta Turma, demais de destacar a impossibilidade de a Administração invocar a garantia da irretroatividade de lei, consoante já consagrado no Enunciado 654 do Pretório Excelso e discorrer sobre a titularidade dos direitos fundamentais, destacou precedentes daquela Corte acerca da impossibilidade de cancelamento de ato favorável ao administrado, em face dos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima (MS 24.268 e MS 24.448).

4. Agravo não provido. (PROCESSO: 2009840100060902, APELREEX16231/02/RN, DESEMBARGADOR FEDERAL EDÍLSON NOBRE, Quarta Turma, JULGAMENTO: 24/04/2012, PUBLICAÇÃO: DJE 26/04/2012 - Página 864)

Interessante perceber que no primeiro julgamento referido, o Relator para o acórdão abordou questão substancialmente idêntica à posta no presente estudo, qual seja, o fato de o julgamento do repetitivo, no STJ, não haver enfrentado questão constitucional:

Note-se que a controvérsia relativa à aplicação dos princípios da vedação ao **enriquecimento ilícito e da isonomia**, referidos na fundamentação do acórdão cujo exame de retratação ora

se propõe, **não foi abordada no âmbito do STJ**. Inclusive, em sede de embargos de declaração opostos no referido REsp 1.125.513, a Corte Superior expressamente pontuou que não havia apreciado tais matérias no recurso especial. (...) Observo, assim, que há, no acórdão cuja retratação ora se cuida, **fundamento de direito (rectius: “questão de direito”) diverso daquele examinado no acórdão do recurso repetitivo**, suficiente, por si só, para sustentar a conclusão do julgamento desta Corte Regional. (...) A aplicação de precedentes judiciais não é, com efeito, atividade irracional e automática. Ela não converte o julgador em autômato, sendo necessário o cotejamento daquilo decidido pela Corte Superior e da controvérsia de direito existente nos autos sob exame.

No caso destes autos, conforme observado nas linhas antecedentes, **não há encaixe perfeito entre o precedente julgado em recurso repetitivo e as questões de direito utilizadas para fundamentar o julgado deste TRF que ora se submete a juízo de retratação**. Assim, há de se manter hígida a decisão desta Corte Regional que é dotada de fundamentos outros que não aquele analisado pelo eg. STJ, sendo tais fundamentos suficientes para, por si e em si, manterem a conclusão outrora firmada.

Dessa forma, em situações concretas nas quais seja possível levantar discussões de índole constitucional que permitam o alcance de solução diversa, não havendo o STJ enfrentado quaisquer aspectos daquela natureza, devem os magistrados aplicar a distinção e desconsiderar o precedente, justamente pelo fato de as teses serem juridicamente distintas. É o caso da problemática ora posta sob análise.

### 3 Razões constitucionais para reconhecimento da distinção e, conseqüentemente, não-aplicação dos precedentes insculpidos no Recursos Especiais 1.110.551/SP e 1.111.202/SP

Os motivos constitucionais lançados adiante servirão para demonstrar a presente análise traz elementos juridicamente distintos daqueles encontrados no julgamento dos Recursos Especiais 1.110.551/SP e 1.111.202/SP.

*O princípio da capacidade contributiva e a impossibilidade jurídica de incidência de quaisquer impostos sobre fatos não exteriorizadores de riqueza*

Segundo o art. 145, §1º, da Constituição da República, 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.

O princípio da capacidade contributiva, eventualmente denominado princípio da capacidade econômica, deriva de um desmembramento do princípio da igualdade no Direito Tributário, representando a materialização deste em prol da assim denominada justiça fiscal.

Tal princípio pode ser compreendido em **sentido objetivo**, significando a presença de uma riqueza passível de ser tributada, e em **sentido subjetivo**, determinando qual parcela da riqueza pode ser tributada em virtude das condições individuais.

**Paulo de Barros Carvalho** traz importantes esclarecimentos acerca da problemática ora posta, ao assentar que “**o fato jurídico-tributário há de ser presuntivo de riqueza econômica**, mesmo

porque os números da pretensão impositiva não de sair de avaliação que ele próprio oferece”.<sup>12</sup>

Tratando da questão, elucida **José Artur Lima Gonçalves**<sup>13</sup> que “relativamente aos impostos, pode-se, com certeza, afirmar que os contornos jurídico-normativos do princípio da capacidade contributiva atuam no sentido de, por um lado, exigir que o fato ou estado eleito como apto a gerar o nascimento da obrigação tributária **manifeste um mínimo de riqueza (‘signo presuntivo de riqueza’)**, e, por outro lado, limitar a graduação máxima da exação por via de imposto ao patamar confiscatório que, em última análise, implica a eliminação da riqueza ínsita ao ato ou fato tributável pressuposto mesmo da norma da tributação”.<sup>14</sup>

Assim, com base em tal princípio (especialmente em sua feição **objetiva**), conclui-se que, invariavelmente, a **tributação via impostos só pode se dar quando o sujeito passivo exteriorizar sinais de riqueza, o que não ocorre quando se pretende fazer incidir tributos como o IPTU em face de propriedade absoluta e completamente desprovida de conteúdo econômico**, notadamente quando há, em contrapartida, posse (exercida por terceiras pessoas) que ostentam tal conteúdo econômico.<sup>15</sup>

---

12 CARVALHO, Paulo de Barros. *Sobre os princípios constitucionais tributários*. Revista de Direito Tributário, n. 55.

13 GONÇALVES, J. A. Lima *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011. 13 ed. P. 45.

14 Referido princípio também foi bem analisado por Leandro Paulsen, para quem decorre da capacidade contributiva que “o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade para contribuir, de maneira que nada deve ser exigido de quem só tem para sua própria subsistência, a carga tributária deve variar segundo as **demonstrações de riqueza** e, independentemente disso, a **tributação não pode implicar confisco** para ninguém. Os **extremos** dessa formulação (preservação do mínimo vital e vedação do **confisco**) **aplicam-se a todas as espécies tributárias**” (*Grifo nosso*).

15 Ademais, de se apontar a observação de Geraldo Ataliba: “O IPTU, como todos os impostos, deve ser estruturado de modo a satisfazer às exigências

Portanto, a violação à capacidade contributiva salta aos olhos quando o IPTU incide sobre a propriedade que (ainda) ostenta o promitente vendedor, no que toca ao imóvel objeto de promessa de compra e venda em que **o promissário comprador já tenha sido imitado na posse e, especialmente, quando já haja quitado todas as prestações por si devidas**<sup>16</sup>. A propriedade atribuída ao promitente vendedor, nesses casos, é meramente formal. Substancialmente, ela já não existe.<sup>17</sup>

Conquanto não seja precisamente o objeto desta análise, vale o parêntesis quanto ao “anverso da moeda”: idêntico raciocínio poderia ser empreendido para obstar a responsabilização do promissário comprador que ainda não esteja na qualidade de possuidor do bem imóvel. A ofensa a capacidade contributiva é tão gritante quanto a responsabilização do promitente vendedor que não mais possui o bem. Mas os termos dos precedentes, se interpretados à literalidade, aparentam legitimar essa esquisita situação.

De todo modo, estando o Fisco diante de **um tributo que comporta três fatos geradores distintos**, é sobremodo evidente que só

---

do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) (ATALIBA, Geraldo. *IPTU – Progressividade*. Revista de Direito Tributário, n. 56).

16 Neste caso específico de já haver integral quitação, aliás, de se observar os promissários compradores já estão juridicamente aptos a lavrar a escritura e, caso houvesse resistência do proprietário constante do Registro de Imóveis, seria cabível a adjudicação compulsória – o que corrobora o quanto se vem de afirmar.

17 Com efeito, o título dominial do promitente vendedor representa não mais que um “pedaço de papel”, completamente destituído de conteúdo econômico e, portanto, *não exteriorizador de qualquer riqueza*, sendo, assim, inadmissível a incidência de *impostos* sobre a propriedade de tais bens, e em especial o IPTU, porquanto, nas palavras de Aires Fernandino Barreto, o princípio da capacidade contributiva “impõe que o legislador escolha como pressuposto dos impostos um [...] ‘fato signo presuntivo de riqueza’ do contribuinte e **não de terceiro**. Logo, **a pessoa que deve ter seu patrimônio diminuído em razão do acontecimento desse fato há de ser a que o provoca ou causa e que dele extrai proveito ou vantagem**” (BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição de na lei*. São Paulo: Dialética, 2005, 2 ed. rev. ampl. e atual. p. 346)

**pode ser escolhido pela autoridade administrativa aquele que apresente alguma capacidade contributiva**, isto é, o fato revelador de algum conteúdo econômico.

Tanto é assim, que Kiyoshi Harada reputa ser “importante esclarecer que a expressão possuidor a qualquer título refere-se, evidentemente, àquele que exerce alguns dos poderes inerentes ao domínio ou à propriedade; **refere-se ao titular da posse de conteúdo econômico**, o que, exclui, por exemplo, a do locatário”.<sup>18</sup>

*O princípio da capacidade contributiva no contexto do conceito de propriedade para fins de (não) incidência do IPTU; Poder de usar, gozar, dispor e reaver; Esvaziamento do direito de propriedade pelo exercício da posse com animus domini por terceiros*

Nos contratos de **promessa de compra e venda** vislumbra-se a presença de algumas características dignas de nota:

- i. enquanto o promissário comprador não providencia a transferência da titularidade do imóvel, o promitente vendedor continua a ser formalmente o proprietário do bem;
- ii. após a imissão na posse do promissário comprador (e especialmente após a completa quitação das parcelas), a despeito de não mais poder usar, gozar, dispor e sequer reaver o bem, a propriedade formal da promitente vendedor sobre a unidade imobiliária persiste;

Todavia, conquanto não mais possa dispor do imóvel para quaisquer fins, diversos fiscos municipais enxergam o promitente vendedor como o sujeito passivo do IPTU – muitas vezes *correspondendo-o* juntamente com o promissário comprador – haja vista constar seu nome no registro de imóveis como proprietário do bem.

---

18 HARADA, Kiyoshi. *Direito Tributário Municipal: Sistema Tributário Municipal*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 104.

A situação retratada causa perplexidade, uma vez que as Administrações Fazendárias Municipais se valem de um tecnicismo (a propriedade formal dos promitentes vendedores) para:

- i. impor a responsabilidade pelo pagamento do tributo a um sujeito de direito que, *substancialmente* dista de exercer sequer minimamente os atributos da propriedade do imóvel e, assim, (involuntariamente) pratica fato despido de qualquer conteúdo econômico;
- ii. simultaneamente, tentar cobrar o mesmo imposto do possuidor, que, em diversas ocasiões ignora *sua* (exclusiva) obrigação tributária;
- iii. em não havendo adimplemento pelo real sujeito passivo da obrigação tributária (o possuidor com *animus domini*), ver a *sua exclusiva obrigação* de arrecadar *facilitada*, o que dista de ser uma justificativa normativamente admissível, notadamente pela imposição do ilegítimo ônus aos promitentes vendedores. No caso das incorporadoras, à vista da inadiável necessidade de manter a regularidade fiscal e da sua capacidade financeira, não é incomum que os Fiscos obtenham bom êxito no intento de ver os valores devidos (por terceiros) a título de IPTU recolhidos por aquelas empresas.

Como bem anota Arnaldo Rizzardo, nas promessas de compra e venda os tradicionais poderes inerentes ao domínio, ou seja, o direito de usar, de gozar e de dispor – art. 1.228 do Código Civil (art. 524 do Código revogados) **são transferidos ao promissário comprador desde logo**, enquanto o promitente vendedor conserva para si a propriedade nua, vazia, muito embora limitado o direito de dispor para o comprador”.<sup>19</sup>

---

19 RIZZARDO, Arnaldo. *Contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 396/397.

Em toadas similares, Sílvio Venosa e José Ozório de Azevedo Júnior explicam, respectivamente:

Pelo compromisso de compra e venda regulado pela legislação específica, os *poderes inerentes ao domínio são transferidos ao compromissário comprador. O promitente vendedor conserva tão-somente a nua-propriedade até que todo o preço seja pago, quando então a propriedade plena é atribuída ao comprador.*

[...] o *ius abutendi*, o direito de dispor, não é transferido de todo, mas esmaece para o vendedor à medida que o preço é pago, **até desaparecer com a solução integral.**<sup>20</sup>

[Na promessa de compra e venda] O **domínio perdeu sua posição de relevo**, ficando apenas como garantia de crédito. E, à medida que o **crédito vai sendo recebido**, aquele pouco que **restava** do direito de **propriedade** junto ao promitente vendedor como que **vai desaparecendo até se apagar de todo.**<sup>21</sup>

As lições doutrinárias demonstram que o sucessivo adimplemento das prestações implica o paulatino desaparecimento da propriedade, até o momento no qual – uma vez totalmente adimplidas as prestações – ela some.

A literatura sobre a específica questão da correlação entre o princípio da capacidade contributiva e o IPTU é escassa. Todavia, merece destaque o trabalho da Anna Emília Cordelli Alves<sup>22</sup>, cujo conteúdo vem ao encontro do tudo que ora se vem de expor. Após

---

20 VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: contratos em espécies*. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 528. 2003.

21 AZEVEDO JUNIOR, José Osório. *Compromisso de compra e venda*. São Paulo: Saraiva, 1979. p. 8.

22 ALVES, Anna Emília Cordelli. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana/IPTU – imóvel ocupado por terceiros – princípio da capacidade contributiva*. In: Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza, vol. 2, São Paulo: Malheiros, 2014.

esclarecer que a posse tributável, para fins de IPTU, é somente aquela *ad usucapionem*, a autora afirma que

[...]o imóvel somente poderá ser objeto de tributação se o proprietário puder usar e gozar ou aferir alguma vantagem econômica. Caso contrário ausente estará a capacidade contributiva a justificar a tributação (...). Se o substrato da tributação pelo IPTU é a vantagem econômica traduzida pelo imóvel, então, **somente poderá ser colocado no polo passivo da relação tributária aquele que aufera ou tenha condições de auferir referida vantagem**. Desse modo, está o legislador municipal, na eleição do sujeito passivo do IPTU, atrelado a esse critério.

Linhas adiante, a autora traz exemplo de todo aplicável ao presente caso, ao cogitar a hipótese de proprietário desprovido de posse direta ou indireta:

[...]se a propriedade de um imóvel é índice de riqueza e, portanto, de capacidade contributiva, o proprietário pode ficar sujeito – como de fato fica – ao IPTU. **Mas propriedade imóvel de que o proprietário não tem a posse direta ou indireta não é índice de riqueza, não podendo ser exigido do proprietário, enquanto durar o desapossamento (...) se, perdida a posse, o proprietário não pode usar, gozar e dispor de sua propriedade (obedecidas as restrições legais existentes), então, o IPTU não pode ser exigido do proprietário desapossado enquanto durar o desapossamento, pela inexistência de índice de capacidade contributiva atual. No período do desapossamento o proprietário não dispõe do bem, dele não extrai qualquer vantagem econômica, e não há tributação onde inexistente substrato econômico (grifos e destaques não constam no original).**

Com efeito, uma vez **entregue o bem**, é até intuitivo concluir que o promitente vendedor, a despeito de ainda formalmente proprietário perante o registro de imóveis, do referido bem **não** mais pode **usar, gozar, dispor** ou mesmo **reaver**, notadamente após **adimplidas as parcelas** da promessa de compra e venda.

Ao discorrer sobre o aspecto material da hipótese de incidência do IPTU e, especificamente, sobre o conteúdo jurídico da propriedade para fins de tributação, leciona Aires Ferdinando Barreto<sup>23</sup>, com a lucidez que lhe é própria:

Em sentido jurídico, o vocábulo ‘propriedade’ é significativo de poderes inerentes ao domínio. Conforme dispõe o art. 1.228 do Código Civil, o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem injustamente a possua ou detenha. Assim, **o conceito de propriedade só pode ser extraído em razão dos direitos ou poder que a integram, isto é, os emergentes das faculdades de uso, gozo, disposição das coisas, até os confins fixados para a coexistência do direito de propriedade dos demais indivíduos e das limitações da lei.** Nesse sentido, propriedade reflete, de um lado, os direitos de uso, gozo, fruição e disposição de bens, conferidos ao titular da coisa; de outro, o de retomada de quem injustamente os possua. **O imposto predial e territorial urbano** grava, pois, a propriedade, ou seja, **recai sobre esse uso, gozo, fruição e disposição de bem imóvel.** (*Grifo nosso*).

Ora, que espécie de propriedade é essa em que o proprietário não pode fazer valer quaisquer de suas características ínsitas? A capacidade contributiva admite sua oneração pela incidência do

---

23 BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 180.

IPTU? Como se pode razoavelmente, portanto, considerar os promitentes vendedores como efetivos proprietários, ao menos para fins de incidência da exação predial municipal?

O agir dos fiscos municipais e os precedentes do STJ na matéria não apenas se dissociam de todas as pautas constitucionais correlatas à capacidade contributiva (igualdade, razoabilidade, vedação ao confisco), como são simplesmente desprovidos de qualquer sentido.

A incidência do IPTU, portanto, é normativamente impossível, seja porque a capacidade contributiva a rechaça, seja porque, no sentido substancial do termo, propriedade simplesmente não há (e, assim, seria o caso de se reconhecer a pura não-incidência da exação).

Vem a reforço da argumentação ora empreendida uma observação adicional, a ser enfrentada casuisticamente: no mais das vezes, os promitentes vendedores continuam figurando como proprietários por razões absolutamente estranhas à sua vontade. Normalmente, as transferências dos bens para os promissários compradores não sucedem pelo fato destes não terem interesse de suportar os elevados custos da transmissão da propriedade, como os recolhimentos do ITBI/ITIV e as despesas cartorárias.

Ordinariamente, as empresas promitentes vendedoras não têm nenhuma intenção ou vantagem em se manter como proprietárias dos bens perante os registros de imóveis, especialmente, claro, quando já haja o total adimplemento das parcelas da avença.

Essa particularidade, cujo aprofundamento desborda do escopo deste trabalho, serve para enfatizar a absoluta ofensa à capacidade contributiva representada pela responsabilização tributária dos promitentes vendedores em casos tais. A eles falece qualquer poder de ingerência sobre o bem, inclusive o de exortar os promissários compradores a realizar a transferência da propriedade, ao menos nos casos em que inexistam cláusulas contratuais obrigando os adquirentes a ultimarem as respectivas transmissões.

No âmbito forense, já vemos algumas manifestações judiciais aquiescendo com a tese ora ventilada. Falamos especificamente de

decisões oriundas do Poder Judiciário do Estado do Rio Grande do Norte.

Ainda em primeira instância, vemos, por exemplo, o quanto decidido pelo juízo da 1ª Vara de Execução Fiscal e Tributária da Comarca de Natal, nos autos do Processo nº 0822996-61.2020.8.20.5001, que, ao deferir tutela provisória de urgência, consignou o seguinte:

Sobre o assunto em discussão, após enfrentar a matéria em diversas oportunidades, a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se consolidou no sentido de que, tanto o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU (REsp 1110551/SP e REsp 1111202/SP julgado em sede de recursos repetitivos, art. 543-C, CPC/2015) (...)

Assim, para a Corte Superior, a teor do que se extrai do art. 34 do CTN, o proprietário do imóvel, na qualidade de promitente vendedor, poderia figurar como contribuinte do IPTU junto ao promitente comprador (possuidor do imóvel) quando persistente o vínculo de propriedade daquele e de posse deste, em relação ao bem tributado. (...)

Enfatize-se que o precedente exarado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo leva em consideração apenas a legislação infraconstitucional (arts. 32 e 34, CTN), mesmo possibilitando a cobrança do tributo em face de quem já deteve a propriedade e a posse de determinado imóvel, mas que, mesmo não mais dispondo desta, ainda figura como seu titular no registro cartorário. Todavia, **tal entendimento não leva em conta os demais aspectos relacionados ao tema, a exemplo da capacidade contributiva do alienante que, embora figurando como proprietário, há muito não detém a posse e por conseguinte, os aspectos**

**a ela inerentes, não podendo usar, usufruir ou reaver o imóvel envolvido**, mormente frente ao óbice representado pelo instituto da usucapião, tendo em vista a consolidação de todos estes em favor do adquirente, em alguns casos, há mais de uma década, como na situação em análise.

(...) No caso dos autos, da análise sumária da documentação acostada à inicial, própria deste instante processual, constata-se que a Parte Autora logrou êxito no atendimento dos requisitos acima elencados que demonstrariam a consolidação do domínio dos imóveis discutidos (Sequenciais 57282189, 57282190 e 90829077) em nome de seus atuais possuidores, para fins de exclusão de seu nome da relação jurídico-tributária como o Município de Natal frente aos débitos de IPTU e Taxa de Limpeza.

De outro lado, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte também teve o ensejo de apreciar causa semelhante e, assim, operar ao devido *distinguishing*, fazendo-o nos autos do Agravo de Instrumento nº 0808809-50.2019.8.20.0000. Os seguintes trechos do voto da douta Relatora merecem destaque e ênfase:

O Município de Natal, com base na literalidade destes artigos, que lhes concede a escolha do sujeito passivo da exação dentre aqueles elencados (proprietário, titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título do imóvel tributado), procedeu com o lançamento do IPTU em face da parte agravada, por ser quem **figura no registro como proprietária dos imóveis**.

Não obstante, verifica-se dos autos que a parte agravada alienou os imóveis tributados por meio de contratos de promessa de compra e venda e de cessão de direitos e obrigações, que inclusive se encontram integralmente quitados, tendo sido tributada em decorrência da conduta omissiva dos promissários compradores

e cessionários em **não procederem com a mudança de titularidade do bem junto ao cartório.**

Nesse contexto, **indaga-se sobre a responsabilidade desta construtora**, que apesar de não mais possuir qualquer vínculo material com a coisa, ainda é quem figura formalmente como proprietária registral.

De fato, uma leitura apressada e superficial dos dispositivos que tratam do tema acabaria por ratificar a responsabilidade da parte agravada, especialmente considerando o que nos traz o art. 1.245 do Código Civil, que condiciona a alteração de titularidade ao registro do título translativo no Registro de Imóvel.

Ocorre que a hipótese vertente reclama uma interpretação sistêmica do ordenamento jurídico vigente, a fim de se extrair uma norma que caminhe no mesmo sentido dos princípios tributários constitucionais que orientam a atividade estatal. Começemos pelo que dispõe o art. 1.228 do Código Civil que, apesar de não oferecer uma definição de propriedade, enuncia os poderes do proprietário, in litteris:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Como se percebe, do cotejo entre o dispositivo supra e a situação na qual se encontra a parte agravada, tem-se a ocorrência de verdadeiro **esvaziamento do seu direito de propriedade**, máxime a impossibilidade de exercer qualquer dos seus atributos (usar, gozar, dispor e reaver).

Frise-se, no ponto, que à parte agravada **sequer é conferida a possibilidade de reaver o bem**, já que as **parcelas dos contratos de compra e venda e de cessão de direitos e obrigações já foram integralmente quitadas**, estando os promissários compradores e cessionários no exercício legítimo da posse.

Essa constatação, a nível constitucional, nos leva a outra conclusão, que diz respeito ao **Princípio da Capacidade Contributiva, expressamente elencado no art. 145, §1º, da CF.**

É que, da ausência dos elementos constitutivos da propriedade, que correspondem àqueles direitos essenciais que integram a relação jurídica que se estabelece entre o proprietário e a coisa, **decorre também a ausência do signo presuntivo de riqueza quanto ao IPTU, não havendo, portanto, capacidade contributiva a justificar a tributação.**

Mas não é só. Admitir que a promitente vendedora, nesse caso em específico, seja condenada a suportar apenas o ônus que a propriedade impõe, sem, contudo, poder aferir qualquer vantagem econômica sobre o imóvel, representa, na mesma proporção, **grave afronta a princípios norteadores basilares como o da igualdade e da razoabilidade.**

Situações como a dos autos evidencia o fato da capacidade contributiva ser meio para se alcançar a justiça tributária, pois viabiliza comparações intersubjetivas na seara tributária e legitima a tributação de acordo com a riqueza do contribuinte, de sorte que a sua inobservância impede a concretização do princípio constitucional da isonomia e escancara o descumprimento dos preceitos da Lei Maior.

Ademais, em última análise, responsabilizar a promitente vendedora no lugar dos promissários compradores corresponde a **premiar comportamentos indesejáveis**, pois finda por livrar os reais proprietários de mais uma obrigação que lhes compete.

Mais uma porque era obrigação destes efetuar o registro do título translativo no Registro de Imóvel, o que certamente não aconteceu de forma deliberada para se esquivarem também, de outras obrigações tributárias, como o pagamento do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Inter Vivos – ITBI, bem como as

despesas cartorárias devidas. Forte nestes argumentos, entendo ter agido com acerto o órgão julgador de primeiro grau ao conceder a tutela de urgência para suspender a exigibilidade do crédito tributário e determinar a expedição das certidões positivas com efeito de negativas, porquanto presentes a probabilidade do direito e o perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo.

Por fim, **sirvo-me da técnica do distinguishing para deixar de aplicar as teses repetitivas firmadas nos julgamentos do REsp 1.110.551/SP e do REsp 1.111.202/SP, já que naquelas duas oportunidades, ainda no ano de 2009, o STJ se ateve apenas à matéria infraconstitucional, não contemplando em sua análise os fundamentos constitucionais** que ora me respaldo, suficientes, por si só, para sustentar a conclusão adotada.

## Síntese conclusiva

Conclusivamente, pode-se assentar o seguinte:

- i. O art. 32 do **Código Tributário Nacional**, na qualidade de norma geral em matéria tributária, *definiu* o fato gerador do IPTU como sendo a **propriedade**, o **domínio** útil **ou** a **posse** de bem imóvel;
- ii. Regularmente *instituída* a regra-matriz de incidência do IPTU pela **lei municipal**, havendo previsão de que os contribuintes a serem possivelmente eleitos pela administração fazendária são o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil **ou** o seu possuidor (na forma definida pelo art. 34 do CTN), a escolha administrativa de *um* deles necessariamente deveria implicar a **exclusão** dos demais, sendo inadmissível a responsabilização solidária, por exemplo,

entre proprietário e possuidor, por ofensa à própria literalidade dos arts. 32 e 34 do CTN;

- iii. Como sucede com qualquer imposto, por força do princípio da capacidade contributiva, o IPTU só pode incidir sobre fatos que exteriorizem riqueza, o que, no contexto das promessas de compra e venda nas quais o promissário comprador já esteja na posse do bem, *exige* que estes sujeitos de direito respondam *exclusivamente* pelo tributo, tendo em vista exercerem a posse com *animus domini*: a nua-propriedade que ainda resta ao promitente vendedor é substancialmente vazia em termos econômicos, e, assim, rechaça a incidência imposto municipal, até mesmo porque tais sujeitos não mais podem usar, gozar, dispor do bem e, estando as parcelas da promessa quitadas, sequer reavê-lo;
- iv. os precedentes construídos nos Recursos Especiais nº 1.110.551/SP e 1.111.202/SP merecem ser superados pelo Superior Tribunal de Justiça (*overruling*), na medida em que, quanto ao IPTU, franqueiam às administrações municipais a escolha de sujeito passivo que não ostenta **capacidade contributiva**, por praticar fato desprovido de qualquer conteúdo econômico: o promitente vendedor de imóveis, cujos respectivos promissários compradores já detenham a posse do bem e, com maior razão, quando já tenham adimplido completamente as contraprestações devidas ao promitente vendedor;
- v. a despeito de serem, em tese, “vinculantes”, os precedentes em referência podem ser afastados pelos magistrados de primeira e segunda instância, haja vista: v.1) seu *dever* de controlar difusamente não apenas a constitucionalidade das leis, mas também a higidez de sua aplicação; v.2) que, sindicando a (in)constitucionalidade da (má)aplicação dos arts. 32 e 34 do CTN e da legislação local, o magistrado distinguirá sua decisão (*distinguishing*) da tese fixada nos precedentes,

haja vista a completa ausência de enfrentamento de matéria constitucional pelo STJ nos julgados: assim construída, a decisão judicial haverá de ser considerada adequadamente fundamentada, a teor do art. 489, § 1º, VI do Novo Código de Processo Civil e como bem se viu nos exemplos oriundos do Poder Judiciário do Rio Grande do Norte.

# CAPÍTULO 11

## **PENHORABILIDADE DO BEM DE FAMÍLIA PARA PAGAMENTO DE DÉBITO DE IPTU**

*Jose Fernandez Mariz<sup>1</sup>*

*Thiago Bento Quirino Herculano<sup>2</sup>*

Inconstitucionalidade - Um ataque ao princípio da dignidade da pessoa humana, ao direito constitucional à moradia e, em última análise, à sobrevivência!

### **Introdução**

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu, em seu art. 1º, inc. III, que a dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos sobre os quais se constitui o Estado brasileiro, ou seja, a dignidade da pessoa humana é o grande vetor axiológico do ordenamento jurídico pátrio.

---

1 Graduado em Direito pela UEPB - Universidade Estadual da Paraíba. Pós-Graduação Direito Processual Constitucional pela Faculdade de Ensino Superior da Paraíba; Mestre em Direito Constitucional pela UNICAP - Universidade Católica de Pernambuco. Doutorando em Direito Constitucional pela UNIMAR - Universidade de Marília -SP. Professor de Direito Eleitoral, Constitucional e Ciência Política e Teoria Geral do Estado. Conselheiro Estadual da OAB-PB. Ex-Presidente da subseção da OAB de Campina Grande-PB e Ex-Procurador Geral do Município de Campina Grande. Advogado.

2 Graduado em Direito pela UEPB - Universidade Estadual da Paraíba. Pós-Graduação pela Escola Paulista de Direito e pela Escola Superior da Advocacia - ESA. Ex-servidor do Ministério Público Federal (MPF). Advogado.

Por sua importância, Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco (2023, p. 88) afirmam que o próprio conceito de Constituição está necessariamente associado ao ideal de preservação e promoção da dignidade da pessoa humana. De acordo com os festejados constitucionalistas, a norma suprema é, em síntese, um “instrumento orientado para conter o poder, em favor das liberdades, num contexto de sentida necessidade de preservação da dignidade da pessoa humana”.

Ademais, o postulado também é, de acordo com parte da doutrina, o ponto característico que serve para distinguir os direitos fundamentais dos demais direitos. Nessa direção, Vieira de Andrade (1987, p. 85) assevera que a fundamentalidade de um direito reside na intenção de explicitar o princípio da dignidade da pessoa humana que ele ostenta.

Vale registrar, ainda, que o princípio em debate também é utilizado como parâmetro de solução de conflito entre princípios constitucionais. Desse modo, em eventual juízo de ponderação, os valores que mais se aproximam da dignidade da pessoa humana devem ter prevalência. Tal informação é essencial para o exame do tema em debate, conforme será visto adiante.

Questão que assume especial relevo, nesse contexto, é definir o princípio e extrair seu conteúdo, até porque, à luz da teoria neoconstitucionalista, a Constituição não deve ser um conjunto de postulados retóricos, abstratos, vazios e sem efetiva força normativa.

Apesar da aparente facilidade em definir o que seria “dignidade humana” por meio da análise semântica dos termos que compõe a expressão, Barroso (2020, f. 244) leciona que “sua grande vagueza tem feito com que ela funcione, em extensa medida, como um espelho: cada um projeta nela a sua própria imagem, os seus valores e convicções”.

Em razão dessa abertura conceitual, o postulado acaba, não raras vezes, sendo invocado por litigantes que defendem posições antagônicas ou banalizado em decisões sobre questões triviais. Nesse sentido, Barroso afirma que, “de conflitos de vizinhos à proibição de

brigas de galo, a dignidade é utilizada como uma varinha de condão que resolve problemas, sem maior esforço argumentativo”.

É preciso, pois, identificar quais as balizas conceituais do postulado, para que se possa analisar o tema proposto com profundidade. Barroso (2020, f. 244) propõe que o conteúdo jurídico da dignidade humana é composto por três elementos: (1) valor intrínseco da pessoa humana (direitos inatos à condição humana, como a vida, igualdade, integridade física e moral); (2) autonomia individual (capacidade de autodeterminação, liberdade e satisfação do mínimo existencial); e (3) valor comunitário (elemento social da dignidade humana, o indivíduo em relação ao grupo).

No pertinente ao presente trabalho, convém registrar que a autonomia individual, elemento do princípio em análise, tem como pressuposto necessário a satisfação do mínimo existencial. Isto é, só há autonomia e, conseqüentemente, dignidade, se o indivíduo tiver satisfeitas as necessidades indispensáveis a sua existência física e psíquica.

Dentre essas necessidades essenciais, está, indubitavelmente, a moradia. Afinal, não há como se preservar a integridade física e psíquica, a intimidade, o bem estar e, em última análise, até a própria vida sem um lugar adequado para servir de abrigo.

Como bem leciona Maria Berenice Dias (2015, p. 361), “o direito de moradia é considerado um dos direitos da personalidade inerente à pessoa humana, quer como pressuposto do direito à integridade física, quer como elemento da estrutura moral da pessoa”.

De semelhante modo, Álvaro Villaça Azevedo (2010, p. 245) afirma que “a violação do lar é a quebra da última proteção humana, o aniquilamento de uma família e a incineração do próprio amor: amor da casa, amor da rua, amor de um semelhante por outro, em uma palavra: amor”.

Apesar das particularidades de cada momento histórico, o homem sempre necessitou de um lugar para abrigar-se. Das cavernas e tendas do passado às quitinetes e “tiny houses” atuais, o homem

sempre precisou e, enquanto existir, continuará necessitando de abrigo para viver dignamente.

A dignidade da pessoa humana se firma no respeito integridade psicológica, na estabilidade emocional de ter apenas um endereço e não viver à mingua dos especuladores imobiliários (art.5º, XII), do direito à moradia (art. 6º, CR/88) como parte do estado consciência e de satisfação de felicidade intrinsecamente prevista no inciso III, do art. 1º, da Constituição decorrente do fundamento da instituição república federativa do Brasil como um Estado Democrático e Social de Direito.

Padre Antônio Vieira, em Sermão do Bom Sucesso consignou que “não hei de pedir pedindo, senão protestando e argumentando; pois esta é a licença e liberdade que tem quem não pede favor, senão justiça”, mas não caberia no plano do conceito de justiça a social? Proteger o único imóvel como bem de família não poderá apenas uma mera declaração em *pietatis* causa, como está na lei civil, porque não se pode construir um país de descarados, de pedintes, de subservientes ao poder judiciário, um povo que viva de óbolo ou de favores judiciais, mas da sua própria dignidade.

Assim, percebe-se que a moradia é uma necessidade inata ao homem e, por isso, está umbilicalmente associada ao princípio da dignidade da pessoa humana, que, como visto, é o grande vetor axiológico da Constituição brasileira e parâmetro para solução de conflito entre valores constitucionais.

## **O Direito à Moradia: Histórico, Positivação e Garantias**

Além de ser sinônimo de refúgio, a moradia, desde os primórdios, possui uma conotação sacra. Fustel de Coulanges (2009) registra que, nos lares gregos e romanos, era obrigação do senhor de cada casa a conservação, diuturna, do fogo aceso sobre o altar como sinal de que no local havia uma família com sua divindade, o fogo.

A dignidade da família greco-romana estava associada à lareira, local onde a família se reunia todas as manhãs, durante as refeições e à noite para prestar seus cultos. O local onde se colocava a lareira era considerado sagrado, pois, para aqueles povos, o deus se instalava ali “não por um dia, nem mesmo pelo tempo de uma vida humana, mas por todo o tempo que essa família durar e enquanto houver alguém para conservar a sua chama pelo sacrifício. Assim, a lareira toma posse do solo, essa parte da terra, ela torna sua, ela é a sua propriedade (Coulanges, 2009, p. 73-74).

A própria concepção do direito de propriedade para os gregos e romanos estava associada a essa circunstância, pois, sem a garantia de que a lareira permaneceria incólume, como local sagrado para a família, não havia segurança para a sua existência digna. O uso e conservação do lugar onde estava assentada a lareira, pois, era um direito sagrado da família. Além do mais, próximo à casa eram enterrados os membros da família falecidos. Aquele local também era considerado sagrado, como registra Fustel de Coulanges (2009).

É certo que, na atualidade, essa concepção dos gregos e romanos primitivos não mais existe. Nada obstante, por outras razões, o local de moradia do ser humano continua a ter um significado sagrado. Conforme sustenta Crivelaro (2018) é na moradia que o homem vive sua privacidade, sente-se seguro, repousa, cria sua prole, estabelece memórias etc.. Nesse sentido, a moradia é a expressão da própria natureza humana e de sua dignidade.

Apesar de toda a sua importância, a positivação do direito à moradia, como um direito diverso do direito à propriedade, é recente.

O primeiro instrumento internacional a reconhecer, ainda que de forma superficial, o direito à habitação, foi a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, que, em seu art. 25, estabeleceu que toda pessoa tem o direito ao gozo de um nível de vida que seja suficiente para assegurar a si e aos seus familiares saúde e bem-estar, notadamente no que se refere à alimentação, ao vestuário, à habitação, à assistência médica e aos serviços sociais de que necessitar.

Na mesma linha, em 1966, o Pacto Internacional sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, internalizado no ordenamento jurídico brasileiro por meio do Decreto n. 591/1992, estabeleceu, em seu art. 11, que é direito de toda pessoa um padrão de vida adequado, impondo-se aos Estados-partes a adoção de políticas para garantir, dentre outros direitos, moradia em condições dignas.

Com esse mesmo escopo, a Organização das Nações Unidas desenvolveu o programa “ONU-Habitat”, por meio do qual realizou três conferências para debater a implementação do direito à moradia no mundo: a Habitat I, ocorrida em 1978, a Habitat II, em 1996 e a Habitat III, realizada em 2016.

Em decorrência da “ONU Habitat II”, o Senador Mauro Miranda apresentou a Proposta de Emenda à Constituição n. 28/1996, com objetivo de inserir, expressamente, no texto da Carta maior, a moradia como direito fundamental da pessoa humana.

Na justificativa da proposta, foi consignado o seguinte:

As atuais condições de moradia de milhões de brasileiros chegam a ser deprimentes, configuram verdadeira “chaga social” para grande parte das metrópoles do País. Faz-se, portanto, urgente que se dê início a um processo de reconhecimento da moradia como a célula básica, a partir da qual se desenvolvem os demais direitos do Cidadão, já reconhecidos por nossa Carta Magna: a saúde, o trabalho, a segurança, o lazer, entre outros. Sem a moradia o indivíduo perde a identidade indispensável ao desenvolvimento de suas atividades, enquanto ente social e produtivo, se empobrece e se marginaliza. Com ele se empobrece, invariavelmente, a Nação (Brasil, 1996)

Vale destacar a conclusão do autor da Proposta de Emenda à Constituição: sem moradia, o indivíduo perde a identidade indispensável ao desenvolvimento de suas atividades e, conseqüentemente, com ele empobrece a Nação. Como bem concluiu o parlamentar, não

se constrói um Estado forte e próspero, sem indivíduos fortes e prósperos, afinal a nação é o produto de seus indivíduos. Um Estado que não viabiliza o mínimo existencial para seus cidadãos está invariavelmente fadado a ser um Estado pobre.

A Proposta de Emenda foi aprovada pelo Congresso Nacional, que, em 14 de fevereiro de 2000, promulgou a Emenda Constitucional n. 26, para incluir a moradia no rol de direitos sociais previstos no art. 6º da Carta Magna.

Nesse cenário, como verdadeira garantia instrumental e protetiva ao direito de moradia, a Lei n. Lei n. 8.009/90 estabeleceu o bem de família legal<sup>3</sup>. De acordo com a lição de Maria Berenice Dias (2021), o referido diploma normativo, ao prever a impenhorabilidade do bem de família legal, trouxe importante instrumento de garantia do mínimo existencial, corolário do princípio da dignidade da pessoa humana.

Por oportuno, veja-se o teor do art. 1º da Lei n. 8.009/90:

“Art. 1º O imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar, é impenhorável e não responderá por qualquer tipo de dívida civil, comercial, fiscal, previdenciária ou de outra natureza, contraída pelos cônjuges ou pelos pais ou filhos que sejam seus proprietários e nele residam, salvo nas hipóteses previstas nesta lei. Parágrafo único. A impenhorabilidade compreende o imóvel sobre o qual se assentam a construção, as plantações, as benfeitorias de qualquer natureza e todos os equipamentos, inclusive os de uso profissional, ou móveis que guarnecem a casa, desde que quitados” (Brasil, 1990).

---

<sup>3</sup> Salienta-se que, além do bem de família legal, regulamentado pela Lei n. 8.009/90, também há o bem de família convencional ou voluntário, regulamentado pelos arts. 1.711 e 1.722 do Código Civil.

Não obstante a proteção conferida pela lei ao bem de família legal, o artigo 3º da Lei 8.009/1990 previu exceções à regra, permitindo, portanto, sua penhora nas seguintes hipóteses:

Art. 3º A impenhorabilidade é oponível em qualquer processo de execução civil, fiscal, previdenciária, trabalhista ou de outra natureza, salvo se movido:

I - (Revogado pela Lei Complementar nº 150, de 2015)

II - pelo titular do crédito decorrente do financiamento destinado à construção ou à aquisição do imóvel, no limite dos créditos e acréscimos constituídos em função do respectivo contrato;

III - pelo credor da pensão alimentícia, resguardados os direitos, sobre o bem, do seu coproprietário que, com o devedor, integre união estável ou conjugal, observadas as hipóteses em que ambos responderão pela dívida; (Redação dada pela Lei nº 13.144 de 2015)

IV - para cobrança de impostos, predial ou territorial, taxas e contribuições devidas em função do imóvel familiar;

V - para execução de hipoteca sobre o imóvel oferecido como garantia real pelo casal ou pela entidade familiar;

VI - por ter sido adquirido com produto de crime ou para execução de sentença penal condenatória a ressarcimento, indenização ou perdimento de bens.

VII - por obrigação decorrente de fiança concedida em contrato de locação. (Incluído pela Lei nº 8.245, de 1991)

Portanto, nos termos do art. 3º acima reproduzido, o bem de família pode ser penhorado nos seguintes casos: 1) dívida de financiamento para construir ou comprar o imóvel; 2) devedor de pensão alimentícia; 3) dívida de Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) ou taxas e contribuições de condomínio; 4) o imóvel

ter sido hipotecado; 5) o imóvel ter sido comprado com dinheiro decorrente de crimes ou para ressarcimento, indenização ou perdimento de bens em ação penal; e: 6) o imóvel de fiador que assumiu obrigação em contrato de locação.

Nosso objetivo, no presente caso, é analisar se norma que permite a penhora do bem de família para pagamento de débito de IPTU é constitucional, diante do princípio da dignidade da pessoa humana e do direito fundamental à moradia, estabelecidos na Constituição da República de 1988. É o que se passa a fazer.

### **Da (In)Constitucionalidade da Penhora do Bem de Família para pagamento de Débito de IPTU**

Como visto, a Lei n. 8.009/90 é uma garantia instrumental e protetiva ao direito de moradia e meio de promoção do princípio da dignidade da pessoa humana.

Como a dignidade humana e o direito à moradia são normas definidoras de direito fundamental, prescindem de regulamentação infraconstitucional, pois gozam de aplicabilidade imediata, como estabelece expressamente o art. 5º, §1º da Constituição da República.

Nesse sentido, Flávia C. Piovesan (1995, p. 89-90) afirma que toda e qualquer norma que defina um direito fundamental, independentemente de sua posição no texto da Constituição, possui aplicabilidade imediata e, por essa razão, deve orientar os Poderes Públicos para que estes outorguem “eficácia máxima e imediata a todo e qualquer preceito constitucional definidor de direito e garantia fundamental.”

Há, assim, uma força vinculante dos direitos e garantias fundamentais, o que os torna imediatamente aplicáveis pelos Poderes Públicos que se investem “na atribuição constitucional de promover as condições para que os direitos e garantias fundamentais sejam reais e efetivos” (Piovesan, 1995, p. 92). Citando Otto Bachof, Flávia C. Piovesan (1995, p. 92) sintetiza que “**se antes os direitos**

**fundamentais só valiam no âmbito da lei, hoje as leis só valem no âmbito dos direitos fundamentais”.**

Destarte, inquestionável que cabe ao Estado, independentemente de regulamentação por norma infraconstitucional, garantir o mínimo existencial para o cidadão, propiciando-lhe, inclusive e sobretudo, condições de moradia adequadas.

Além de reclamar uma postura positiva, no sentido de implementar políticas públicas para redução do deficit habitacional e para melhoria da condição das moradias, tais normas também impõe ao Estado um dever negativo, no sentido de proibir medidas e a edição de normas que acabem por retirar do cidadão o mínimo que ele dispõe.

Nesse descortinar, parece-nos que a norma prevista no art. 3º, IV, da Lei n. 8.009/90, que possibilita a penhora do bem de família para pagamento de débito de IPTU vai na contramão dos preceitos constitucionais da dignidade da pessoa humana e do direito à moradia, uma vez que autoriza ao próprio Estado retirar do cidadão o único bem imóvel que este dispõe para abrigar a si e a sua família.

Ora, se é dever do Estado garantir o mínimo existencial para o cidadão, inclusive por meio de ações positivas no sentido de garantir o acesso à moradia para quem não dispõe, como defender que esse mesmo Estado retire de outro cidadão seu único imóvel com vistas à satisfação de crédito tributário?

Tal medida, além de não guardar compatibilidade com um dos principais fundamentos do Estado brasileiro - a dignidade humana - e com o direito à moradia, também não tem lógica, pois não pode o próprio Estado promover desigualdade e retirar do cidadão o que lhe sobrou de dignidade.

No ponto, vale citar o Ministro Luis Edson Fachin (2006, p. 301), para quem o princípio do mínimo vital ou patrimônio mínimo:

[...] é valor, e não metrificação, conceito aberto, cuja presença não viola a ideia de um sistema jurídico axiológico. Mínimo não é menos, nem é ínfimo. É um conceito apto a construção do

razoável e do justo ao caso concreto, plural e poroso ao mundo contemporâneo. É um direito instrumental, um direito complementar, sobretudo, de garantir a dignidade do devedor de boa-fé que lutou sua vida inteira para adquirir patrimônio suficiente ao seu amparo e ao de sua família. Todo cidadão tem o direito fundamental à própria vida e, para isso, necessita de um mínimo para garantir a sua subsistência.

Não se ignora o fato de que, em mais de uma assentada, o Supremo Tribunal Federal decidiu que determinadas exceções à impenhorabilidade do bem de família são constitucionais.

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 407.688, de relatoria do Ministro Cezar Peluso, DJe de 6/10/2006, o Supremo decidiu que a penhorabilidade do bem de família do fiador do contrato de locação, objeto do art. 3º, VII, da Lei n. 8.009/90, não ofende o art. 6º da Constituição da República. Da análise do voto do relator, extrai-se que o Tribunal teve especial preocupação em não interferir no mercado imobiliário, reduzindo as garantias dos locadores, o que poderia fazer com que a oferta de imóveis disponíveis para locação reduzisse sensivelmente. Assim, buscou-se compatibilizar o direito à moradia dos proprietários e sua proteção instrumental (bem de família) com o necessário direito de moradia dos candidatos a locatários, garantindo o razoável acesso ao mercado predial à milhares de pessoas.

Referido entendimento foi reafirmado no julgamento do Recurso Extraordinário n. 1.307.334 – São Paulo, no qual o relator, Ministro Alexandre de Moraes, também destacou que, caso o proprietário do bem de família espontaneamente figure como fiador em contrato de locação, deve-se respeitar a sua autonomia de vontade, garantindo-se o pleno exercício do seu direito de dispor livremente do bem, ainda que seja seu único imóvel.

Como é possível vislumbrar, os dois fundamentos invocados pela Suprema Corte para validar a penhorabilidade do bem de família

dado como garantia (fiança) em contrato de locação não se aplicam aos casos de cobrança de IPTU.

A garantia da impenhorabilidade nos casos de cobrança de IPTU não teria o condão de influir na oferta de imóveis disponíveis à locação. E, segundo, não haveria ofensa à autonomia da vontade, pois, na hipótese de cobrança do IPTU, o imóvel não é dado voluntariamente como garantia ao pagamento do débito.

Diante do conflito de normas e valores constitucionais que circundam o tema – dignidade da pessoa humana e direito à moradia versus obtenção de recursos pelo Estado para satisfação de seu múnus, parece-nos que a saída é privilegiar a dignidade da pessoa humana, reconhecendo-se a impenhorabilidade do bem de família para pagamento de débito de IPTU, até porque o Estado possui outros meios para obtenção de seu crédito.

Também é necessário consignar que a proteção à impenhorabilidade do bem de família não é um favor do Estado, concedido em *pietatis causa* ao cidadão. Do contrário, como visto acima, a promoção e preservação do princípio da dignidade humana é, antes de tudo, um dever do Estado, consubstanciando-se, inclusive, em um dos seus expressos fundamentos.

Em arremate, também é digno de nota que o art. 805 do Código de Processo Civil estabelece o princípio da menor onerosidade da execução, dispondo que “quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado” (Brasil, 2015).

Ora, se existem outros meios menos gravosos de cobrança da dívida, como protesto da CDA, mostra-se desarrazoado a utilização do meio mais gravoso para o contribuinte (devedor de IPTU) a expropriação do seu único bem imóvel que serve de abrigo para si e para sua família.

Assim, caso o único bem passível de penhora do devedor de IPTU seja o próprio imóvel, que se consubstancia em bem de família, também por este fundamento, deve a Fazenda Pública requerer a

suspensão da execução e, caso não se localizem bens nesse período, o arquivamento provisório do executivo fiscal é medida que se impõe, dada a impossibilidade de o próprio Estado ferir a dignidade de um cidadão quando o seu papel constitucional é justamente o de proteger e não violentar os direitos mais sensíveis como a moradia.

Dessa forma, entendemos ser inconstitucional o inc. IV do art. 3º da Lei 8.009/1990 que autoriza a penhora sobre bem de família para adimplemento de dívida de IPTU do aludido imóvel.

## Referências

ANDRADE, Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 1987, p. 85.

AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Bem de Família: com comentários à Lei 8.009/90**. 6ª ed. - São Paulo: Atlas, 2010. p. 245.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, f. 244.

BRASIL. Senado Federal. **Justificação à Proposta de Emenda à Constituição nº 28, de 1996**. Senador Mauro Miranda. Brasília, 18 de junho de 1996. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=012EC6E2F598B-9C637EB50EFE7B0C36B.node1?codteor=1234598&filename=Avulso+-PEC+601/1998](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=012EC6E2F598B-9C637EB50EFE7B0C36B.node1?codteor=1234598&filename=Avulso+-PEC+601/1998)>. Acesso em 25 de julho de 2023.

BRASIL. Lei Nº 8.009, de 29 de março de 1990. **Dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1990.

BRASIL. LEI Nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2015.

CRIVELARO, Paulo César. **O direito fundamental à moradia e a sua exigibilidade em face do Estado**. Tese (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito do Sul de Minas, Pouso Alegre - MG, p. 35. 2018.

DIAS, Maria Berenice. **Manual de Direito das Famílias**. 10ªEd, Revista dos Tribunais, 2015, p.361.

DIAS, Maria Berenice de. **Manual de direito das famílias**. 14. ed. Salvador: Editora Juspodvim, 2021. p. 758.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 18. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023, f. 88.

ONU. **Carta das Nações Unidas, 1945**. Disponível em: <https://brasil.un.org/sites/default/files/2022-05/Carta-ONU.pdf>. Acesso em: 25 de julho de 2023.

ONU. **Declaração Universal dos Direitos Humanos, 1948**. Disponível em: <https://www.ohchr.org/en/human-rights/universal-declaration/translations/portuguese?LangID=por> Acesso em: 25 de julho de 2023.

ONU. **Documentos temáticos da Habitat III: 20 - Habitação. Nova Iorque**, 31 de maio de 2015. Disponível em: [https://habitat3.org/wp-content/uploads/20-Habita%C3%A7%C3%A3o\\_final.pdf](https://habitat3.org/wp-content/uploads/20-Habita%C3%A7%C3%A3o_final.pdf) Acesso em 25 de julho de 2023.

PIOVESAN, Flávia C. **Proteção judicial contra omissões legislativas: ação direta de inconstitucionalidade e mandado de injunção**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

# CAPÍTULO 12

## IMÓVEL LOCALIZADO NA ÁREA URBANA E O CONFLITO APARENTE ENTRE O IPTU E O ITR

*Rafael Gonçalves<sup>1</sup>*

### Introdução

A tributação, tema por vezes cheio de grandes controversas, costuma causar dúvidas e atritos entre os entes tributantes competentes para a instituição de determinado tributo e os sujeitos passivos. Essa tribulação também pode se dar nos casos em que dois entes distintos resolvem tributar o mesmo sujeito passivo sobre um possível mesmo fato ocorrido no mundo real, como é o caso do IPTU e do ITR.

Essas situações conflituosas podem acabar levando à bitributação ou ao *bis in idem*, que de acordo com Paulsen (2017) “o termo bitributação designa a tributação instituída por dois entes políticos sobre o mesmo fato gerador”, enquanto que “a expressão *bis in idem* designa dupla tributação por um único ente político sobre o mesmo fato gerador”.

A regra matriz de incidência tributária compreende a identificação de elementos para que se possa estabelecer a correta relação

---

1 Graduado em Administração de Empresas, Graduando em Contabilidade, Pós-Graduado em Direito Tributário, Pós-Graduado em Direito Administrativo. Fiscal de Tributos Municipais (2015-2020), Controlador Interno Municipal (2020-Atual), Presidente e Membro do COFATT/AMOSC (2015-2020), membro do CONFAZ-M/SC (2017-2020), integrante do Grupo Técnico de Trabalho para assuntos tributários da FECAM durante a COVID-19 (2020-2021), Professor e Palestrante em diversas instituições.

jurídico-tributária entre aquele que tem o direito de cobrar e aquele que deve pagar determinada exação, conforme afirma Marques (2021).

A regra matriz compreende, segundo a doutrina, os elementos/critérios: material, temporal, espacial, quantitativo e subjetivo. Mas também é preciso que se chame a atenção para um critério/elemento desenvolvido pela jurisprudência que pode ser conhecido como o critério econômico ou ainda como critério da destinação.

Para o desenvolvimento do tema relacionado ao aparente conflito entre o IPTU e o ITR, focaremos nos critérios: material, espacial, econômico e subjetivo.

O critério material está relacionado a situação fática ocorrida no mundo real, ou seja, qual o fato que gera a obrigação de pagar determinado tributo. Estamos a falar do fato gerador, que é aquela hipótese definida em lei que ao ocorrer, faz nascer a obrigação tributária.

O critério espacial diz respeito ao local onde o fato gerador ocorre, dirimindo-se assim, ou pelo menos tentando diminuir os conflitos aparentes de competência entre os entes federativos.

O critério subjetivo diz respeito aos polos da relação jurídico-tributária. Há o polo ativo e o polo passivo. O polo ativo é representado pelo ente competente para a instituição do tributo e o polo passivo por aquele que deverá entregar ao ente tributante a quantia oriunda da obrigação tributária nascida após a ocorrência do fato gerador.

Abrindo um parêntese, a competência tem seu fim, ou seja, deixa de existir quando da edição lei instituidora do tributo de acordo com Carrazza (2019).

Conforme lecionado por CARRAZA (2019), “A competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária (direito de criar o tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato impositivo). Temos, pois, que competência tributária uma vez exercitada, cede passo

à capacidade tributária ativa. De conseguinte, a competência tributária não sai da esfera do Poder Legislativo; pelo contrário, exaure-se com a edição da lei veiculadora da norma jurídico tributária.

Já o critério econômico ou da destinação, adotado pela jurisprudência e que pode ser conferido no REsp 1.112.646/SP (2009)<sup>2</sup>, traz a possibilidade da incidência do Imposto Territorial Rural (ITR), e não do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), mesmo quando o imóvel estiver localizado na zona urbana do Município. Tema esse a ser abordado de maneira mais aprofundada no desenvolvimento deste capítulo.

## **Desenvolvimento**

Há situações, no dia a dia do direito tributário, em que a aplicação do ordenamento jurídico no tocante ao IPTU e ao ITR se torna de certa forma complexa e por vezes conflituosa. E na temática que fomos desafiados a tratar neste capítulo não é diferente. O desafio aqui é enfrentar o aparente conflito existente na tributação que recai sobre a propriedade, domínio útil ou a posse de imóveis, com ou sem edificações, localizados na área urbana definida em lei municipal.

O trabalho aqui desenvolvido foca nos seguintes critérios para a identificação de qual ente terá a competência e capacidade para tributar o imóvel:

- a. Critério subjetivo (polo ativo);
- b. Critério espacial;
- c. Critério da utilização ou critério econômico;
- d. Critério material.

---

<sup>2</sup> Disponível em: <<https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=907599&tipo=0&nreg=200900510886&SeqCgrmaSessao=&Co-dOrgaoJgdr=&dt=20090828&formato=PDF&salvar=false>>. Acesso em 17 de jul. 23.

Iniciaremos o desenvolvimento pelo critério subjetivo, passando pelo critério espacial e após pelo critério da utilização, e por fim trabalharemos com as análises de incidência do IPTU ou do ITR em imóveis localizados na zona urbana do Município, balizadas pelo critério material, ou seja, no fato gerador.

### *Competência Tributária e o Critério Subjetivo no Polo Ativo*

De acordo com Barreto (2020), a competência tributária é a designação dada pela constituição ao ente para que esse institua, legisle, fiscalize e arrecade os tributos a ele outorgados, ou seja, trata-se da titularidade plena que determinada pessoa tem sobre certo tributo.

A Carta Magna de 1988, ao distribuir as competências tributárias, determinou que cabe à União a competência plena sobre o ITR (art. 153, VI) e aos Municípios (art. 156, I) e ao Distrito Federal (art. 147 *in fine* cc art. 156, I) a competência plena sobre o IPTU<sup>3</sup>.

Esses dois impostos têm em comum a circunstância de o fato gerador (critério material) estar relacionado a propriedade, ao domínio útil ou a posse de bem imóvel, porém, enquanto o ITR (Imposto **Territorial** Rural) incide apenas sobre o bem imóvel por natureza, ou seja, apenas sobre o solo territorial, o IPTU (Imposto **Predial e Territorial** Urbano) incide não só sobre os bens imóveis por natureza, mas também sobre os bens imóveis por acessão física, conforme artigos 29 e 32 do Código Tributário Nacional<sup>4</sup> transcritos abaixo.

Art. 29. **O imposto, de competência da União**, sobre a **propriedade territorial** rural tem como **fato gerador** a propriedade, o domínio útil ou a posse **de imóvel por natureza**, como

---

3 Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 17 de jul. 23.

4 Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172Compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm). Acesso em 17 de jul. 23.

definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município [...] 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. **Grifo nosso.**

Temos com isso que quando a União tributar um imóvel, a autorização determinada pela Constituição é que realize apenas sobre a parte territorial, não contemplando as acessões físicas incorporadas pelo homem. Para os Municípios e o Distrito Federal, quando a hipótese de incidência definida na lei para o fato gerador do IPTU ocorrer, esses entes estão autorizados a exigir o imposto tanto do imóvel por natureza (solo), assim como das acessões físicas edificadas no imóvel (construções).

Outra diferença importante, analisando sobre a ótica do critério espacial, é que enquanto o ITR visa a tributação de imóvel fora na zona urbana do Município (art. 29 *in fine* – CTN) e o IPTU busca a tributação dos imóveis localizados na zona urbana para efeitos desse imposto, definida em lei (art. 32 *in fine* cc § 1º do mesmo artigo – CTN).

Analisando pela ótica da destinação do imóvel situado na zona urbana, a diferença do IPTU para o ITR se dá em razão de que esse busca tributar imóvel que possua atividade de índole rural onde se verifica atividades relacionadas a exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15, Decreto-Lei 57/1966<sup>5</sup>).

---

5 Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0057.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0057.htm)>. Acesso em 17 de jul. 23.

## *Critério Espacial*

O primeiro desafio, quando tratamos do critério espacial, é a necessidade de conceituação do que seria uma zona urbana para efeitos do IPTU e do que seria uma zona rural, pois, pelo critério da localização, a depender da posição geográfica do imóvel, incidirá ou o IPTU ou o ITR.

Iniciando pelo estudo da zona urbana, não há um conceito legal *ipsis litteris* sobre a expressão “zona urbana”. O que há é uma conceituação legal de zona urbana para efeitos do IPTU.

De acordo com o *caput* do artigo 32 do Código Tributário Nacional (CTN) o fato gerador do IPTU tem a sua perfectibilização total quando o imóvel esteja localizado na zona urbana. Na sequência, o parágrafo primeiro do mesmo artigo conceitua o que seria zona urbana para efeitos desse imposto. Vamos as transcrições dos dispositivos do CTN.

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: Grifo nosso.**

Da análise dos dispositivos acima expostos pode-se concluir que para que haja a incidência do IPTU é necessário que o imóvel não apenas esteja localizado na zona urbana definida na lei municipal, mas também faz-se necessário que esse imóvel contenha pelo menos dois dos cinco melhoramentos contidos nos incisos I a V do § 1º e ainda

que esses melhoramentos tenham sido construídos ou mantidos pelo poder público, caracterizando-se assim a zona urbana para efeitos desse imposto.

Diante disso caso o imóvel esteja localizado na zona urbana definida em lei, mas não seja beneficiado por pelos menos dois dos cinco melhoramentos estipulados no CTN, não poderá haver a incidência do IPTU; assim como não haverá a incidência desse tributo mesmo que o imóvel esteja na zona urbana definida em lei e seja beneficiado por pelo menos dois dos cinco melhoramentos, mas que os melhoramentos não tenham sido construídos ou estejam sendo mantidos pelo poder público.

Portanto, para a incidência do IPTU não basta que o imóvel esteja na zona urbana, mas sim que esteja localizada em zona urbana para efeitos do IPTU, o que compreende que a zona urbana deve estar definida na lei municipal e que atenda dois de pelo menos cinco requisitos dos incisos I a V do § 1º, artigo 32 do CTN, e ainda que esses elementos tenham sido construídos ou estejam sendo mantidos pelo poder público. Somente com a completude de todos esses elementos que teremos a zona urbana para efeitos do IPTU. E não esqueçamos de que os requisitos para uma zona ser considerada urbana é a edição de lei municipal delimitando os espaços que comporão essa zona urbana e que os requisitos de **zona urbana para efeitos do IPTU** se dão pelo atendimento dos requisitos contidos no § 1º e seus incisos do artigo 32 do CTN quais sejam:

- a) lei municipal definindo a zona urbana;
- b) pelo menos dois dos cinco melhoramentos seguintes construídos ou mantidos pelo poder público:
  - b.1) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
  - b.2) abastecimento de água;
  - b.3) sistema de esgotos sanitários;
  - b.4) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e

b.5) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Vencida a etapa do que é zona urbana para efeitos de IPTU a missão agora é saber o que vem a ser zona rural. De acordo com Sabbag (2018), a Lei 5.868/72 que trouxe em seu artigo 6º a definição de zona rural como sendo “aquela que se destinada à exploração, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que tiver área superior a um hectare” teve o dispositivo sido considerado inconstitucional pelo plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) no RE 93.850/MG de 1992.

Ainda conforme Sabbag (2018), “a inconstitucionalidade se pautou no fato de que, não sendo lei complementar, não poderia ter estabelecido critério, para fins tributários, de caracterização de imóvel como rural (ou urbano), diverso daquele fixado nos arts. 29 e 32 do CTN”.

Restando assim, portanto, a análise do artigo 29 do CTN, temos, segundo Harada (2019), o conceito de zona rural por exclusão, já que o referido artigo do CTN, na sua parte final, traz a expressão “localização **fora da zona urbana do Município**”, como o critério espacial para a incidência do ITR.

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, **localização fora da zona urbana do Município.** Grifo nosso.

Notem que o CTN, quando trata do ITR, fala em imóveis localizados fora da zona urbana, e não fora da zona urbana para efeitos do IPTU.

Caminhando num sentido literal das palavras teríamos aqui uma primeira possível lacuna na tributação sobre a propriedade, domínio útil ou a posse de bem imóvel, que seria quando um imóvel

estiver localizado em zona urbana, e não em zona urbana para efeitos do IPTU, pois o ITR incide, pelo critério da localização, em imóveis situados fora da zona urbana e o IPTU em imóveis situados na zona urbana para efeitos de IPTU. Como já vimos, um conceito é o da zona urbana e outro é o da zona urbana para efeitos do IPTU. Trataremos sobre esse caso em item específico.

### *Critério da Utilização*

O critério da utilização surgiu na jurisprudência quando do enfretamento de conflitos na tributação entre o IPTU e o ITR de imóvel localizado na zona urbana do Município, mas que tivesse utilização rural.

A utilização rural se dá em razão do imóvel ser utilizado economicamente para a exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

Nesses casos, de acordo com o Superior Tribunal de Justiça (STJ), o que deve prevalecer é a destinação dada ao imóvel, ou seja, para qual finalidade o imóvel está sendo utilizado e não apenas o critério espacial, decidindo no REsp 1.112.64/SP<sup>6</sup>, de relatoria do Ministro Herman Benjamim (26/08/2009) que “Não incide o IPTU, mas o ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.”

Isso se dá em razão do ainda válido artigo 15 do Decreto-Lei 57/1966 que não foi revogado. A decisão acima parte da interpretação do artigo transcrito abaixo.

Art 15. 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**

---

<sup>6</sup> Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&sg\\_classe=REsp&num\\_processo\\_classe=1112646](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1112646). Acesso em 17 de jul. 23.

**exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. Grifo nosso.**

Note que o STJ adotou quase que *ipsis litteris* o texto do artigo 15 do Decreto-Lei 57/1966, ao afirmar a não incidência do IPTU, mas sim do ITR sobre imóveis localizados na zona urbana que comprovadamente tem uma ou algumas das utilizações de natureza rural elencadas no dispositivo.

Portanto, quando da análise da incidência da tributação sobre a propriedade, domínio útil ou a posse de bem imóvel, não basta a identificação do critério espacial para saber se o mesmo se encontra em zona urbana ou em zona urbana para efeitos do IPTU, mas também é preciso ser analisado conjuntamente o critério da destinação para se concluir se o imposto a ser cobrado será o IPTU ou o ITR, dirimindo-se assim o conflito aparente entre a incidência desses dois tributos e evitar a bitributação.

#### 2.4 IPTU, ITR ou nenhum deles sobre imóvel em Zona Urbana

Como já visto, é preciso a análise do critério espacial simultaneamente com o critério da destinação para a definição da incidência do IPTU ou do ITR sobre os imóveis localizados na zona urbana do Município.

Identificamos que mesmo que o imóvel esteja em zona urbana incidirá o ITR caso ele adote características econômicas de atividades rurais destinadas a sua exploração econômica, enquanto que, não adotando tais características, se o imóvel estiver localizado na zona urbana para efeitos do IPTU, incidirá, nesse caso o IPTU.

Porém, para a real incidência ou não do IPTU ou do ITR devemos ir mais a fundo. Não basta que a Constituição outorgue a competência plena aos entes, tão pouco que as normas gerais sejam traçadas por lei nacional, como no caso do Código Tributário Nacional e do Decreto- Lei 57/1966.

A Constituição apenas outorga competência aos entes e as normas gerais estabelecem apenas os requisitos mínimos a serem observados por cada lei instituidora de cada tributo, em outras palavras, o diploma Constitucional e os diplomas legais de normas gerais não instituem os tributos e suas regras no âmbito dos entes que detêm a competência plena sobre os tributos, em especial aqui sobre o IPTU e o ITR.

Para a efetiva incidência e a possibilidade de cobrança daquilo que foi delegado pela constituição, faz-se necessário que cada ente competente edite sua lei instituindo os tributos de suas competências estabelecendo as regras em suas circunscrições, observando a Carta Magna e as normas gerais.

No campo do IPTU é de fácil observação a instituição dos regramentos de incidência do IPTU nos Código Tributários locais ou Leis próprias desse imposto, o que faz-se com que aquele imóvel localizado na área urbana para efeitos de IPTU, que é diferente, como já vimos, da simples “zona urbana”, sofra a tributação desse imposto, caso não tenha destinação rural.

Já no campo do ITR, para a incidência em imóveis localizados na zona urbana tem-se uma questão atípica. A lei instituidora do ITR (Lei 9393/1996<sup>7</sup>) editada pela União não previu a possibilidade daquilo que está descrito no art. 15 do Decreto-Lei 57/1966.

Essa particularidade de não previsão na lei instituidora do ITR da incidência desse imposto sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel situado em zona urbana que tenha exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial faz com que o tributo não possa ser exigido por ausência de previsão legal.

---

7 Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9393.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm).  
Aceso em 17 de jul. 23.

E foi assim que conclui a Receita Federal ao ser acionada, editando a Solução de Consulta COSIT 198/2018<sup>8</sup> transcrita a seguir: **“O ITR não incide sobre imóvel localizado na zona urbana, ainda quando seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, uma vez que tal hipótese não se encontra prevista na lei ordinária instituidora desse tributo.”** Grifo nosso.

Temos com isso então que, caso o imóvel localizado na zona urbana possua exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, não incidirá o ITR por ausência de previsão legal na lei instituidora desse imposto, tampouco haverá a incidência do IPTU, pois a competência para tributar imóveis com exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial é da União e não dos Municípios e do Distrito Federal.

Outro ponto intrigante diz respeito aos imóveis localizados na zona urbana e que não adotem a exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial. É sábio que a zona urbana para efeitos de IPTU é diferente daquela zona urbana pura e simples definida na lei Municipal, ou seja, temos um conceito específico de zona urbana para fins tributários do IPTU.

Caso o imóvel esteja localizado na zona urbana pura e simples, esse não será alcançado pelo IPTU pois não haverá o atendimento dos regramentos dispostos no §1º e incisos I a V do artigo 32 do CTN e mesmo que tenha a destinação rural não será alcançado pelo ITR por ausência de previsão legal na lei instituidora.

---

8 Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=96796>. Acesso em 17 de jul. 23.

## Considerações Finais

O critério espacial, como visto, não é suficiente para a definição de qual ente terá o direito de cobrar a exação tributária sobre o fato gerador da propriedade, do domínio útil ou da posse sobre um bem imóvel localizado na zona urbana de uma Município ou do Distrito Federal. Para a definição se sobre esse imóvel incidirá o IPTU ou o ITR faz-se necessário também examinar em conjunto o critério da destinação, também conhecido como critério econômico a que se destina o imóvel objeto da tributação.

Nos casos em que o imóvel localizado na zona urbana, tenha por finalidade a destinação da exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, deverá ser observado o critério da destinação, incidindo o ITR e não o IPTU.

Diante do exposto neste trabalho, para que seja possível a incidência do IPTU em imóvel topograficamente localizado na zona urbana do Município, faz-se necessário que essa zona seja classificada como zona urbana para fins do IPTU, o que implica no atendimento dos requisitos previstos no § 1º do art. 32 do CTM, quais sejam: a) necessidade de lei local delimitando a zona urbana; b) que o imóvel a ser tributado seja atendido por pelo menos dos cinco melhoramentos concitados nos incisos do § 1º do art. 32; e c) que esses melhoramentos tenha sido construídos ou estejam sendo mantidos pelo poder público.

Também foi demonstrado que a competência tributária outorgada aos entes pela constituição e até mesmo as normas gerais de direito tributário não tem o condão de instituir o tributo e suas regras. O papel da instituição do tributo e delineamento de suas regras deve ser exercido através de lei local.

Com isso, foi verificado a impossibilidade de cobrança do ITR em imóvel localizado na zona urbana do Município, mesmo que esse atenda as finalidades rurais em função da falta de previsão legal. Assim como não incidirá o IPTU sobre esse imóvel, pois a destinação

a ele dada permite apenas a tributação pelo ITR e não pelo imposto Municipal/Distrital.

Por fim, também foi possível identificar a distinção entre a zona urbana pura e simples da zona urbana para efeitos do IPTU. Em razão disso, imóvel localizado na zona urbana definida em lei, mas que não atenda aos requisitos do § 1º, artigo 32 do CTN, não pode ser considerada como zona urbana para efeitos de IPTU, não podendo, portanto, incidir esse imposto.

## Referências

BRASIL, Código Tributário Nacional (1966). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172Compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm). Acesso em 17 de jul. 23.

BRASIL, Constituição de 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 17 de jul. 23.

BRASIL, Decreto-Lei 57/1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0057.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0057.htm). Acesso em 17 de jul. 23.

BRASIL, Receita Federal do. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 198/2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=96796>. Acesso em 17 de jul. 23.

BRASIL, Lei 9393/96 que dispõe sobre o imposto sobre a propriedade territorial rural. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19393.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19393.htm). Acesso em 17 de jul. 23.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial (REsp) 1.112.646/SP. Direito Tributário. Relator: Ministro Hermam Banjamim. Brasília-DF. 01 de outubro de 2009. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&sg\\_classe=REsp&num\\_processo\\_classe=1112646](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1112646). Acesso em 17 de jul. 23.

BARRETO, Pedro. Aprendendo Tributário: dicas para provas de concursos e exame de ordem. 1ª Edição. São Paulo: Riddel, 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 32ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2019.

HARADA, Kiyoshi & HARADA, Marcelo Kiyoshi. Código Tributário Nacional Comentado. 4ª Edição. São Paulo: Riddel, 2019.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. Decisões em Matéria Tributária: Jurisprudência e Dogmática do Supremo Tribunal Federal em Controle de Constitucionalidade. 2ª Edição. Salvador: Editora JusPodivm, 2021.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 10ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.



# CAPÍTULO 13

## ASPECTOS POLÊMICOS DO ITBI: AFRONTAS À SUA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

*Felipe Crisanto*<sup>1</sup>

*Ciro Andrade Barreto Suassuna*<sup>2</sup>

*Isabela Dativo Sena*<sup>3</sup>

### Introdução

Previsto no artigo 156, II da Constituição Federal de 1988 e nos artigos 35 a 42 do CTN, o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é um tributo de competência dos municípios, cujo fato jurídico tributário apto à sua incidência ocorre, de maneira geral, através da transmissão “*inter vivos*” de bens imóveis.

O presente artigo tem como escopo a discussão e a análise de dois ataques à regra-matriz do ITBI, notadamente no que pese ao critério material e ao critério quantitativo. Essas investidas impactam diretamente a organização financeira do contribuinte, de modo que os seus desdobramentos fáticos e jurídicos vêm sendo frequentemente

- 
- 1 Advogado especialista em Direito Tributário e Contabilidade. Mestre em Direito Econômico pela UFPB. Membro da Comissão Nacional de Direito Tributário da OAB. Ex-professor do IBET. Professor da BSSP Centro Educacional. Autor da obra *Teses Contemporâneas e Recuperação de Créditos Tributários*.
  - 2 Advogado especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Graduando em Ciências Contábeis pela FIPECAFI.
  - 3 Graduanda em Direito na Universidade Federal da Paraíba e membro do Grupo de Pesquisa de Direito Tributário e suas Repercussões Econômicas – GPEDTRS/CNPQ/CAPES/UFPB.

enfrentados pelo Poder Judiciário que, alçados por sua função originária, tenta interpretar e aplicar a legislação ao caso concreto.

Apesar de distintas, são discussões que se entrelaçam e podem vir a ocorrer concomitantemente sobre um único fato jurídico, onerando, sobremaneira, o bolso do contribuinte.

O primeiro ataque à regra-matriz de incidência tributária do ITBI está relacionado ao seu critério material, notadamente no que tange a discussão sobre a não incidência do imposto na cessão de direitos sobre bens imóveis. O segundo ataque, aparentemente dissociável do primeiro, está concatenado ao critério quantitativo, especificamente em relação à base de cálculo desse imposto, qual seja, o valor venal do imóvel.

A questão central remonta à habitualidade com que os Municípios, muitas vezes diante de um mesmo fato jurídico, qual seja, a cessão de direitos de bens imóveis, infringem o critério material e quantitativo do ITBI, seja porque não deveriam cobrar o imposto sobre a cessão de direitos, seja porque a base escolhida para o cálculo do tributo é totalmente diferente dos ditames previstos na legislação pátria.

Em suma, o presente artigo terá como objetivo fazer o leitor refletir sobre estes dois pontos que afrontam a regra-matriz do ITBI e que oneram a aquisição, perpassando pelas noções introdutórias até os aspectos mais polêmicos das discussões legais e constitucionais.

## **Critério Material do ITBI**

A “regra-matriz de incidência tributária” pode ser considerada uma norma jurídica em sentido estrito, que através da sua estrutura lógica, possibilita constatar todos os aspectos da incidência do tributo sobre determinado fato jurídico, que inclui os critérios material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal.

O critério material, presente no antecedente da norma jurídica, é formado por um verbo acompanhado de um complemento. O doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 482) ensina:

O critério material da hipótese tributária pode bem ser chamado de núcleo, pois é o dado central que o legislador passa a condicionar, quando faz menção aos demais critérios. [...].

O critério material ou objetivo da hipótese tributária resume-se, como dissemos, no comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar ou num fazer e obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária, vale dizer, sem considerarmos os condicionantes de tempo e lugar (critérios temporal e espacial). Isto, porém, já é o suficiente para classificarmos os tributos, consoante veremos em capítulo ulterior.

Nas lições de Roque Antonio Carrazza (2010, p. 62), o critério material está atrelado à conduta que, ao ser realizada pelo sujeito passivo, faz nascer o tributo, designada, genuinamente, por dois tipos de comportamentos, quais sejam, os dinâmicos (fazer, dar, transferir) e os estáticos (ser, não ser, permanecer). Além disso, esses comportamentos vêm acompanhados de um complemento capaz de particularizar o verbo, que pode ser bens físicos, operações jurídicas ou conceitos do direito privado (Carrazza, 2010).

Em análise ao texto constitucional, especificamente no que se refere ao ITBI, o legislador utilizou as seguintes materialidades: a “transmissão *inter vivos*”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física”, “de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia”, bem como “cessão de direitos a sua aquisição”.

Assim, havendo transmissão de bem imóvel, seja por natureza, seja por acessão física, bem como que essa transmissão se opere *inter vivos* e a título oneroso, caberá a incidência e a cobrança de ITBI (Duarte, 2019).

Em interpretação sistêmica aos preceitos constitucionais, preenchidos os requisitos apresentados acima, o sujeito passivo da relação jurídico tributária seria apenas o adquirente que, após realizado todos os atos efetivos à transmissão da propriedade, inclusive perante o cartório de registro de imóveis competente, estivesse na condição de proprietário do bem imóvel.

Em que pese a expressa previsão do verbo “transmitir” no critério material da regra-matriz de incidência tributária do ITBI, o atual panorama fático vem demonstrando uma clara confusão por parte do fisco municipal entre os termos “transmitir” e “adquirir”. Ao utilizar o segundo verbo, todas as tradições onerosas envolvendo imóveis seriam fatos jurídicos hábeis à incidência do imposto municipal, tendo em vista que remontaria, a *prima facie*, à aquisição de um bem imóvel.

Todavia, quando da ocorrência de supostos fatos jurídicos tributáveis, é necessário constatar indícios de materialidade, para que, após a devida análise, possa haver a confirmação do preenchimento dos requisitos existentes no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, sob pena de afrontá-la diretamente.

Sob a óptica fática do ITBI, a utilização incorreta do verbo viola diretamente os preceitos constantes no antecedente da regra-matriz tributária, gerando insegurança jurídica aos contribuintes, como é o caso da cessão de direitos sobre bens imóveis.

### **Não Incidência do ITBI na cessão de Direitos de Bens Imóveis**

Ainda que o ordenamento jurídico pátrio seja categórico ao aduzir que a incidência do ITBI é somente cabível mediante a efetiva transmissão da propriedade imobiliária e de direitos reais que, nos termos do Código Civil, ocorre através do registro no Cartório de Registro de Imóveis, é prática recorrente das prefeituras a cobrança de ITBI sobre os contratos de cessão de direitos sobre bens imóveis (Franca Júnior, 2021).

Em decorrência desses fatos, muitos contribuintes foram surpreendidos com cobranças de ITBI, o que gerou a protocolização de demandas judiciais para se discutir a (i)legalidade dessa conduta praticada pelos Municípios.

Assim, em 2021, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral do tema e, no julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.294.969/SP<sup>4</sup>, fixou a tese de que “o fato gerador do imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro” (Silva, 2021).

Seguindo a linha de entendimento firmado pelo STF, nas lições de Maria Helena Diniz (2022, p. 55), o sistema jurídico brasileiro não permite que os negócios jurídicos, por si só, tenham competência para transferir o domínio de um imóvel. Para adquiri-lo, muito mais do que o acordo de vontade entre as partes, é inequivocamente necessário o registro na circunscrição imobiliária.

Nesse sentido, ficou consolidada a ilegalidade e a impossibilidade de cobrança do ITBI no que pese aos contratos de cessão de direitos de bens imóveis, tendo em vista que diante da ausência de registro, não há que se falar em transferência de imóvel.

Contudo, um ano após a decisão, em virtude de embargos de declaração opostos pelo Município de São Paulo, o próprio Supremo

---

4 RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. FATO GERADOR. COBRANÇA DO TRIBUTO SOBRE CESSÃO DE DIREITOS. IMPOSSIBILIDADE. EXIGÊNCIA DA TRANSFERÊNCIA EFETIVA DA PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA MEDIANTE REGISTRO EM CARTÓRIO. PRECEDENTES. MULTIPLICIDADE DE RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CONTROVÉRSIA CONSTITUCIONAL DOTADA DE REPERCUSSÃO GERAL. REAFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO CONHECIDO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

(STF - ARE: 1294969 SP, Relator: MINISTRO PRESIDENTE, Data de Julgamento: 11/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 19/02/2021)

Tribunal Federal, através de seu plenário virtual, mediante 07 votos a 04, anulou o julgado em virtude da confusão entre a situação fática entendida pelos ministros e a hipótese efetivamente tratada no caso (UOL, 2022).

A situação discutida pelo Município referia-se à cessão de direitos à aquisição de direitos reais sobre imóveis, previsto no artigo 156, II, da Constituição Federal, de modo que no entendimento da maioria da Suprema Corte, seria necessária a reanálise dos temas, com a anulação do julgado firmado em sede de repercussão geral para posterior discussão. Vejamos um trecho da decisão do Ministro Nuno Marques nos embargos declaratórios:

Por ocasião do julgamento dos primeiros embargos de declaração, Sua Excelência o ministro Dias Toffoli sublinhou que os autos não tratavam de “reafirmação de jurisprudência”, mas de “tema diverso” daquele a que se habituou o Supremo a avaliar, desde a década de 1970, no que toca à incidência de ITBI sobre compromissos de compra e venda não registrado.

Este processo, na linha do que Sua Excelência destacou, sinalizaria para a terceira hipótese de incidência do ITBI, aquela expressa no art. 156, II, in fine, da Constituição Federal:

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;

É dizer, trata-se do ITBI incidente numa transmissão de bens imóveis, por contrato definitivo, realizado a partir da cessão de direitos – norma também decantada no art. 35, III, do Código Tributário Nacional.

Percebo, ao refletir novamente sobre a questão, e sempre com a licença dos que pensam

em sentido diverso, que o debate a ser travado neste tema de repercussão geral, assim como frisou o Município de São Paulo e, na sequência, a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (Abrasf), não remete a uma simples reafirmação da jurisprudência desta Corte.

Embora o Tribunal tenha sedimentado ótica segundo a qual o fato gerador do imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis somente se aperfeiçoa com a efetiva transferência do bem imóvel, que se dá mediante o registro (ARE 934.091 AgR, Primeira Turma, Relator o ministro Roberto Barroso, DJe de 5 de dezembro de 2016; AI 646.443 AgR, Primeira Turma, Relator o ministro Marco Aurélio, DJe de 24 de abril de 2009; AI 603.309 AgR, Segunda Turma, Relator o ministro Eros Grau, DJ de 23 de fevereiro de 2007; ARE 1.037.372 AgR, Segunda Turma, Relator o ministro Celso de Mello, DJe de 24 de junho de 2019; entre muitos outros), interessa que o Tribunal Pleno, no rito da repercussão geral, avalie, com profundidade, o exato alcance das diversas situações a que se refere o art. 156 da Carta Magna.

Cumpre elucidar a diferença entre a cessão de direitos sobre bens imóveis e a cessão de direitos à aquisição de direitos reais.

A cessão de direitos sobre bens imóveis está calcada na premissa de que indivíduos realizam contrato de promessa de compra e venda, público ou particular, e cedem a sua titularidade para terceiros, não havendo, portanto, a efetiva transferência de direitos reais por não se tratar de contrato definitivo, o que, sem dúvidas, não cria fato jurídico tributável apto à incidência do ITBI. Em tese, diante da existência de um contrato de promessa de compra e venda, o cedente não transfere a propriedade em si, mas sim os direitos que possui sobre o instrumento de promessa firmado.

Já a situação levantada na Suprema Corte corresponde à terceira hipótese prevista no antecedente da norma jurídica do ITBI, qual seja, “a cessão de direitos à sua aquisição”, que consiste no exercício ao direito à adjudicação compulsória, isto é, à execução coativa do contrato. Assim, o que se está cedendo, por contrato definitivo, é o direito à adjudicação da propriedade do bem imóvel, com a efetiva transferência do adquirente para o promissário comprador adimplente.

Vale ressaltar que essa situação somente está prevista no antecedente da norma jurídica da Constituição pelo fato de que, à época da promulgação da Carta Magna, o direito real à aquisição não estava expresso no rol dos direitos reais do Código Civil de 1916, levando o constituinte a mencionar ostensivamente a operação. Em 2002, com a vigência do novo Código Civil, por meio da cumulação do artigo 1.225, VII, com o artigo 1.227, essa situação veio a ser modificada e, conseqüentemente, perdeu o sentido.

Em outras palavras, quis o constituinte originário imputar a responsabilidade tributária na operação de cessão de direitos à aquisição de direitos reais realizada sem a formalização da transferência do imóvel, concretizada via registro no Cartório de Registro de Imóveis (Migalhas, 2021).

Fato é que, independentemente da discussão firmada na Suprema Corte, havendo a cessão de direitos à aquisição de direitos reais sobre um bem imóvel, o fato jurídico somente seria tributável no momento do registro da efetiva cessão com a transferência do bem em cartório.

Portanto, no que se refere à cessão de direitos sobre imóveis, isto é, no que tange à cessão dos direitos do contrato de promessa de compra e venda sobre bens imóveis, ainda é perfeitamente possível o entendimento de que não incide o ITBI, visto que não houve qualquer manifestação do Supremo contrário a isso, tendo em vista que a anulação da decisão supracitada decorreu unicamente por cautela processual. Nesse sentido, em nenhum momento o Supremo anulou o julgado por entender que cabia a cobrança de ITBI sobre a cessão

de direitos do contrato de promessa de compra e venda, mas unicamente por entender que diante da confusão fática, a melhor saída seria anular a decisão para posterior julgamento do verdadeiro fato trazido aos autos.

É cediço que a anulação da decisão para posterior debate foi uma tentativa da Corte em trazer segurança jurídica, tendo em vista que não seria “justo” manter uma decisão se, na verdade, os motivos que a fundamentaram estavam atrelados à outra realidade fática.

Paradoxalmente, em que pese a boa-fé da Corte, essa anulação gerou insegurança aos contribuintes que, confiantes nos poderes do Guardião da Constituição, passaram quase um ano com a certeza sobre a não incidência do ITBI sobre cessão de direitos.

Fato é que a mera invalidade da decisão já foi capaz de fazer com que os Municípios gerassem temor a relação jurídico-tributária, ainda que os contribuintes não tenham praticado os fatos constitucionalmente previstos para tal. É evidente, assim, que a ilegalidade de atos praticados pelos fiscos municipais poderá resultar em inestimáveis prejuízos aos contribuintes, como é o caso relatado e discutido acima.

Ademais, as irregularidades praticadas não param por aí, pois diante da busca incessante pela arrecadação, e, em desrespeito aos preceitos constantes no consequente da regra-matriz de incidência tributária, especificamente em relação ao critério quantitativo, os fiscos municipais, em inúmeras ocasiões, também vêm se utilizando de arbitramentos indevidos na fixação da base de cálculo, conforme será visto a seguir.

## **Base de Cálculo**

Diante do caráter impositivo da norma tributária, faz-se necessário quantificar o tributo que será recolhido, notadamente no apon-tamento de critérios capazes de atribuir valor econômico ao fato gerador para posterior aplicação de uma alíquota, resultando no montante devido a ser pago pelo contribuinte (Pereira, 2016). Este

é o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, que tem como protagonista a base de cálculo e, como coadjuvante, a alíquota.

Nos saberes de Roque Antonio Carrazza (2012, p. 281-285), a base de cálculo é o instituto capaz de dimensionar a materialidade do tributo, possuindo duas principais funções, quais sejam, a de quantificação da prestação do sujeito passivo com a ocorrência no mundo fático e a de confirmação da natureza jurídica do tributo. (Carrazza, 2012).

No que pese ao Imposto de Transmissão sobre Bens Imóveis (ITBI), sua base de cálculo encontra-se prevista no artigo 38 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que “a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”.

Nos dizeres de Aliomar Baleeiro (2013, p. 325), o valor venal é “aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis”. Além disso, para o doutrinador Kyioshu Harada (2010, p. 95), o valor venal é “o preço que o imóvel alcançaria em uma operação de compra e venda à vista, nas condições usuais do mercado imobiliário, com variação de dez por cento para mais ou para menos”.

Ainda que a legislação, a doutrina e a jurisprudência consolidem o entendimento de que a base devida para o cálculo do ITBI é o valor venal do imóvel, isto é, o valor de venda no mercado, uma conduta ainda bastante praticada pelos Municípios é a utilização do valor de referência como base de cálculo para fins de cobrança do imposto.

O valor de referência utilizado pelas Prefeituras é extraído da Planta Genérica de Valores (PGV), documento que apresenta o preço médio dos imóveis de um determinado Município (Ramos, 2015).

Na doutrina de Aires Barreto, a Planta Genérica de Valores pode ser conceituada como:

O complexo de plantas, tabelas, listas, fatores e índices determinantes dos valores médios unitários de metro quadrado (ou linear) de terreno e de construção, originários ou corrigidos,

acompanhados de regras e métodos, genéricos ou específicos, para a apuração do valor venal de imóveis (Barreto, 2012, p. 247).

Assim, ao comparar o valor venal firmado em contrato de compra e venda e o valor de referência fixado pela PGV, tem-se uma diferença significativa, tendo em vista que o valor fixado pela Prefeitura costuma ser maior do que o acordado em contrato de compra e venda, uma vez que a Planta Genérica não consegue detectar alguns fatores subjetivos depreciantes ou valorativos do imóvel.

Essa discussão é válida para fins de cálculo do ITBI a ser recolhido, tendo em vista que sendo a base de cálculo o valor de referência fixado pela Prefeitura, o valor do tributo a ser recolhido poderá ser bem maior do que o recolhido com base do valor do contrato de compra e venda.

#### *Da necessidade de observância do Artigo 148 do CTN*

É totalmente possível que um indivíduo fixe, no contrato de compra e venda, um valor venal de imóvel bem inferior aos parâmetros do mercado, unicamente com o intuito de recolher menos imposto. Isso porque tomando o valor venal do imóvel como base de cálculo para o ITBI, quanto menor o valor fixado no contrato de compra e venda, menor será o montante de tributo a ser recolhido.

Assim, na tentativa de evitar essas fraudes tributárias, o Código Tributário Nacional autoriza, em seu artigo 148, que os Municípios fixem a base de cálculo com fulcro no valor de referência, condicionado ao devido processo regular. Vejamos:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os

documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O doutrinador Roque Carrazza (2019, p. 156) ensina sobre a autonomia dos municípios na arrecadação de tributos:

[...] em suma, o município, no Brasil, é entidade autônoma. pessoa política, legisla para si, de acordo com as competências que a carta magna lhe deu. nenhuma lei que não a emanada de sua câmara tem a possibilidade de ocupar-se com assuntos de interesse local. instituindo e arrecadando livremente seus tributos, o município reafirma sua ampla autonomia, em relação à demais pessoas políticas.

É importante elucidar que a utilização do valor de referência somente é permitida mediante a constatação, através de procedimento administrativo fiscal, de que o valor venal fixado no contrato de compra e venda é bastante divergente do arbitrado no valor de referência.

O que vem acontecendo atualmente é a fixação arbitrária e indistinta, pelos Municípios, do valor de referência como base de cálculo para fins de recolhimento do ITBI, o que não se pode admitir, tendo em vista que o Código Tributário Nacional prevê que a base devida para fins de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel, isto é, o montante acordado no contrato de compra e venda, nos termos do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, através do REsp 1.937.821<sup>5</sup>.

---

5 TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI). BASE DE CÁLCULO. VINCULAÇÃO COM IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU). INEXISTÊNCIA. VALOR VENAL DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE. REVISÃO PELO FISCO. INSTAURAÇÃO

O contribuinte informa à Prefeitura o valor venal do imóvel e, caso o Município acate o valor informado, deverá emitir um boleto para fins de pagamento do ITBI, tendo em vista que o efetivo registro do imóvel está condicionado à quitação do imposto, sob pena de responsabilidade tributária do tabelião, nos termos do artigo 134, VI, do CTN.

Diante do conhecimento de seu poder, os Municípios, revestidos pelo comodismo e pela facilidade, optam pelo indeferimento do valor venal apresentado pelo contribuinte, oportunidade na qual fixa o valor de referência – com fundamento na planta genérica de valores – como base para o cálculo do ITBI, tendo em vista que o valor previsto na PGV geralmente é superior ao alegado no valor venal, o que enseja maior recolhimento aos cofres municipais.

Muitas vezes essa conduta deixa o contribuinte em um impasse, pois mesmo diante da possibilidade de impugnação do ato

---

DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE. PRÉVIO VALOR DE REFERÊNCIA. ADOÇÃO. INVIABILIDADE.

1. A jurisprudência pacífica desta Corte Superior é no sentido de que, embora o Código Tributário Nacional estabeleça como base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) o “valor venal”, a apuração desse elemento quantitativo faz-se de formas diversas, notadamente em razão da distinção existente entre os fatos geradores e a modalidade de lançamento desses impostos.

(...)

6. Em face do princípio da boa-fé objetiva, o valor da transação declarado pelo contribuinte presume-se condizente com o valor médio de mercado do bem imóvel transacionado, presunção que somente pode ser afastada pelo fisco se esse valor se mostrar, de pronto, incompatível com a realidade, estando, nessa hipótese, justificada a instauração do procedimento próprio para o arbitramento da base de cálculo, em que deve ser assegurado ao contribuinte o contraditório necessário para apresentação das peculiaridades que amparariam o quantum informado (art. 148 do CTN). 7. A prévia adoção de um valor de referência pela Administração configura indevido lançamento de ofício do ITBI por mera estimativa e subverte o procedimento instituído no art. 148 do CTN, pois representa arbitramento da base de cálculo sem prévio juízo quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo.

(...)

9. Recurso especial parcialmente provido.

administrativo, o indivíduo, diante da urgência e da necessidade de registrar o imóvel, opta por efetuar o pagamento, ainda que o valor cobrado seja muito maior do que o devido.

Ademais, é crível que o cidadão pode recolher o tributo a maior e discutir a repetição do indébito em via judicial, mas isso não exime do fato de que terá que despendar tempo e recursos para ingressar em Juízo, situação totalmente evitável se os Municípios obedecessem a legislação tributária.

### **Considerações Finais**

É incontroverso que os temas relacionados ao ITBI abordados acima vêm gerando desdobramentos e discussões jurídicas em decorrência de ilegalidades praticadas pelos fiscos municipais, todas em total afronta a alguns dos critérios da regra-matriz de incidência tributária.

No que se refere ao critério material, a nítida confusão entre os verbos “transmitir” e “adquirir” vem trazendo discussões jurídicas quanto ao preenchimento dos requisitos do antecedente da norma jurídica, uma vez que os municípios vêm se utilizando  $\square$  erroneamente  $\square$  do segundo verbo à incidência do ITBI. É o caso dos contratos de cessão de direitos sobre bens imóveis, que não se confunde com a cessão de direitos à aquisição de direitos reais.

Não apenas isso. Ao cessionário, mesmo sem a concretização do critério material, ao ser inserido na qualidade de sujeito passivo do ITBI, poderá se ver prejudicado também no que se refere ao critério quantitativo, na fixação arbitrária da base de cálculo por parte do fisco municipal. Fato é que a ilegalidade na fixação da base de cálculo do ITBI atinge a todos os contribuintes de maneira geral, uma vez que ao não levar em consideração o valor venal do imóvel, mas sim de parâmetros médios e indevidos de forma indistinta, o arbítramento discricionário poderá recair em prejuízos financeiros aos contribuintes.

O que se percebe é uma nítida ausência de observância por parte da administração pública aos preceitos constitucionalmente previstos e discutidos na jurisprudência, o que acarreta em um cenário de discussões que poderiam ser evitadas, caso a postura adotada pelos municípios fosse de zelo perante os contribuintes. Inclusive, para a correta aplicação do artigo 148 do CTN, em observância ao critério quantitativo da base de cálculo, deveria ser fundamental o devido arbitramento compulsório apenas em casos que envolvam indícios de fraudes em contratos particulares quanto ao valor acordado entre os sujeitos.

Assim, diante do cenário negativo aos contribuintes, em virtude da existência de encargos indevidamente exigidos pelos municípios, que, em consequência, interferem na saúde financeira deles, muitos vêm acionando o Poder Judiciário para afastar as ilegalidades mencionadas, o que contribui para o crescimento de outros problemas, entre os quais, o aumento do contencioso judicial brasileiro e do custo Brasil.

## Referências

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013;

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012;

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo. Malheiros. 28ª Edição. 2012;

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019;

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. 1 ed. São Paulo, Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário. Linguagem e Método.** 7ª Ed. São Paulo, Noeses, 2018.

DINIZ, Maria Helena. **Curso De Direito Civil Brasileiro:** direito das coisas. 36. ed. Nt: Saraiva Jur, 2022. 349 p. 55;

DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário - Teoria e Prática.** 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019;

FRANCA JUNIOR, Dilson Josén. REVISITANDO O ITBI E ALGUMAS DE SUAS CONTROVÉRSIAS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 147, n. 28, p. 1-28, 10 ago. 2021;

GONÇALVES, Tiago Luiz Xavier. **O Arquétipo Constitucional do Imposto Sobre a Transmissão Intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física – itbi, sob a ótica da teoria da regra-matriz de incidência tributária.** In: LUIZ XAVIER GONÇALVES, TIAGO. Florianópolis: Ibet, 2015. Páginas 19 a 22;

HARADA, Kiyoshi. ITBI: **Doutrina e Prática.** São Paulo: Saraiva, 2010;

L&M. **STF volta atrás em decisão sobre o ITBI.** 2022. Disponível em: <https://legislacaoemercados.capitalaberto.com.br/stf-volta-atras-em-decisao-sobre-o-itbi/>. Acesso em: 28 set. 2022;

MIGALHAS. **A incidência do ITBI na cessão de direitos aquisitivos: STF julgou simplesmente a tese errada.** 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/343466/a-incidencia-do-itbi-na-cessao-de-direitos-aquisitivos>

PEREIRA, Arthur Cesar de Moura. ENSAIO SOBRE A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. In: PEREIRA, Arthur César de Moura; SILVA, Saulo Medeiros da Costa. **Constituição e normas gerais de**

**Direito Tributário aplicadas aos Municípios.** Campina Grande: Eduepb, 2016. p. 165-188.

RAMOS, Tamara Rodrigues. **Valor venal do imóvel: a não identidade entre as bases de cálculo do IPTU e ITBI em análise de caso no Distrito Federal.** 2015. 51 f. Monografia (Especialização) - Curso de Ciências Contábeis, Ciências Contábeis e Atuariais, Universidade de Brasília - Unb, Brasília, 2015;

SILVA, Jose Anchieta da. **STF define que não incide ITBI sobre a cessão de direitos de bens imóveis.** 2021. Disponível em: <https://www.jasa.adv.br/2021/04/12/stf-define-que-nao-incide-itbi-sobre-a-cessao-de-direitos-de-bens-imoveis/>. Acesso em: 12 abr. 2021;

UOL. **STF muda entendimento sobre a cobrança de ITBI.** 2022. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2022/08/31/stf-muda-entendimento-sobre-a-cobranca-de-itbi.htm>. Acesso em: 31 ago. 2022.



# CAPÍTULO 14

## **A RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL**

*Arthur Moura<sup>1</sup>*

### **Introdução**

O presente artigo discute meios de incrementar a arrecadação dos créditos tributários municipais inscritos em dívida ativa<sup>2</sup> do município, partindo-se de duas premissas essenciais:

- I. Os valores arrecadados com a cobrança dos créditos tributários são condição de implementação de direitos e garantias fundamentais ao nível do município.
- II. Os créditos tributários municipais apresentam peculiaridades que tornam o modelo tradicional de execução fiscal inadequado para a efetiva recuperação daqueles créditos.

A primeira seção aborda os créditos fiscais municipais dentro do quadro mais amplo das receitas do município, a fim de enfatizar sua importância para a realização de direitos e garantias fundamentais ao nível do município. Aborda-se a necessidade do aumento da arrecadação nos municípios e apresenta-se a recuperação dos créditos tributários inscritos em dívida ativa como uma das alternativas.

---

1 Procurador da Fazenda Nacional; Mestre pela Universidade de Nottingham – Inglaterra Chevening Scholar 2017/2018; Escritor e Professor.

2 Nos termos do art. 39, §2º, da Lei 4320/1964.

A segunda seção trata das especificidades do crédito tributário municipal, com foco nos impostos constitucionalmente atribuídos aos municípios<sup>3</sup>. A partir daí, argumenta-se sobre a inadequação do modelo de execução fiscal proposto pela Lei 6830/1980.

A terceira seção sugere melhorias que podem ser aplicadas pelos municípios no procedimento de cobrança judicial dos créditos tributários, todas sem qualquer sujeição a alterações nas leis processuais<sup>4</sup>. Ainda, examinam-se algumas alternativas à cobrança judicial, com recurso à recuperação administrativa de créditos tributários.

Por fim, conclui-se que o aperfeiçoamento da cobrança da dívida ativa pode contribuir para a disponibilização de recursos para que o município cumpra sua missão na implementação de direitos e garantias fundamentais.

Em razão da imensa diversidade social, econômica e geográfica dos municípios do Brasil (IBGE, 2021), não se propõe um modelo único, como uma panaceia a ser aplicada horizontalmente a todos ele. Ao contrário, a análise proposta tem tanto mais validade quanto menor economicamente for o município. A capacidade de arrecadação, sobretudo de valores tributários, está evidentemente relacionada ao poderio econômico do município. Parece certo que cidades com pelo menos uma grande atividade econômica rentável terá um potencial arrecadatório maior.

Assim ocorre com pequenos municípios que são sede de indústrias dinâmicas. Municípios que abrigam grande variedade de atividades produtivas, todas a pleno vapor, possuem não apenas enorme potencial tributário como também capacidade de montar uma estrutura de cobrança que seja adequada às suas necessidades. O mesmo

---

3 Tramita no Congresso Nacional proposta de ampla reforma tributária, o que poderia alterar a competência tributárias dos entes federados. Ao tempo do fechamento dessa edição, referida proposta havia sido aprovada na Câmara dos Deputados.

4 O que, de resto, seria inconstitucional se ocorresse, a teor do art. 22, I, da Constituição Federal.

não se pode dizer de cidades em tudo menores: população, indústrias, serviços, máquina administrativa etc.

Assim é que as soluções a serem sugeridas podem ter maior impacto em municípios menores, sem embargo de sua aplicação também ter lugar em municípios com maior potencial econômico.

### **Crédito tributário como condição para implementação de direitos e garantias nos municípios**

A doutrina que compreende o pagamento do imposto como verdadeiro dever fundamental ganhou força no país com o livro “O dever fundamental de pagar impostos” (Loss, 2015), de José Casalta Nabais (1998).

Em primeiro, é inquestionável que o Estado não pode tomar os direitos fundamentais como mera sugestão programática de governo. A Constituição Federal impõe ao Estado o dever de implementá-los. A Norma Ápice deu os fins; deu também os meios. É graças à tributação (Constituição Federal, arts. 145-162) e à atividade financeira como um todo (Constituição Federal, arts. 163-169) que o Estado obtém os valores indispensáveis à consecução daquele nobre fim. Como Musgrave *et al* (1989, p. 107) observam, a tributação e o orçamento estão no centro do sistema social. De fato, a implementação de todo e qualquer direito tem um custo que precisa ser enfrentado (Holmes *et al.*, 2013; Elson *et al.*, 2013, p.13; Nabais, 2002), na maioria das vezes, por meio da tributação.

Na seara municipal, algumas poucas cidades se beneficiam com a farta arrecadação decorrente da exploração de seus recursos naturais e dos royalties dali decorrentes (Ruddy, 2023; Kramer, 2022), embora nem sempre isso resulte em benefícios para a população (Sousa; Stosic, 2003; Caselli; Michaels, 2009).

A esmagadora maioria ainda depende da tributação e dos repasses constitucionais para sua manutenção (Gerigk *et al.*, 2019). Ocorre que, para além das despesas ordinárias da máquina pública, aos municípios a Carta Máxima outorgou competências e atribuições

(Constituição Federal, arts. 23, 30, entre outros) nas mais variadas searas, incluindo a participação efetiva na implementação dos direitos e garantias fundamentais. Ensina Heleno Torres (2008, p. 248) que o objeto da autonomia dos municípios delimita-se pelos “interesses locais, que serve como definição das competências materiais e coincide com o atendimento de necessidades individuais inerentes a direitos fundamentais resguardados ou garantidos expressamente pela Constituição”.

Se ao município cabe o múnus constitucional de implementar direitos e garantias fundamentais, ora por competência própria, ora em ações compartilhadas com outros entes federativos, e diante do custo financeiro que isso representa, maior será a relevância da gestão e controle das finanças públicas voltados à produção e administração das receitas necessárias àquela implementação.

A boa gestão daqueles recursos determina a performance do município em termos de implementação de políticas públicas voltadas aos direitos humanos (International Council on Human Rights Policy, 2005), já que “escassez de recursos financeiros municipais prejudica a efetividade de direitos fundamentais” (Portela; Teixeira, 2016). Parece mesmo haver algum nível de correlação entre a arrecadação do município e o seu índice de desenvolvimento social: “municípios com receitas próprias per capita mais elevadas têm maiores índices médios de desenvolvimento municipal. Assim, conclui-se que tanto os níveis quanto a composição da arrecadação própria influenciam o desenvolvimento dos municípios” (Leroy *et al.*, 2017, p.169).

No plano do direito internacional, o tema dos custos da implementação dos direitos fundamentais costuma vir tratado na forma de *Maximum Available Resources*, conceito que traduziremos aqui como Máximos Recursos Disponíveis (MRD). Estados que aderem a tratados<sup>5</sup> que contêm determinação sobre MRD se obrigam a elaborar suas

---

5 Como exemplo, tem-se a International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights, Article 2; e a Convention on the Rights of the Child, Article 4.

peças orçamentárias reservando a maior parte possível de receitas para a implementação de direitos fundamentais. Fica clara, naqueles tratados, a relação de dependência entre os direitos fundamentais e a formação de receitas. Não por acaso o estudo da relação entre finanças públicas e direitos humanos vem se desenvolvendo bastante (Nolan *et al.*, 2013).

Ainda que a implementação de direitos fundamentais não seja tarefa exclusiva do setor público<sup>6</sup>, não há como negar o atual protagonismo da atuação estatal na formulação e implementação de políticas públicas voltadas àquele fim. Em um estado fiscal, a tributação se apresenta como uma das soluções para ampliação do espaço fiscal para a destinação dos MRD para implementação dos direitos fundamentais.

Ocorre que a “[...] média de receita de geração própria municipal sobre o total de recursos disponíveis é de apenas 36%[...]” (TCU, 2021, p.32). Para 7% dos municípios brasileiros não há cobrança de tributo algum, sobretudo nos municípios com até 50 mil habitantes (TCU, 2021, p.33).

Até 2021, em 38% dos municípios não havia contribuição de melhoria instituída (IBGE, 2021, p.29). Ora, instituir e efetivamente arrecadar os tributos é condição essencial para melhoria da gestão fiscal (TCU, 2021) e correspondente abertura de espaço fiscal para destinação de recursos para implementação de direitos e garantias.

Embora a receita com impostos municipais venha progredindo ao longo dos anos, “[...] os pequenos municípios brasileiros apresentam-se totalmente dependentes dos repasses realizados pela União e estados.” (Gerigk *et al.*, 2019, p.101). Com efeito, a média da arrecadação de impostos nos municípios representa pouco mais da metade

---

6 Mais e mais se consolida a tese de que essa tarefa não é exclusiva do governo. A ONU (UN) tem norma naquele sentido desde 2011. Com efeito, o documento Guiding Principles on Business and Human Rights (UN, 2011) trata de recomendações e padrões de conduta para que as empresas colaborem na implementação dos direitos fundamentais.

do que seria necessário para pagar apenas as despesas com funcionalismo público; em face das despesas totais, o montante arrecadado representa menos de um quarto do valor necessário (IBGE *et al.*, 2021, p.2).

A situação é particularmente grave nos pequenos municípios: “os piores resultados fiscais são encontrados em municípios com menor capacidade de geração de riqueza (PIB), baixa participação das receitas próprias na estrutura de financiamento, fazendo com que sejam altamente dependentes das transferências de recursos dos níveis superiores de governo” (Magalhães, 2017, p. 101).

O Índice Firjam (2021, p.5) traz dados estarrecedores: “[...]1.704 municípios (32,5% do total) não são capazes de gerar localmente recursos suficientes para arcar com as despesas da estrutura administrativa; 1.818 cidades (34,7% do total) gastam mais de 54% da receita com pessoal; 2.181 prefeituras (41,6% do total) têm planejamento financeiro ineficiente.” Ou seja, uma parte considerável dos municípios brasileiros não consegue gerar receita própria sequer para manter sua própria burocracia, quanto mais para atuar nas áreas de educação, saúde, segurança etc.

Porém, não basta aos municípios apenas instituir os tributos e se fiar na arrecadação espontânea. Segundo Andrade (2022, p. 25), arrecadação do IPTU no Rio de Janeiro (RJ) em 2014 foi de apenas 10% do valor potencial; no Ceará a situação é ainda pior, pois “157 municípios não exploravam nem 10% de sua capacidade arrecadatória”. A média de arrecadação efetiva própria dos municípios do Sul e Sudeste é de 40%. Esse número é bem menor em outras regiões (STN, 2022).

Como visto, nem todos os municípios instituem os tributos de sua competência. Quando o fazem, a arrecadação efetiva é muito baixa, seja em razão de gestão tributária ineficiente, da escassez de quadros qualificados nas coletorias, da falta de ferramentas adequadas, dentre outros fatores que mereceriam estudos específicos. Pior: de todos os tributos lançados pela fazenda municipal, boa parte

remanesce sem pagamento espontâneo. Essa parte substancial deve ser inscrita em dívida ativa do município.

Aqui ocorre nova tragédia fiscal: há um abismo entre a arrecadação efetiva com a cobrança da dívida ativa municipal e a arrecadação potencial. Bremaeker (2012) estima que menos de 3% do estoque da dívida ativa municipal é efetivamente arrecadado, em média. No município de Salvador, por exemplo, a arrecadação efetiva com a cobrança é menor do que 1%.

Deveras, “dentre os três entes federativos, os municípios, são os que apresentam maiores dificuldades estruturais e operacionais para exercer a competência arrecadatória” (Portella, 2018, p.1423).

Diante de um quadro tão calamitoso a retratar a cobrança da dívida ativa municipal, e do imperativo dever em realizar com eficiência aquela cobrança - em razão do dever outorgado aos municípios de participarem ativamente da implementação dos direitos fundamentais - pode-se afirmar ser uma obrigação aproveitar o enorme espaço existente para implementação de melhorias na cobrança da dívida ativa.

Por certo o péssimo desempenho fiscal dos municípios, mormente os menores, não se resolve apenas com pequenos ajustes ou mesmo com grandes alterações no sistema de cobrança da dívida ativa. Não há solução simples para problemas complexos. O Tribunal de Contas da União (TCU, 2021) sugere dez medidas que podem ser implementadas por governos municipais com vistas à melhoria da gestão fiscal. A efetividade da cobrança da dívida ativa é apenas uma delas.

A próxima Seção examina as dificuldades enfrentadas na cobrança da dívida ativa municipal, ao passo que a terceira parte deste artigo sugere algumas alternativas que podem contribuir para a melhoria do sistema municipal de cobrança.

## Modelo tradicional de execução fiscal e dívida ativa municipal

O Brasil está na 184<sup>o</sup> posição, entre 190 países, em relação à complexidade de sua legislação tributária (PwC, 2020). O procedimento de execução fiscal, regulamentado na Lei 6830/1980, embora simples em sua concepção, já não tem na recuperação do crédito tributário seu principal objeto<sup>7</sup> (Moura, 2019). Não bastasse isso, o procedimento padece de males que o tornam ineficiente para seus usuários e bastante inadequado para a função específica de recuperação de créditos tributários municipais.

Os dados revelados pelo CNJ (2022) em seu relatório anual são preocupantes: “Os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 35% do total de casos pendentes e 65% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 90%.

Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2021, apenas 10 foram baixados”. Ainda de acordo com o relatório do CNJ, a Justiça Estadual, competente para processar as execuções fiscais dos municípios, concentra 86% das execuções fiscais. A taxa de congestionamento ali é de quase 90% e o tempo médio de tramitação das execuções é superior a 8 anos. Em outras palavras, os processos de execução fiscal quase não percebem movimento processual algum. Para piorar a situação, em razão do modo como a jurisprudência compreende a prescrição intercorrente, a execução fiscal tende sempre à prescrição – destino da maioria dos créditos tributários exequendos – e não à recuperação do crédito (Moura, 2019).

A União têm a maior parte de suas execuções fiscais tramitando perante a Justiça Federal. Os municípios, por sua vez, compartilham a Justiça Estadual com os estados, abarrotando as Varas estaduais de Fazenda Pública.

---

7 De fato, a execução fiscal tornou-se, hoje, um procedimento que visa a viabilizar a prescrição do crédito tributário em uma estrutura processual.

Relatório seminal do IPEA, em parceria com CNJ (2011), traça o seguinte retrato da execução fiscal federal:

O processamento da execução fiscal é um ritual ao qual poucas ações sobrevivem. Apenas três quintos dos processos de execução fiscal vencem a etapa de citação (sendo que em 36,9% dos casos não há citação válida, e em 43,5% o devedor não é encontrado). Destes, a penhora de bens ocorre em apenas um quarto dos casos (ou seja, 15% do total), mas somente uma sexta parte das penhoras resulta em leilão. Contudo, dos 2,6% do total de processos que chega a leilão, em apenas 0,2% o resultado satisfaz o crédito. A adjudicação extingue a ação em 0,3% dos casos. A defesa é pouco utilizada e é baixo seu acolhimento: a objeção de preexecutividade ocorre em 4,4% dos casos e os embargos à execução em 6,4%, sendo seu índice de acolhimento, respectivamente, de 7,4% e 20,2%. Observe-se que, do total de processos da amostra deste estudo, a procedência destes mecanismos de defesa foi reconhecida em apenas 1,3% dos casos. O resultado das ações de execução fiscal é geralmente extremo: o pagamento (em 33,9% dos casos, no geral, e em 45%, se há citação pessoal) ou a prescrição (27,7%) e o cancelamento da dívida (17%). A arrecadação é, em média, de R\$ 9.960,48, com grande variação se movida pela PGFN (R\$ 36.057,25) ou pelos conselhos (R\$ 1.228,16).

Esse resultado, já assombroso, tende a ser muito pior para as execuções fiscais municipais, então ignoradas pelo relatório do IPEA. As razões são diversas, mas de fácil dedução. A Justiça Federal é mais bem equipada que a Estadual, sobretudo nas comarcas estaduais que atendem as execuções fiscais de pequenos municípios.

De igual forma, as execuções fiscais da União estão concentradas na PGFN, órgão com larga expertise, com bom orçamento e dotado de quadro funcional de alta qualidade. Por outro lado, as procuradorias

municipais sequer têm assento na Constituição Federal. Muitos municípios pequenos não têm condições de manter organização administrativa mínima para uma procuradoria, de sorte que se vale da contratação de serviços privados de advocacia<sup>8</sup>. Ainda, a PGFN dispõe das ferramentas de TI (inclusive com maciço uso de *big data analytics*) e acesso a sistemas de consulta de patrimônio que não estão disponíveis para as administrações municipais. Isso impacta definitivamente a recuperação de ativos.

Segundo o já citado estudo do IPEA, o custo unitário de cada execução fiscal federal, em 2011, era de R\$ 4.368,00 (IPEA, 2011, p. 33). Hoje, aquele valor equivale a R\$ 11.285,82<sup>9</sup>. Sucede que boa parte das execuções fiscais municipais – para os municípios pequenos – tem por base crédito inferior àquele valor. Ao considerar que o processo de execução tende à prescrição e que o valor médio da arrecadação é irrisório, tem-se que a recuperação do crédito municipal, por meio tradicional, pode se tornar economicamente inviável para muitos municípios. E ainda há mais.

Examinando os impostos de competência dos municípios (Constituição Federal, art. 156), percebe-se que todos eles apresentam limitações ao modelo tradicional de execução fiscal. O IPTU, talvez aquele com maior potencial arrecadatório, para além de dificuldades com a manutenção de cadastros e avaliações atualizados<sup>10</sup>, muitas vezes apresenta valor de cobrança muito aquém do limite viável de custo da execução fiscal; haveria casos em que, na prática,

---

8 Os escritórios privados podem ser bastante competentes no manejo da execução fiscal, mas estão sujeitos às naturais flutuações das atividades privadas, incluindo a possibilidade de substituição por outro escritório, seja por questões financeiras ou político-partidárias. Isso dificulta a produção de expertise local, o registro de memória administrativa da atividade e a criação e continuidade de estratégias de cobrança de médio e longo prazo.

9 Valor atualizado pela Calculadora do Cidadão, promovida pelo Banco Central do Brasil e disponível em <https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADA0/publico/corrigirPorIndice.do?method=corrigirPorIndice>.

10 2.070 Municípios afirmam não possuir Planta Genérica de Valores (PGV) informatizada (Carneiro et al., 2020:15).

o município pagaria para *tentar* arrecadar um valor irrisório; após anos em marcha lenta processual, o crédito seria declarado prescrito.

Além disso, o principal bem penhorável em um tal processo é o próprio imóvel<sup>11</sup>, algo potencialmente desgastante em termos políticos para o prefeito local, caso ocorresse em larga escala. Mesmo a penhora de imóveis comerciais pode restar malograda em razão de interpretação equivocada da excepcionalidade prevista no art. 11, §1º da Lei 6830<sup>12</sup> (Moura, 2019, p.314).

O ITBI sofre com o mesmo problema de cadastros e atualizações já detectados para o IPTU. Além disso, a eficiência da cobrança depende de acertos com cartórios, notários e serventias locais, para aviar com rapidez os dados relacionados a transações imobiliárias.

Entretanto, arranjos políticos locais podem dificultar aqueles ajustes. Além do mais, não raramente, operações imobiliárias de transferência ocorrem na surdina, via contratos particulares que passam abaixo do radar da fiscalização municipal.

A arrecadação do ISS está muito vinculada à existência de uma dinâmica rede de prestação de serviços na cidade, principalmente envolvendo empresas. Porém, é certo que substancial parte dos prestadores de serviços é de pessoas físicas. O problema, aqui, é de identificação de ativos penhoráveis. Diferentemente do que se têm para o IPTU, o imóvel residencial não pode ser objeto de constrição judicial. Os rendimentos do trabalho são impenhoráveis<sup>13</sup>.

Carros ou motos, quando existem, estão em nome de terceiros e/ou financiados por meio de alienação fiduciária. Além disso, 492

---

11 A impenhorabilidade ficara afastada em razão da Lei 8009/1990, art. 3º, IV: Art. 3º A impenhorabilidade é oponível em qualquer processo de execução civil, fiscal, previdenciária, trabalhista ou de outra natureza, salvo se movido: (...) IV - para cobrança de impostos, predial ou territorial, taxas e contribuições devidas em função do imóvel familiar.

12 Art. 11. §1º. § 1º - Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.

13 Art. 833, inciso IV, e parágrafo 2º, do Código de Processo Civil.

municípios não possuem cadastro de empresas contribuintes do ISS, o que inviabiliza por completo a cobrança e o controle desse imposto; “quanto ao cadastro do ISS informatizado, 1.203 Municípios informaram não ter implementado tal tecnologia” (Carneiro *et al.*, 2020, p.15).

### *Os problemas não param por aqui*

A prática da execução fiscal, como manejada por grande parte das Fazendas Públicas, contribuiu decisivamente para a ineficiência do modelo. O ajuizamento universal, em massa, é uma dessas práticas ultrapassadas. Não há qualquer critério de seleção para separar o joio do trigo, de sorte que todos os créditos recebem o mesmo tratamento: tornam-se execuções fiscais que, uma vez ajuizadas, servem à morosidade e ao atraso, mas pouco representam em termos de arrecadação. Isso ocorre por causa de outra deficiência: não há qualificação de créditos. Os podres e irrecuperáveis (a maioria) andam ao lado dos que poderiam ser fácil e rapidamente recuperados.

O Judiciário estadual também tem sua parcela de culpa. A falta de pessoal é crônica e as práticas de penhora, anacrônicas. Na remota hipótese de o meirinho localizar patrimônio penhorável, nem por isso melhor sorte assiste ao credor; pois o leilão judicial é caro, demorado, ineficiente e sujeito a inúmeros incidentes.

Acrescente-se que, para municípios pequenos, a base de pagadores é igualmente pequena. A estruturação de coletorias e procuradorias especializadas na recuperação de ativos demanda verbas que não estão à disposição das edidades; se o dinheiro existe, pode não ser economicamente viável a criação de tais órgãos, tendo em conta a baixa produtividade do procedimento de execução fiscal.

Entretanto, deixar de cobrar os impostos não pagos a tempo e a modo não é a melhor opção, nem mesmo se apresenta como

alternativa legal<sup>14</sup>, visto ser obrigatória a instituição e efetiva arrecadação de tributos da competência constitucional do município<sup>15</sup>.

A próxima seção oferece alternativas que podem colaborar com o aumento da arrecadação da dívida ativa municipal.

## **Alternativas ao modelo tradicional de execução fiscal**

A Lei de Execução Fiscal (LEF) está estruturada como um sistema aberto. Ao tempo em que a lei descreve em termos gerais o procedimento, jamais o condiciona nem mesmo lhe impõe uma única forma. Além disso, por meio do diálogo das fontes, o procedimento recebe influxos modernizantes de outras leis que lhe sucederam. Por isso é que, prevendo a penhora de dinheiro, sem lhe impor restrição procedimental, a LEF admite o uso do SISBAJUD para penhora *on line*. Igual raciocínio pode ser utilizado para a penhora sobre faturamento (Moura, 2016).

Raciocínio semelhante se aplica às demais normas da Lei 6830/1980. Por exemplo: o crédito inscrito em dívida ativa, terá sua *execução judicial* na forma daquela lei<sup>16</sup>, ou seja, pelo rito da execução fiscal. Mas não está proibida a *recuperação administrativa de créditos*, pois aquela lei cuida apenas da cobrança judicial.

Outrossim, uma vez ajuizada, a execução segue rito próprio; contudo, não há o comando para que *toda* inscrição seja objeto de ajuizamento. Se houver ajuizamento, a inscrição será objeto de cobrança judicial via execução fiscal. Se não houver, a inscrição pode receber tratamento administrativo que facilite a arrecadação.

Por mais defeitos que possua, a Lei 6830/1980 possui ao menos a grande vantagem de ser um modelo aberto, flexível e adaptável – um fato raro na legislação brasileira. Enxergar a Lei 6830/sob uma tal

---

14 Lei 8429/1992, art. 10, X.

15 Lei Complementar 101/2000, art. 11.

16 Lei 6830/1980, art. 1º.

ótica depende, primeiramente, de completa alteração na governança do município.

É que, sob o modelo tradicional burocrático, a hiper-regulamentação, a hierarquização da gestão, a standardização e monopólio dos serviços tende ao engessamento dos procedimentos, que são, ao mesmo tempo, meio e finalidade daquele vetusto modelo (Moura, 2019, Capítulo 4). O modelo de economia mista, ao contrário, permite flexibilização, agilidade, participação e coprodução dos serviços. O resultado, não o procedimento, está no foco da gestão.

O modelo de gestão pública em economia mista combina a coprodução de serviços públicos (Alford, 2012), inclusive na seara tributária (Alford, 2009), com a *necessidade* de a administração pública adotar técnicas de consensualidade como a transação fiscal (Avelino; Peixoto, 2022).

Nas próximas linhas, sugerimos algumas medidas para melhoria da cobrança da dívida ativa municipal. Todas elas têm como pressupostos a modernização da governança<sup>17</sup> no município e, a partir dali o manejo da Lei 6830/1980 com foco em resultado.

Ajuizamento seletivo e arquivamento de execuções de baixo valor

O caminho natural para o crédito tributário não pago é a inscrição em dívida ativa, salvo casos de extinção do crédito (como decadência) ou sua suspensão (eg. Parcelamento ou deferimento de liminar), ou medidas administrativas (limitação de valor). Nem toda inscrição, contudo, precisa ser automaticamente ajuizada. A Lei 6830/1980 regulamenta a execução judicial para cobrança da dívida ativa<sup>18</sup>, mas não proíbe a cobrança administrativa. Isso significa o município pode engendrar estratégia de cobrança que concentre na

---

17 Explico em meu *Essays on Public Administration* o que diferencia o modelo burocrático e o modelo de economia mista e as vantagens do segundo sobre o primeiro.

18 Lei 6830/1980, art. 1º.

via judicial apenas os créditos e os devedores que melhor respondem ao modelo de execução fiscal tradicional.

A gestão estratégica da cobrança demanda do município uma qualificação prévia de duas ordens:

- a. Objetiva: qualificação do crédito por ordem de recuperabilidade, de forma que apenas sigam para ajuizamento aqueles mais recentes, de maior valor, e com baixo risco jurídico. O primeiro critério é cronológico: quanto mais antigo, menor a chance de recuperação<sup>19</sup>. O critério de maior valor prestigia questão estratégica: geralmente, há poucos grandes devedores, mas eles respondem pela maior parte do estoque de débito (OECD, 2009, 2014). Por fim, o ideal é levar ao judiciário questões incontroversas. Créditos cuja higidez do lançamento depende de questão controversa ainda em debate nas Altas Cortes representam um risco que precisa ser avaliado pela gestão da dívida ativa de cada edilidade.
- b. Subjetiva: os devedores não são iguais entre si. Formalmente, possuem indiscutivelmente os mesmos direitos. Ocorre que, como já vimos, o patrimônio das pessoas físicas escapa muitas da penhorabilidade – a não ser que sejam muito bem afortunadas financeiramente. Da mesma forma, empresas em pleno funcionamento respondem melhor à execução fiscal do que empresas falidas. Daí ser mais vantajoso encaminhar ao ajuizamento aquelas inscrições em desfavor de empresas e indivíduos com patrimônio penhorável previamente identificado.

---

19 Isso ocorre porque ocorrem alienações, por parte do devedor que frustram o recebimento do crédito (TCU, ACÓRDÃO 2497/2018 – PLENÁRIO, Rel. José Múrcio. Processo 016.332/2017-2, p. 56.). Por outro lado, quanto mais antigo o crédito, mais difícil se torna encontrar a empresa devedora em funcionamento. Segundo a pesquisa Sobrevivência das Empresas 2020 (Sebrae, 2020), o microempreendedor individual (MEI) é o que apresenta a maior taxa de mortalidade de negócios em até cinco anos (29%), seguido das microempresas, 21,6%, e as de pequeno porte 17%. Esses são na grande maioria os agentes passivos de ISS.

Assim, selecionar melhor as inscrições que serão ajuizadas podem ter o efeito estratégico positivo de concentrar a equipe de recuperação de créditos do município naquilo que efetivamente pode ser recuperado por meio de execução fiscal.

O município pode ainda estabelecer um valor de piso para as execuções fiscais já em tramitação, arquivando todas as demais nos termos do art. 40 da Lei 6830/1980. Isso provoca um efeito benéfico nas Varas de Fazenda Pública, pois diminui o acervo de processos ativos, liberando força de trabalho para atuar nos processos em que há recuperabilidade.

Artigo do professor Murilo Avelino, que ilustra este mesmo livro, demonstra como municípios podem se associar entre si para criarem estruturas de cooperação voltadas à recuperação do crédito do público, o que proporcionaria uma gestão ainda mais eficiente da força de trabalho dedicada àquela atividade.

Ambas as medidas – ajuizamento seletivo e arquivamento de execuções de baixo valor – já foram experimentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN, 2016-2018), com impacto assaz positivo na atuação do órgão, cuja trajetória pode ser acompanhada por meio do anuário PGFN em Números, disponível em Brasil (2023).

As inscrições não ajuizadas, bem como as execuções fiscais que forem arquivadas, não serão desprezadas pela gestão tributária municipal. Existem alternativas para a cobrança administrativa, como veremos a seguir.

### *Recuperação Administrativa de Créditos*

Esse tema mereceu longo capítulo no nosso *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada* (Moura, 2019), onde o leitor pode encontrar o assunto mais pormenorizadamente tratado. A Lei 6830/1980, por ser um sistema aberto, convive muito bem com outras normas e sistemas. As técnicas de Recuperação Administrativa de Créditos não substituem a execução fiscal, mas a complementam e até lhe

aumentam a eficácia. Para os limitados fins deste artigo, faremos abaixo breves considerações sobre algumas delas.

Medidas administrativas de apoio à execução fiscal:

O arrolamento administrativo de bens e a subsequente indicação prévia de bens à penhora são medidas simples. A primeira é realizada pela coletoria municipal, por ocasião do processo administrativo fiscal que constitui o crédito. A segunda medida fica a cargo da equipe de execução fiscal, que deve, já na petição inicial, indicar à penhora os bens já arrolados e outros que tenham sido localizados<sup>20</sup>.

Ambas as medidas dependem de que a Fazenda Municipal obtenha acesso a bancos de dados de registros de bens, como as serventias notariais da cidade e adjacências, o DETRAN e o INCRA, para imóveis, veículos automotores e fazendas e sítios. A pesquisa no Instituto Nacional da Propriedade Industrial, por exemplo, é gratuita.

A indicação prévia de bens acelera o andamento da execução fiscal, que passa a ter mais chances de acabar em pagamento. Para tanto, as Fazendas municipais podem solicitar auxílio da Fazenda Nacional (CTN, art. 199) a fim de cooperarem na coprodução de serviços tributários de cobrança.

Outra medida que imprime celeridade é a instituição de um centro de alienações de ativos em execução fiscal, para fins de alienação por iniciativa particular<sup>21</sup>. O leilão judicial é um procedimento caro, demorado e trabalhoso para a Vara. Há pouca ou nenhuma divulgação, os meios de pagamento são limitados, há dificuldades para o licitante inspecionar os bens.

---

20 A Lei 6830/1980 indica no art. 6º apenas os elementos essenciais. Nada impede – antes, tudo recomenda – que a Fazenda Pública apresente ao juízo uma petição mais completa e robusta, equipada com indicação de bens e as respectivas comprovações de propriedade.

21 CPC, art. 880.

Um centro de alienações, coordenado em parceria e cooperação entre a Procuradoria do Município – ou quem lhe faça as vezes – e a Vara da Fazenda Pública, pode cuidar de anunciar os bens via internet, com alcance ilimitado, por vários meses, com ampla concorrência e facilidade no pagamento.

A segmentação de devedores e a qualificação dos débitos permite uma atuação concentrada nos débitos recuperáveis. Acossados, os devedores tendem a procurar alternativas para regularização de sua situação fiscal, sobretudo se já estão em funcionamento os arrolamentos administrativos e os centros de alienações de ativos.

A administração municipal pode adotar, então, modelo de transação fiscal que ofereça ao devedor soluções tributárias específicas, à semelhança do que já vem fazendo com sucesso a PGFN. Todos os sistemas de TI que realizam as operações de controle, registro e execução da dívida devem estar interconectados. O impacto positivo da tecnologia nas administrações tributárias já foi demonstrado pela OCDE e pode representar enorme ganho de efetividade (OECD, 2016).

Medidas administrativas suplementares:

Ótimo estudo da Confederação Nacional dos Municípios (Carneiro et al., 2020, p. 85) recomenda o protesto extrajudicial da Certidão de Dívida Ativa como medida administrativa efetiva na recuperação de crédito. De fato, trata-se de expediente bastante útil, efetivo e de fácil adoção pelas municipalidades (Moura, 2029).

O mesmo estudo sugere também a cessão de recebíveis relativos aos direitos creditícios da Dívida Ativa (Carneiro et al., 2020, p. 86) em operação semelhante a que descrevemos em nosso Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada (Moura, 2019, p. 551-558). Ali deixamos registrado o seguinte: “Para a União, que já emite títulos via Tesouro Nacional e tem um controle cada vez mais eficiente de seus parcelamentos, não se vê muita vantagem [na securitização]. Para Estados e Municípios, que não emitem título algum e têm diversas dificuldades na recuperação de seus créditos, o negócio pode até ser vantajoso”.

Ainda pouco conhecida no Brasil, o *nudge* pode contribuir de forma eficaz e com baixos custos para o aumento da arrecadação tributária dos municípios. O caso de Lambeth, município no Reino Unido, é bem representativo do uso daquela técnica (John et al., 2018). Por meio da análise comportamental dos pagadores de impostos, a autoridade tributária local encontrou maneiras de induzir o pagamento espontâneo de tributo que, na legislação local, se assemelha a nosso IPTU.

Contudo, não adianta nem tentar implementar essas melhorias na atividade de recuperação de crédito fiscal do município se a administração tributária ainda está arraigada a modelos burocráticos de administração. Necessário, antes de mais nada, avançar para modelos gerenciais mais modernos que permitam a flexibilidade, conectividade e uso intensivo de tecnologia - mas com foco no resultado - para que essas inovações saiam do papel e tenham todo seu potencial transformador aproveitado.

A partir da modernização da administração tributária é possível implementar um programa de conformidade fiscal que traga o pagador de impostos para o lado da administração tributária, em parceria (Carneiro, 2022). Ele passa a ser visto, ouvido e entendido como um parceiro na coprodução de soluções e serviços tributários, e não um inimigo a ser vencido.

Entre outras inovações, as administrações tributárias municipais podem implementar o *cash back* no pagamento à vista de IPTU, o desconto progressivo de ISS com base em índices de regularidade fiscal, a utilização de cartão de crédito para recebimento de impostos (inclusive parceladamente), o uso de telemarketing para a cobrança por telefone/WhatsApp, a celebração de convênio com Ministério Público Estadual para atuação conjunta nos crimes contra ordem tributária, a facilitação de meios de pagamentos, inclusive com implementação de dação em pagamento, débito direto em conta corrente ou conta salário e compensação com recebíveis (da própria prefeitura ou não).

## Conclusão

Os municípios brasileiros, grandes e pequenos, têm enorme dificuldade em arrecadar valores suficientes para fazer frente a todas as obrigações constitucionais outorgadas pela atual Carta Maior. A grande maioria é dependente de repasses da União e não apresentam viabilidade econômica nem mesmo para custear as despesas correntes com a máquina administrativa.

Visto que há direta correlação entre a arrecadação de impostos e a implementação de direitos e garantias fundamentais, a péssima gestão fiscal e tributária pode causar interrupção em serviços essenciais e deixar desatendidas os setores mais vulneráveis da sociedade. O patriotismo, quando existe, é nacional; mas é nos municípios que as pessoas residem, não na União. Logo, é nos municípios que os direitos fundamentais precisam acontecer como realidade, e não como norma programática ilusória.

Ao tempo em que o aumento da arrecadação municipal depende de variados fatores - a começar pelo exercício pleno das competências tributárias constitucionais - esse artigo voltou sua atenção a um ponto por vezes negligenciado: a recuperação dos créditos inscritos em Dívida Ativa do Município. O potencial arrecadatório em relação ao estoque de dívida ativa é bastante significativo.

Ocorre que o atual modelo de execução fiscal tem se mostrado ineficiente e particularmente inadequado à cobrança dos débitos decorrentes dos impostos municipais. Há, contudo, alternativas que podem ser adotadas com sucesso dentro daquele mesmo modelo. Com todas as desvantagens que apresenta, a Lei de Execução Fiscal convive bem com iniciativas administrativas, posto se tratar de um modelo aberto, quase uma *smart rule*, a admitir fluxos modernizantes de diversas ordens.

Assim é que se propôs, como complementação ao modelo judicial de cobrança da execução fiscal, algumas medidas já adotadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Ainda, como medidas

suplementares, foram sugeridas medidas de cobrança administrativa. A implementação daquelas medidas depende essencialmente da modernização da máquina administrativa de cobrança.

Lamentavelmente, não há estudos suficientes sobre os custos reais para implementação de cada uma das alternativas aqui sugeridas - deficiência que não é própria dos municipalistas, já que análises semelhantes, nas searas estadual e federal, também são escassas. É possível especular que teriam um alto impacto na arrecadação municipal, sobretudo em relação às medidas já implementadas com êxito na administração tributária federal.

Esse estudo não é senão um indicativo de caminhos que podem ser seguidos por municípios, sobretudo os pequenos, e que certamente merecem melhor e mais ampla análise, a fim de colaborar com o aperfeiçoamento da arrecadação municipal. Abrir espaço no orçamento para a implementação de direitos e garantias fundamentais depende da existência prévia de recursos. Os recursos existem e estão inscritos em Dívida Ativa; cabe aos municípios arrecadá-los com eficiência e efetividade.

## Referências

ALFORD, J. (2009). **Engaging public sector clients**: From service-delivery to co-production. London: Basingstoke.

ALFORD, J., O'Flynn, J. (2012). **Rethinking Public Service Delivery**: managing with external providers. New York: Palgrave Macmillan.

Avelino, M., Peixoto, R. (2022). **Consensualidade e Poder Público**. JusPodivm: Salvador.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **PGFN em Números (2015-2023)**. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros> . Acesso em: 24 jul 2023.

BREMAEKER, F. (2012). Dívida Ativa: Uma Importante Receita, in PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; e ARAÚJO, Wilson J. de (Coord.) (2012). **Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais**, vol.2, SP: Quartier Latin. 2012.

CARNEIRO, A., SANTANA, F., JESUS, T. (2020). A gestão de recursos como instrumento de transformação no planejamento municipal / Alex Hudson Costa Carneiro, Fabiana Barbosa de Santana e Thalyta Cedro Alves de Jesus. -- Brasília: CNM, 2020. 115 p.: il. -- (**Coleção Gestão Pública Municipal: Novos Gestores 2021-2024**).

CARNEIRO, A. (2022). Novos rumos da administração tributária municipal: Inovação e desafios /Alex H.C. Carneiro, Eudes Sippel, Paulo Caliendo -- Brasília: CNM, 2022. 39 p. : il. -- (**Coleção Gestão Pública Municipal: XXIII Marcha a Brasília em Defesa dos Municípios – Edição 2022**)

CASELLI, F., MICHAELS, G. (2009). Do oil windfalls improve living standards? Evidence from Brazil. Working Paper 15550. **National Bureau of Economic Research**. Disponível em [https://www.nber.org/system/files/working\\_papers/w15550/w15550.pdf](https://www.nber.org/system/files/working_papers/w15550/w15550.pdf). Acessado em 17.05.2023.

CNJ. (2022). Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2022** / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília:CNJ, 2022.

ELSON, D., BALAKRISHNAN, R., HEINTZ, J. (2013). Public Finance, Maximum Available Resources and Human Rights. 13-40. In Nolan, A., O’Connell, Harvey, C. (2013). **Human Rights and Public Finance** – Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights. Oxford: Hart Publishing.

GERIGK, W., RIBEIRO, F., LEPCHAK, A. (2019). Desempenho fiscal dos pequenos municípios brasileiros. **RC&C** - Revista Contabilidade e Controladoria, Curitiba, v. 11, n. 1, p. 85-103, jan./abr. 2019. Disponível

em <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/63014/39642>,  
Acessado 18/05/2023.

HOLMES, S., SUSTEIN, C. (2013). **The Cost of Rights – Why Liberties Depend on Taxes**. New York: Norton.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2022). **Perfil dos municípios brasileiros: 2021** / IBGE, Coordenação de População e Indicadores Sociais. - Rio de Janeiro: IBGE, 2022. 116 p.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, STN - Secretaria do Tesouro Nacional; BCB - Banco Central do Brasil. (2021). **Estatísticas de Finanças Públicas e Conta Intermediária de Governo: Brasil 2021**. Disponível em [https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101976\\_informativo.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101976_informativo.pdf). Acessado em 18/05/2023.

IFGF.(2021). **Índice Firjan de Gestão Fiscal** / Firjan. – Rio de Janeiro: Firjan, 2013. Disponível em <https://www.firjan.com.br/ifgf/consulta-ao-indice/>. Acessado em 18/05/2023.

International Council on Human Rights Policy. (2005). Local Government and Human Rights: Doing Good Service. **International Council on Human Rights Policy**. Versoix, Switzerland.

IPEA, CNJ. (2011). **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**. Relatório de Pesquisa. Diretoria de Estudos e Políticas do Estado, das Instituições e da Democracia (Diest). Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea). Departamento de Pesquisa Judiciária (DPJ). Conselho Nacional de Justiça. Brasília, 2011.

JOHN, P.; BLUME, T. (2018). How best to nudge taxpayers? The impact of message simplification and descriptive social norms on payment rates in a central London local authority. **Journal of Behavioral Public Administration**. 1. 10.30636/jbpa.11.10.

KRAMER, V. (2022). **Disparada do petróleo dobra ganhos da União, estados e municípios com royalties**. Gazeta do Povo. Disponível em [https://www.gazetadopovo.com.br/economia/royalties-petroleo-ganhos-uniao-estados-municipios/#:~:text=Entre%20os%20munic%C3%ADpios%2C%20os%20que,SP\)%2C%20em%20sexto%20lugar](https://www.gazetadopovo.com.br/economia/royalties-petroleo-ganhos-uniao-estados-municipios/#:~:text=Entre%20os%20munic%C3%ADpios%2C%20os%20que,SP)%2C%20em%20sexto%20lugar). Acessado em 18/05/2023.

LEROY, R., ABRANTES, L., ALMEIDA, F., FERREIRA, M., VIEIRA, M. (2017). 2017. Estrutura Arrecadatória e Desenvolvimento Socioeconômico dos Municípios Mineiros. **DESENVOLVIMENTO EM QUESTÃO**. Editora Unijuí • ano 15 • n. 41 • out./dez. • 2017. p. 164-201. <http://dx.doi.org/10.21527/2237-6453.2017.41.164-201>

LOSS, M. (2015). O dever fundamental de pagar impostos como meio de efetivação dos direitos sociais. **RJLB**, Ano 1 (2015), nº 2. p. 1457-1511.

MAGALHÃES, E. (2017). **Gestão Fiscal nos Municípios Brasileiros: Uma Análise das Diferenças Regionais**. Tese apresentada à Universidade Federal de Viçosa, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Economia Aplicada, para obtenção do título de Doctor Scientiae. UFV. VIÇOSA MINAS GERAIS – BRASIL.

MOURA, A. (2016). Teoria do Diálogo das Fontes é uma das chaves que destranca novo CPC. **Conjur. 29 de março de 2016**, 9h30. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2016-mar-29/arthur-moura-dialogo-fontes-chave-destrancar-cpc>. Acessado em 19/05/2023.

MOURA, A. (2019A). **Essays on Public Administration**. Amazon.

MOURA, A. (2019). **Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada**. Jus Podivm: Salvador.

MUSGRAVE, R., MUSGRAVE, P. (1989). **Public Finance in Theory and Practice**. Singapore: McGraw-Hill Book Co

NABAIS, J. (1998). **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina.

NOLAN, A; HARVEY, C.; O'CONNEL, R. (2013). **Human Rights and Public Finance - Budgets and the Promotion of Economic and Social Rights**. Oxford: Hart Publishing.

OECD. (2009). Forum on tax Administration: Compliance Management of Large Business task Group. **Centre for Tax Policy and Administration**. Paris: OECD.

OECD. (2014). **Working Smarter in Tax Debt Management**. Paris: OECD.

OECD. (2016). **Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies**. Paris: OECD

PGFN. (2016). **Portaria PGFN 396** de 20 de abril de 2016.

PGFN. (2018). **Portaria PGFN 33, de 08 Fevereiro de 2018**. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais.

PORTELLA, A. TEIXEIRA, R. (2016). Federalismo fiscal e efetividade da dignidade da pessoa humana. Análise da posição do município na estrutura do financiamento público brasileiro e a escassez de recursos para as ações de saúde. **Revista de Direito da Cidade**, v. 8, p.631-679, 2016.

PcW. (2020). Paying Taxes 2020. Report. PwC. **World Bank Group**. Disponível em <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf>. Acessado em 18/05/2023.

PORTELA, A. (2018). Diagnóstico e Análise-Crítica da Dívida Ativa do Município de Salvador, e Propostas para o seu Saneamento. **Revista de Direito da Cidade 10(3)** DOI:10.12957/rdc.2018.31598.

RUDDY, G. (2023). **Estado do Rio e municípios fluminenses receberam R\$ 50 bi em royalties e participações em 2022, diz Firjan**. Valor Econômico. Disponível em <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2023/01/13/estado-do-rio-e-municipios-fluminenses-receberam-r-50-bi-em-royalties-e-participaes-em-2022-diz-firjan.ghtml>. Acessado em 18/05/2023.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. **Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais — 2022**. Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-de-financas-dos-entes-subnacionais/2022/114>. Acessado em 18/05/2023.

SEBRAE. (2020). **Pesquisa Sobrevivência das Empresas - Relatório Final**. Disponível em [https://drive.google.com/file/d/1w8geGHR\\_gZpmEoV9iov4kcPSuvbZshTT/view](https://drive.google.com/file/d/1w8geGHR_gZpmEoV9iov4kcPSuvbZshTT/view). Acessado em 18/05/2023.

SOUSA,M., B. STOSIC. (2003). Technical Efficiency of the Brazilian Municipalities: Correcting Non Parametric Frontier Measurements for Outliers. **Working Paper nº 293**. Departamento de Economia. Universidade de Brasília, 2003.

TCU - Tribunal de Contas da União. (2021). **10 passos da boa gestão fiscal**. Brasília: TCU, Secretaria-geral de Controle Externo, Secretaria de Macroavaliação Governamental, 2021. In [https://portal.tcu.gov.br/data/files/B5/63/49/90/E9FAA710B76D67A7E18818A8/10\\_passos\\_boa\\_Gestao\\_Fiscal.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/B5/63/49/90/E9FAA710B76D67A7E18818A8/10_passos_boa_Gestao_Fiscal.pdf). Acessado em 18/05/2023.

UN – United Nations. (2011). Guiding Principles on Business and Human Rights: Implementing the United Nations ‘Protect, Respect and Remedy’ Framework (Guiding Principles), **UN Doc.** HR/PUB/11/04 (2011), available at [www.ohchr.org/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR\\_EN.pdf](http://www.ohchr.org/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR_EN.pdf). Acessado em 18/05/2023.



# CAPÍTULO 15

## **INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL: POSSIBILIDADES E DESAFIOS**

*Adriana Reis de Albuquerque<sup>1</sup>*

*Hugo de Brito Machado Segundo<sup>2</sup>*

### **Introdução**

A inteligência artificial (IA) tem sido cada vez mais implementada em diferentes setores da sociedade, com o potencial de transformar processos, automatizar tarefas e fornecer *insights* valiosos a partir de grandes volumes de dados. Um desses setores que tem se beneficiado da adoção da IA é a administração tributária. Nos municípios brasileiros, a IA tem começado a proporcionar significativos avanços na eficiência e eficácia da administração e coleta de impostos. Contudo, a implantação dessas tecnologias carrega consigo questões importantes relativas aos direitos individuais dos contribuintes, à legalidade e à transparência.

---

1 Procuradora da Fazenda Nacional. Doutora em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Especialista em Direito Tributário pelo IBET, em Direito da Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal pela ESAF/FGV/Universidade de Münster e em Administração Pública pela FGV. Membro do “Tributos a elas”. Professora.

2 Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará. Professor do Centro Universitário Christus. Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários e do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. *Visiting Scholar* da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria (2012/2013 – 2015/2016 - 2018). Advogado e Consultor Jurídico

O presente artigo objetiva explorar a aplicação da IA na administração tributária dos municípios brasileiros, bem como discutir os desafios éticos e legais relacionados a essa implementação. A relevância deste estudo decorre da necessidade de garantir que a adesão a essas novas tecnologias esteja alinhada com os princípios da legalidade, publicidade e respeito aos direitos individuais. A gestão tributária inteligente não deve apenas melhorar a eficiência no lançamento e na cobrança de impostos, mas também deve respeitar os limites constitucionais e legais, em especial os direitos fundamentais dos cidadãos.

A análise será realizada com base em uma pesquisa bibliográfica, através da qual investigar-se-á a literatura existente sobre o tema, e na metodologia hipotético-dedutiva, que nos permitirá propor hipóteses e inferir conclusões a partir delas. O objetivo é gerar um entendimento profundo e crítico do uso da IA na administração tributária brasileira, proporcionando conclusões que possam guiar práticas futuras e políticas públicas nessa área.

## **O que estamos chamando de Inteligência Artificial? Da automação ao aprendizado de máquinas**

É impossível tratar da utilização de Inteligência Artificial pela Administração Pública e, no caso desse artigo, pela Administração Tributária, sem que estabeleça, de antemão, a diferença entre um conceito mais amplo de Inteligência Artificial, atrelado à ideia de codificação, e um conceito mais restrito, específico, vinculado à ideia de aprendizado de máquinas.<sup>3</sup>

---

3 Não se trata da distinção entre IA restrita e IA ampla, que se estabelece entre aquela que tem um objetivo específico (reconhecer imagens, jogar xadrez, conduzir um veículo), em oposição à que pode realizar quaisquer objetivos, e inclusive escolhê-los (*Artificial General Intelligence – AGI*), mas entre um uso menos preciso da expressão, para designar qualquer codificação, e um mais restrito, para aludir àquelas dotadas da capacidade de aprendizado.

A percepção da Inteligência Artificial ora como sinônimo de codificação, ora como sinônimo de aprendizagem de máquinas se justifica a partir da adoção histórica de duas abordagens distintas acerca do tema, quais sejam a IA clássica/simbólica e a IA conexionista, não havendo entre elas nenhuma espécie de antagonismo, mas sim de complementariedade, de modo que ambas se aprimoraram concomitantemente ao longo do tempo, com maior ou menor expressividade momentânea para cada uma (Primo, 2003).

Denomina-se Inteligência Artificial clássica ou simbólica a perspectiva mais simples, predominante entre as décadas de 50 e 80, que se desenvolveu a partir da concepção de que a obtenção do conhecimento por qualquer sistema físico, seja ele um homem ou uma máquina, requer, como condição que ele utilize a lógica como motor para a resolução de problemas particulares, decodificando o contexto no qual esse problema se coloca a partir de estruturas simbólicas, sejam elas a linguagem, no caso do ser humano, sejam elas um simples código matemático (Luger, 2013).

Assim, ao ser colocado diante de um problema a ser solucionado, caberia ao programador acessar o conhecimento do domínio ao qual ele pertence, procurando moldá-lo. A modelagem do domínio de conhecimento se dá pela utilização de uma linguagem de estruturas simbólicas que representa o idioma específico que o sistema compreende, de modo que “[...] cada palavra, conceito, ideia... que os humanos manejam para comunicarem-se entre si em linguagem natural se converte em um símbolo dentro do cérebro da IA” (Torras, 2020). Na medida que a representação simbólica utilizada pela IA clássica é muito mais próxima da linguagem natural, torna-se muito mais possível ao ser humano, uma vez tendo acesso ao código, compreender como o algoritmo inserido no sistema produziu aquele resultado.

O conceito de Inteligência Artificial clássica está, portanto, intrinsecamente conectado ao de automação e não deve ser confundido com o de aprendizado profundo, o verdadeiro instrumental a

que normalmente se quer fazer referência quando, na atualidade, se faz referência ao incremento do uso de IA pelo Estado.

Nesta abordagem conexionista, atrelada ao conceito de aprendizado de máquinas, a Inteligência Artificial é uma automação qualificada. Ao passo em que na automação tem-se um “[...] processo de especificar um conjunto de regras voltadas a resolver um problema ou executar uma tarefa que é bem definida e, então, criar uma solução computacional que venha a executá-las” (Da Costa-Abreu; Silva, 2020, p.6), no aprendizado de máquinas (*Machine learning*), mais do que simplesmente construir um algoritmo apto a resolver um problema, o que se busca é desenhar modelos computacionais que sejam capazes estabelecer conexões, ou seja, de aprender a partir das entradas que lhes são oferecidas, fornecendo-se ao sistema a capacidade de se desenvolver sem a necessidade de sofrer novas programações.

Na automação, não há etapa de treinamento, mas a mera definição de um conjunto de passos necessários para que se chegue a um resultado pré-determinado, razão pela qual os mesmos dados de entrada sempre gerarão os mesmos resultados.

De forma distinta, na Inteligência Artificial enquanto aprendizado de máquinas, a qual pressupõe a automação, mas a ela não se limita, tem-se um cenário bem diverso. Constata-se a necessidade de fases de treinamento e verifica-se que dados de entrada similares podem, ao final, produzir resultados bem distintos ao estabelecerem, de forma autônoma, correlações entre si, generalizar predições e interagir com o ambiente.

Neste sentido, todo sistema inteligente detém, em alguma medida, algum grau de automação, mas nem toda automação constitui um sistema inteligente quando se adota uma perspectiva conexionista.

Um aspecto relevante nessa distinção é que, com o desenvolvimento da abordagem conexionista, o elemento do “código”, elemento nuclear da Inteligência Artificial clássica e, assim, da automação,

passa a dividir o seu protagonismo com um outro que se torna cada vez mais essencial: os dados, a informação em si mesma.

É a partir da correlação, por indução, entre os dados continuamente disponíveis e da busca pela identificação de padrões de interação entre eles que o sistema inteligente “aprende”. Na medida em que o aprendizado de máquinas tem a informação como insumo, é impossível efetivar e ampliar seu uso sem que haja, como condição prévia, uma transformação digital eficiente da estrutura estatal que deseja utilizá-la.

Nessa perspectiva, para além de resolver um problema, a Inteligência Artificial permite ao Estado gerir, com maior rapidez, o intenso volume de informações que venham a se tornar disponíveis ao Fisco, as quais, em um mundo globalizado, já não mais precisam ser necessariamente obtidas por cada país em seus próprios sistemas, mas também podem ser adquiridas fora deles, via compartilhamento de informações com outras administrações tributárias ou até mesmo pelo acesso a redes sociais.

A título de exemplo, o banco de dados da administração fiscal alemã é composto por informações oriundas também de outras cem agências tributárias ao redor do mundo, ao passo em que tanto a administração fiscal inglesa quanto a australiana obtêm dados em relação a seus sujeitos passivos via monitoramento dos intermediários com quem eles fazem negócio e dos pagamentos eletrônicos que venham a efetuar.

Na mesma linha, as administrações fiscais americana e canadense se utilizam de informações públicas existentes em redes sociais tais como o *Instagram* e o *Facebook* para fins de identificação de sujeitos passivos potencialmente inadimplentes (Alarie, Niblett; Yoon, 2021).

Ao mesmo tempo, o volume incessante de novas informações também faz surgir a consciência de que esse amontado de dados é subutilizado pelo Estado porque seus agentes humanos são incapazes de processá-los em tempo hábil e de encontrar, a partir deles,

padrões que sejam capazes de transmutar meras informações em conhecimento relevante para efeitos de fiscalização e autuação fiscal (Martikainen, 2012).

Cientes dessa incapacidade e com recursos humanos limitados, administrações tributárias têm transferido para sistemas de IA de natureza conexcionista a tarefa de responder, dentre outras questões, quem deve ser considerado alvo de fiscalização e submetido a análise mais apurada.

### **Como a Administração tributária municipal pode se beneficiar do uso da Inteligência Artificial enquanto aprendizado de máquinas à luz das experiências estrangeiras e de outros órgãos da Administração Tributária brasileira**

Ao menos atualmente, seja no Brasil, seja no exterior, a Inteligência Artificial em perspectiva conexcionista vem sendo utilizada pelas Administrações Tributárias como instrumento de: a) agrupamento de dados (*clusterização*); b) reconhecimento/classificação de padrões de comportamento dos sujeitos passivos; c) construção de sistemas de previsão de conduta (predição); d) instrumento de combate à fraude fiscal estruturada; e) instrumento de apoio à tomada de decisão de mérito administrativa e/ou judicial, a partir da sugestão de jurisprudência aplicável ou até mesmo do próprio texto da decisão; f) ferramenta de *compliance* fiscal.

Em relatório divulgado pela OCDE em 2016, foi possível constatar que 15 das 16 administrações fiscais pesquisadas na ocasião já se utilizavam de algum modelo de análise de dados para fins de seleção dos sujeitos passivos que seriam objeto de auditoria específica (OCDE, 2016).

Quando utilizada dessa forma, a Inteligência Artificial constitui instrumento de manejo do risco tributário, assim conceituado como a maior ou menor probabilidade de que um determinado sujeito passivo falhe em cumprir, perante a administração fiscal, seus deveres de

se registrar nos sistemas existentes, fornecer as informações solicitadas, reportar eventuais responsabilidades e promover o pagamento dos tributos que lhes são imputados.

A utilização de IA no manejo do risco tributário tanto pode propiciar ao Fisco uma melhor compreensão panorâmica acerca do fenômeno tributário, quanto lhe permite aprimorar o mecanismo de seleção individual de alvos para fins fiscalizatórios. No que concerne à visão panorâmica, técnicas como a mineração de dados são capazes de evidenciar, por exemplo, quais setores da economia devem receber mais atenção para fins de enfrentamento do problema da perda de receitas, seja em decorrência de simples omissão ou como resultado da prática de fraudes fiscais, bem como evidenciar a complexidade e incongruências das normas neles existentes.

Como instrumento de classificação de comportamentos, combate à fraude fiscal e incremento de arrecadação tributária, tome-se, a título de exemplo, o sistema australiano, que se utiliza de um sistema de IA que primeiro separa e classifica o devedor em um dentre quatro quadrantes e em seguida orienta o auditor fiscal acerca de qual deve ser a conduta adotada em cada caso. Devedores são classificados a partir da ponderação entre os elementos da propensão a adimplir e da capacidade econômica de promover pagamento.

Sujeitos passivos que têm alta capacidade de pagamento e, também, alta propensão a adimplir seus tributos devem ser tão somente lembrados da importância de fazê-lo. Aqueles que apresentam alta propensão para pagar, mas detêm média/baixa capacidade financeira devem ser, para além disso, monitorados pelo Fisco. Débitos de sujeitos passivos que tendencialmente não pagam seus tributos, mas realmente não têm condições econômicas de promover esse pagamento devem ser simplesmente eliminados do sistema de cobrança.

Trata-se de débitos impassíveis de recuperação que apenas sugam a já escassa força de trabalho de um número limitado de agentes fiscais. Por fim, sujeitos passivos inseridos no quadrante da alta capacidade financeira, mas baixa propensão a promover pagamentos

devem ser o alvo primordial da atuação fiscal do Estado, tendo direcionadas em relação a si as atividades de fiscalização e cobrança por parte de auditores e procuradores (Martikainen, 2012).

Em termos gerais, o objetivo da administração tributária é criar estratégias capazes de impactar a dinâmica da denominada pirâmide de *compliance*<sup>4</sup>, exercendo pressão vertical de modo a que sujeitos passivos naturalmente tendentes a não cumprir as normas do sistema sejam convencidos acerca da necessidade de fazê-lo (Martikainen, 2012).

Estrutura semelhante passou a ser utilizada no Brasil, pela União, a partir de 2016, quando da implementação do denominado Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), estabelecido pela Portaria PGFN nº 396/2016.

Em 2016, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional fez a opção consciente por alterar a sua forma de lidar com os processos de execução fiscal, passando a focar sua escassa força de trabalho no ajuizamento e cobrança dos créditos de maior valor.

Como consequência, os valores inscritos em DAU inferiores a R\$ 1 milhão de reais deixaram de ser judicializados, passando a ser protestados em cartório ou remetidos ao Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (Brasil, 2017b).

À época, as execuções fiscais abaixo de R\$ 1 milhão de reais representavam cerca de 90% das dívidas inscritas, sendo o estoque da dívida ativa da União de R\$ 1,84 trilhão (Brasil, 2017b). No entanto,

---

4 A pirâmide do *compliance* tem, em sua base, os sujeitos passivos que desejam cumprir as normas do sistema e as cumprem e aqueles que, embora as queiram cumprir, muitas vezes não sabem como fazê-lo. Acima deles, é possível encontrar o grupo dos sujeitos passivos que não desejam cumprir as normas, mas o farão, acaso devidamente instados a fazê-lo. No topo da pirâmide, o grupo daqueles que decidiram deliberadamente as violar. As estratégias do Estado se voltam a gerar pressão vertical na pirâmide, empurrando os respectivos grupos para baixo, de modo que se obtenha o maior número possível de sujeitos passivos conscientes da importância e desejosos de respeitar as normas do sistema.

os débitos imputados aos denominados “grandes devedores” correspondiam a apenas 0,32% do quantitativo dos débitos inscritos, mas a 64,53% do total de valor a ser recuperado. Ao não terem mais que atuar rotineiramente nas execuções abaixo de R\$ 1 milhão de reais<sup>5</sup>, os procuradores da Fazenda Nacional puderam priorizar, com maior eficiência, a recuperação dos débitos de grandes devedores e o combate às fraudes fiscais. Foi exatamente em 2016 que restou instalado o Grupo de operações especiais de combate à fraude fiscal estruturada (GOEFF) e o Laboratório de Tecnologia da PGFN (Brasil, 2017b).

A visão de que era preciso focar nos grandes devedores e nos créditos recuperáveis modificou a cara da PGFN e fez surgir a necessidade de que o estoque da dívida ativa fosse estudado, compreendido, depurado e classificado, de modo a separar, para fins de atuação, os créditos em que há efetiva perspectiva de recuperação dos irrecuperáveis<sup>6</sup>.

---

5 O não ajuizamento ou a suspensão/extinção das execuções fiscais abaixo de R\$ 1 milhão de reais não significa, de forma alguma, que esses valores tenham sido perdoados ou abandonados pela União. A opção por não ajuizar ou não prosseguir com as demandas judiciais não impede a manutenção de monitoramento administrativo desses débitos.

6 O novo modelo de cobrança da PGFN pode ser sintetizado nos seguintes elementos: a) Aferição do grau de recuperabilidade dos créditos (classificação dos créditos); b) Redução massiva da quantidade de execuções em curso (RDCC); c) Pesquisa e análise patrimonial em larga escala (*Big Data e Business Analytics*); d) Investimento na produção de informações estratégicas e no combate à fraude fiscal estruturada; e) Ajuizamento seletivo (BRASIL. *Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018a*. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2021]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Lei/113606.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/113606.htm). Acesso em: 16 set. 2022).

Para fins de viabilizar o RDCC, surgiu, então, o *rating* da dívida, um projeto de classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União que, através do uso de Inteligência Artificial, define, a partir do cruzamento de informações e da valoração dos critérios previstos na Portaria nº 293/2017, o “índice geral de recuperabilidade” e uma “régua de cobrança”, estabelecendo o perfil de risco de cada devedor em face da perspectiva de recebimento e, como consequência, diferentes estratégias de atuação para cada perfil de devedor (Brasil, 2017a).

A atuação voltada especificamente para os créditos recuperáveis – de *rating* A e B – fez com que já em 2017 o valor de estoque da dívida recuperado pela PGFN aumentasse consideravelmente. Em 2016, antes do projeto, a PGFN ajuizou 237 mil novas execuções fiscais não previdenciárias.

Em 2017, ano de implantação do *rating* da dívida, o número de novas execuções não previdenciárias foi reduzido para 76 mil (queda de 70%). De 2017 a março de 2020, foram ajuizadas apenas 4.093 novas execuções fiscais não previdenciárias. Por outro lado, o resultado da recuperação, que em 2016 foi de R\$ 1,1 bilhão, subiu para R\$ 7,1 bilhões em 2019, representando um incremento de 545% (Serpro, 2020b).

Na fase anterior à cobrança administrativa e judicial do crédito pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, também a Receita Federal já vem utilizando a Inteligência Artificial no desempenho de suas distintas atribuições, sendo possível identificar seu uso em diversas áreas, tais como seleção alfandegária, análise de cargas, controle de passageiros, combate a fraudes em CPF, julgamento de processos administrativos, perfilamento de devedores etc (Jambeiro Filho, 2019).

Aplicado no âmbito da importação, o SISAM, por exemplo, utiliza aprendizado de máquinas profundo para, à luz dos entendimentos firmados pela Receita Federal e levando em consideração o histórico do importador, identificar qual a probabilidade da existência, em

cada declaração, de erros típicos cometidos por sujeitos passivos em situação semelhante, apontando, em adendo, o grau de gravidade do eventual erro verificado (Jambeiro Filho, 2019).

Na mesma linha, e ainda em sede de inspeção aduaneira, um outro projeto – o AJNA – utiliza o aprendizado de máquinas, redes neurais e mineração de dados para “[...] integrar fontes de informação, especialmente fontes de imagens, e analisar automaticamente o risco” (Brasílico, 2017) relacionado às cargas, no processo fiscalizatório.

A partir da construção de um banco de imagens e do cadastro de informações oriundas de diversas fontes, o sistema é treinado para identificar os tipos e tamanhos de contêineres, informar se eles estão cheios ou vazios, verificar se a imagem do contêiner fornecida ao Fisco pelo importador corresponde a imagem obtida quando do desembarço aduaneiro, definir seu peso apropriado e analisar se o peso em questão apresenta discrepância para com o informado nas declarações fiscais. É possível, ainda, promover classificações como uniforme/não uniforme, bagagem/não bagagem, e detectar padrões relacionados a armas e drogas. Como consequência, o sistema permite obter, através de agentes mecânicos inteligentes, uma fiscalização mais fluida, contínua, com menor necessidade de verificações físicas e paradas no fluxo de cargas, mas que, ao mesmo tempo, amplia a detecção de hipóteses de contrabando, descaminho e fraudes e, com isso, promove o incremento da arrecadação aduaneira e maior conformidade tributária.

Há muitos outros exemplos de utilização da IA pela Receita Federal impossíveis de serem abordados em texto de espaço reduzido, tais como o sistema Íris, Regularize e de aplicação de IA a procedimentos compensatórios (Jambeiro Filho, 2019). No entanto, pelos sistemas acima abordados, bem como pela análise da documentação produzida pela OCDE acerca do tema, é possível concluir que a IA ainda é muito mais utilizada para fins repressivos, voltada a propiciar o aumento da arrecadação tributária que como mecanismo de

incremento de *compliance*, via facilitação do cumprimento de obrigações tributárias acessórias e obtenção de celeridade na devolução de tributos indevidos.

Desta forma, à medida em que se intensifica o uso da Inteligência Artificial pelas Administrações Tributárias, torna-se essencial que não se deixe de lado a perspectiva referente à necessidade de que o Estado se aproprie deste novo instrumental para promover a adequada aplicação da lei, seja quando isso significa descortinar fraudes e assegurar o recebimento de seus créditos, seja na perspectiva – necessária – de a utilizar para propiciar, aos sujeitos passivos, maior efetivação de seus direitos, no que concerne à facilitação do cumprimento de obrigações e celeridade na análise de requerimentos e/ou recebimento de indébitos que lhes sejam devidos.

### **O uso da Inteligência Artificial precisa ser instrumento de conformidade fiscal**

Estabelecida a evidente importância da utilização de novas tecnologias tal como a Inteligência Artificial para fins de recuperação de créditos públicos, não se pode deixar de enfatizar a necessidade de que ela também seja pensada e implementada como um instrumento que permita ao Estado substituir a postura repressiva associada majoritariamente à detecção de fraudes e imposição de sanções pela adoção paulatina de uma conduta holística e cooperativa voltada a auxiliar o sujeito passivo na máxima obtenção possível de respeito aos termos da legislação em vigor (Matikainen, 2012). A posição de privilégio da Administração fiscal em relação ao volume de dados de que dispõe lhe exige que utilize a Inteligência Artificial para, indo além do combate à fraude, “[...] fornecer um serviço de melhor qualidade ao cidadão, aumentando a possibilidade de que ele compreenda e cumpra as normas do sistema (Garcia-Herrera Blanco, 2017).

Esse viés cooperativo entre Fisco e sujeito passivo, pautado na superação de um modelo de intimidação ou dissuasão econômica, tem ganhado cada vez mais força. Sob o ponto de vista da Teoria da

Administração, ele se alinha com o desenvolvimento da teoria do “novo serviço público”, concepção segundo a qual os servidores públicos não devem responder “[...] meramente a demandas de consumidores, mas se concentram na construção de relações de confiança e na colaboração com e entre cidadãos” (Denhardt, 2012, p. 265). Fora do Direito Tributário, mais especificamente no âmbito do Direito Administrativo, também ecoa a defesa de que a Administração deve passar a adotar uma postura menos adversarial e, na medida do possível, voltada à solução consensual de conflitos (Freitas, 2017). Essa mudança requer a superação do “[...] adversarismo exacerbado e polarizante do nós contra eles e da dificuldade de compartilhar experiências” (Freitas, 2017, p.39), bem como o enfrentamento “[...] da opção inercial pelos afazeres burocráticos irreflexivos e os atrasados controles *a posteriori*” (Freitas, 2017, p. 39).

Para além disso, estudos da psicologia social e, especialmente, da psicologia fiscal (Vitalis, 2019) têm evidenciado haver um equívoco na percepção de que o comportamento dos sujeitos passivos voltado a (des)cumprir a norma jurídica seria majoritariamente influenciado pela racionalidade econômica e pela (in)existência de punições.

De acordo com esses estudos, uma boa parte da decisão do indivíduo em se conformar com o que as normas jurídicas estabelecem decorre de outros elementos que não o econômico, tais como sua motivação pessoal, a busca por aceitação social, noções de equidade e moralidade. Em verdade, sujeitos passivos pagam mais ou menos tributos, cumprem mais ou menos a lei a depender de inúmeros critérios que transbordam o econômico, com especial relevância para o “[...] nível de satisfação dos contribuintes com o Governo, de confiança no Estado e de identificação com o país, bem como a percepção de um nível de cumprimento fiscal elevado” (Souza, 2019, posição 799 de 4651, 17%).

Nessa linha, a maior ou menor moralidade tributária estaria diretamente atrelada ao “[...] modo como a Administração se relaciona com os contribuintes, à equidade percebida na carga fiscal, aos

bens e serviços disponibilizados pelo Estado e à atitude global dos contribuintes perante a Administração Fiscal” (Souza, 2019, posição 799 de 4651, 17%).

A aplicação das descobertas da psicologia social e da neurociência ao direito tributário permite defender a necessidade de superação da tradicional visão reducionista de que os indivíduos determinariam suas condutas individuais relativas à conformidade fiscal a partir da análise dos ganhos ou perdas econômicas que elas venham a lhe proporcionar, em superação à ideia da existência de um *homo* puramente *economicus* (Bowles, 2016). Assim, os sistemas tributários precisam abandonar a perspectiva adversarial, passando a prever estímulos éticos e morais aptos a incrementarem o grau de cumprimento voluntário das normas pelos sujeitos passivos (Vitalis, 2019), no âmbito do desenvolvimento de uma “conformidade fiscal cooperativa” (Almeida, 2017).

A utilização de Inteligência Artificial pode auxiliar as Administrações Tributárias na adoção dessa atuação preventiva, voltada a identificar eventuais situações de desrespeito à legislação tributária que, ao serem prontamente comunicadas ao sujeito passivo, possam ser por ele corrigidas antes do início de qualquer autuação fiscal (Martikainen, 2012).

Tal como um espelho, que ajuda o indivíduo a conhecer melhor a si, inclusive defeitos que sem a imagem refletida não seriam facilmente visíveis, a IA permite ao ser humano perceber, fora de si, os reflexos de alguns vícios, vieses ou atuações indevidas. Embora a administração tributária brasileira venha utilizando de modo crescente a inteligência artificial (IA) para potencializar sua eficiência em várias operações, a aplicação desses sistemas carrega implicações significativas que vão além da eficiência. É crucial que a utilização da IA considere diversos objetivos, não só a otimização do trabalho dos servidores públicos, devendo os sistemas serem também projetados para detectar e alertar os contribuintes sobre erros que resultam em pagamento excessivo, informando tanto o sujeito passivo quanto

a autoridade tributária sobre a possibilidade de restituição. Além disso, a IA poderia utilizar as informações disponíveis para aprovar um pedido do contribuinte, agilizando o processo e evitando exigências desnecessárias de documentos.

Deve-se recordar que a função da autoridade tributária – e, por conseguinte, da IA que ela usa como ferramenta – não é propriamente arrecadar, mas cumprir a lei tributária, mesmo quando isso conduza a uma menor arrecadação, ou à restituição de quantias indevidamente cobradas. Aqueles que projetam e executam tais sistemas devem ter isso em mente. Nesse sentido, a transparência é fundamental.

Nesse sentido, na Irlanda, um sistema de IA denominado *PAYE* processa o valor devido a título de imposto de renda quando da existência de relação de emprego e orienta o empregador em relação às eventuais alíquotas aplicáveis e deduções possíveis. O modelo admite que, em determinadas circunstâncias, os empregados solicitem que outras deduções inicialmente não previstas automaticamente pelo sistema lhes sejam concedidas, situações nas quais, depois da validação por parte da administração tributária, o próprio sistema instrui o empregador acerca de como ele deve realizar o eventual reembolso ao empregado (Martikainen, 2012).

Na mesma linha, o Fisco espanhol entrou em contato com “[...] pequenos empresários alertando-os de que, segundo informações obtidas por meio de Inteligência Artificial, as receitas por eles declaradas estavam abaixo da média verificada para o setor” (Garcia-Herrera Blanco, 2017), de modo a que pudessem, antes de sofrerem qualquer imposição fiscal, averiguar a correção dos valores por eles informados.

Para além disso, também passou a utilizar um assistente virtual de IA apto a responder questionamentos de cunho mais genérico no âmbito do imposto sobre valor agregado (OCDE, 2019). No Brasil, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) firmou, em julho de 2021, parceria com o Íris, o Laboratório de Inovação e Dados do Governo do Estado do Ceará, para o início de um projeto-piloto, ainda

em fase de implementação, focado na simplificação das cartas de cobrança encaminhadas aos contribuintes em dívida ativa, o que permite maior compreensão do sujeito passivo acerca do trâmite legais e dos direitos que lhes são inerentes.

A IA também poderia facilitar um retorno ao “lançamento de ofício” como meio principal de regularização da relação tributária. Com o Fisco tendo acesso em tempo real a todas as transações contábeis do contribuinte, a IA poderia calcular o tributo devido e notificar o contribuinte para pagá-lo ou contestá-lo, em caso de discordância. Isso distribuiria melhor a responsabilidade por possíveis erros entre as autoridades fiscais e os contribuintes, simplificando o processo e aumentando a segurança jurídica.

Outro aspecto no qual essa nova tecnologia poderia ser útil aos Fiscos municipais seria em sua tentativa – ainda incipiente, mas que tende a aumentar no futuro – de transferir o local em que devido o ISS ao domicílio do tomador do serviço (LC 157/2016), realidade que pode ser alterada no caso de aprovação de uma reforma tributária que substitua esse tributo por um imposto sobre o valor agregado estadual partilhado com Municípios (IVA). Em uma situação ou em outra (IVA ou ISS), a dificuldade dos sujeitos passivos, com sede em apenas um município, de calcular e pagar o tributo incidente sobre o serviço que prestam a uma infinidade de entes federativos periféricos diversos, com legislações, prazos e obrigações acessórias distintas, pode ser minimizada pelo uso da IA.

Em suma, a IA deve ser empregada de acordo com a finalidade do Direito Tributário. O uso desses sistemas deve visar a preservação e a realização dos direitos dos contribuintes, e não apenas facilitar a arrecadação de impostos. Este é um desafio central para a futura aplicação da tecnologia no campo tributário.

## A Inteligência Artificial não pode violar direitos fundamentais do sujeito passivo

Em adendo, é preciso não perder de vista que a utilização do instrumento não pode, de forma alguma, violar os direitos fundamentais do sujeito passivo da relação, ou permitir que essa violação ocorra e não seja corrigida, por meio da opacidade ou da falta de transparência.

O recurso aos sistemas de Inteligência Artificial coloca na ordem do dia questões relacionadas à privacidade, o sigilo de dados sensíveis e o direito de defesa. Tome-se, a título de exemplo, a alegação feita pela organização não governamental americana denominada União das liberdades civis de que a IRS (*Internal Revenue Service*), agência americana equiparável à Receita Federal brasileira, teria comprado, ao longo dos últimos anos, uma tecnologia de rastreamento de dados celulares denominada *Stingray*, que lhe permitiria “[...] gravar conversas telefônicas, mensagens de texto e rastrear a localização de pessoas em uso de seus celulares sem que ninguém tenha conhecimento acerca desse rastreamento” (Houser, 2017, p. 822).

Questionado acerca da questão, o então diretor da IRS *John Koskinen* afirmou, em carta endereçada a um senador do Estado do Oregon, que a agência utilizou a tecnologia de rastreamento apenas como parte das investigações em onze casos, para rastrear trinta e sete celulares (Farivar, 2015). Na mesma ocasião, comprometeu-se em não mais acessar os dados celulares sem prévia obtenção de mandado judicial apoiado em causa provável, exceto em circunstâncias excepcionais ou exigentes, tal como prevê a legislação aplicável.

Para além disso, em 2013, após uma resposta da IRS a um requerimento formulado com amparo no *Freedom of Information Act* (FOIA) restou evidenciado que, para efeito de classificação, seleção e audição, a Receita Federal americana estava efetivamente acessando e lendo os *e-mails* dos seus cidadãos, a partir do entendimento de que o mandado judicial exigido pela legislação específica, o *Electronic*

*Communications Privacy Act* (ECPA) só seria necessário para fins de acesso a *e-mails* não abertos ou mantidos no provedor há menos de 180 dias (Houser, 2017).

Desde 2010, no caso *United States v. Warshak*, a Suprema Corte dos Estados Unidos já havia estabelecido que o acesso a *e-mails* de cidadãos americanos por parte do Estado sem prévio mandado e sem a apresentação de justificativa razoável constituía flagrante violação à quarta emenda, tendo assentado, ainda, que a garantia de privacidade por ela assegurada se aplica não somente a espaços físicos, mas também a internet e a qualquer comunicação eletrônica.

Contudo, como visto, a despeito do precedente em questão, a IRS continuou a acessar diretamente os *e-mails* dos cidadãos americanos até ter o procedimento diretamente questionado em 2013 (Houser, 2017).

O caso da Receita Federal americana exemplifica as preocupações decorrentes da utilização da Inteligência Artificial pela administração tributária, correlacionadas não apenas com o princípio da transparência, como também com a preservação da privacidade dos dados e com uma possível atuação arbitrária por parte do Estado.

Essas preocupações exigem, sob a ótica do legislativo, a superveniência de um arcabouço legal que estabeleça os limites e requisitos para a utilização adequada da Inteligência Artificial e, sob a ótica do Executivo, a compreensão de que a inserção da Inteligência Artificial deve ser etapa a ser inserida dentro de um projeto sólido de transformação digital que tenha construído, de forma prévia, as condições necessárias ao seu uso seguro e razoável.

## **A utilização de Inteligência Artificial pelos municípios requer, como condição prévia, maior aprofundamento de suas transformações digitais**

Como já antecipado previamente nesse artigo, via de regra, a menção à utilização de IA pela Administração Tributária adota, para fins de conceituação, a perspectiva conexionista desse instrumento, atrelado à ideia de aprendizado de máquinas.

No entanto, considerando-se que esse artigo tem por propósito debater a possibilidade de uso crescente de Inteligência Artificial pelos municípios brasileiros, torna-se importante destacar a intrínseca relação existente entre desenvolvimento de IA e transformação digital, ainda ausente na imensa maioria dos municípios brasileiros.

Em 2022, relatório apresentado pela Gove, organização que tem por objetivo auxiliar gestores públicos a tomarem suas decisões utilizando cada vez mais dados, evidências e tecnologia, divulgou um relatório denominado “Panorama da Transformação Digital Municipal do Brasil 2022”, que avaliou, quanto aos municípios que responderam à pesquisa realizada, 39 itens divididos em 6 pilares: Capacidade institucional, Dados, Foco no usuário, Pessoas e competências, Infraestrutura e, por fim, Serviços digitais.

A partir da metodologia adotada, e após a resposta de 84 municípios brasileiros de diversas dimensões, evidenciou-se que 47,62% dos municípios foram classificados como apresentando um grau “incipiente” de maturidade em termos de transformação digital, ao passo em que tão somente 3,57% puderam ser classificados como detentores de maturidade consolidada (Gove, 2022).

No Pilar “Dados”, o objetivo do relatório era avaliar “aspectos como a capacidade da administração pública municipal em utilizar dados para monitorar, planejar, e executar políticas públicas, em utilizá-los dados para a tomada de decisão, e garantir a governança de acesso e segurança dos dados” (Gove, 2022, p. 19).

Verificou-se que, no que concerne ao uso de dados, a maioria das áreas meio e fim da administração municipal, as finanças incluídas, ainda não realizam atividades de análise de dados para monitoramento, planejamento e execução de políticas públicas, tendo a nota média dos municípios sido 0,378, em uma variação de 0 a 1.

Por sua vez, no que concerne à visão integrada do cidadão, elemento essencial para que a Administração consiga utilizar a Inteligência Artificial na abordagem de conformidade fiscal já tratada nesse artigo, concluiu-se que poucas Administrações municipais possuem banco de dados ou tecnologia que centraliza dados e informações diversas (saúde, educação, tributárias, etc) de cidadãos em um único local, permitindo uma visão integrada que colabore com o planejamento, monitoramento e implementação de políticas públicas. Nesse item, a nota média foi de 0,283, em uma variação de 0 a 1 (Gove, 2022, p. 19).

No item especificamente relacionado à Inteligência Artificial, analisou-se se os municípios utilizavam “tecnologias de Inteligência Artificial em alguma atividade, como por exemplo em processos internos, processos de atendimento ao cidadão e à empresa ou infraestrutura urbana”, tendo sido encontrada a nota média de 0,116, em uma variação de 0 a 1, inferior, inclusive, às demais, o que não surpreende, já que resta impossível desenvolver Inteligência Artificial conexista eficiente e segura sem grande volume de dados, centralização e segura das informações (Gove, 2002).

Sem nenhuma surpresa, o relatório mostra que os temas “Inteligência artificial”, “Internet das coisas” e “Interoperabilidade” figuram entre os itens menos trabalhados pelos municípios participantes da pesquisa, todos os três apresentando nota média inferior a 0,2 e mais de 50% dos respondentes declarando não atender o item (Gove, 2022).

O relatório demonstra baixa adesão municipal à normatização da Lei do Governo digital (Lei nº 14.129/2021), ausência de processos recorrentes e mandatários relacionados com a Tecnologia da

Informação (ex: sistemas, portais, servidores, etc) para identificação e monitoramento de riscos associados à este ecossistema (ex: ataque cibernéticos, segurança da informação, etc), bem como baixa preocupação com o monitoramento da qualidade dos serviços prestados (Gove, 2022).

O estado incipiente da própria transformação digital, que antecede à superveniência da IA, demonstra como, para a imensa maioria dos municípios, debater uso de Inteligência Artificial em perspectiva conexionista, enquanto aprendizagem de máquinas, ainda é uma realidade distante, sendo-lhes ainda muito benéfica a adoção da própria perspectiva mais simples e clássica do conceito, referente a métodos de automação.

## **Conclusão**

Neste artigo, lançaram-se algumas reflexões sobre o papel da Inteligência Artificial (IA) no contexto da administração tributária dos municípios brasileiros, levando em consideração as necessidades de transformação digital que antecedem e habilitam a implementação de soluções de IA.

O progresso para uma Administração Tributária habilitada por IA deve ser feito de forma cuidadosa e gradual, levando em consideração o atual estágio de transformação digital. Mesmo a IA em sua perspectiva mais simples e clássica, referente a métodos de automação, pode prover benefícios significativos para os municípios, trazendo eficiência e melhorando a qualidade do serviço ao contribuinte.

Entretanto, é imperativo que os objetivos da implementação da IA estejam alinhados com a finalidade do Direito Tributário. A IA pode servir como uma ferramenta poderosa para potencializar a eficiência da administração tributária, mas seu uso deve sempre visar à preservação e à realização dos direitos dos contribuintes, além de ao cumprimento da lei tributária. Aqueles que projetam e implementam esses sistemas devem manter essa orientação em mente.

Em última instância, a IA tem o potencial de facilitar um retorno ao “lançamento de ofício” como meio principal de regularização da relação tributária, simplificando o processo para contribuintes e proporcionando maior segurança jurídica.

Porém, para chegar a esse estágio, é crucial que os municípios brasileiros continuem a evoluir em sua jornada de transformação digital, abordando lacunas em áreas como a centralização e segurança de dados, bem como na implementação e manutenção de infraestruturas de TI.

Este estudo, ao trazer à tona as implicações do uso de IA pela administração tributária dos municípios brasileiros, espera contribuir para o debate sobre o futuro da administração tributária no Brasil. Além disso, espera-se que essas descobertas inspirem mais pesquisas e informem políticas públicas que buscam equilibrar a inovação tecnológica com os direitos individuais, a legalidade e a transparência. A IA promete ser uma ferramenta valiosa na administração tributária, mas deve ser implementada de maneira ética e responsável, sempre considerando a realidade e as necessidades dos municípios brasileiros.

## Referências

ALARIE, Benjamin; NIBLETT, Anthony; YOON, Albert. Data analytics and tax law. *In*: VOGL, Roland (ed.). **Research handbook on big data law**. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2021, p. 135-149

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, [São Paulo], n. 2, p. 65-89, 2017, p. 70. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1820>. Acesso em: 7 jul. 2022.

BOWLES, Samuel. **The moral economy**: why good incentives are no substitute for good citizens. New Haven: Yale University Press. 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 293, de 12 de junho de 2017. Estabelece os critérios para classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União e institui o Grupo Permanente de Classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União (GPCLAS). **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, ano 154, n. 112, p. 15, 13 jun. 2017a. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&data=13/06/2017&pagina=15>. Acesso em: 15 jul. 2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em Números 2017**: dados de 2016. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2017b, p. 6. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/PGFN%20em%20Numeros%202017.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. PGFN entrega mais de 10 novos serviços no portal REGULARIZE e atinge a meta de digitalização. **Portal do Governo Brasileiro**, Brasília, 12 jul. 2021b. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2021/pgfn-entrega-mais-de-10-novos-servicos-no-portal-regularize-e-atinge-a-meta-de-digitalizacao>. Acesso em: 15 abr. 2022

BRASÍLICO, Ivan da Silva. **AJNA – Plataforma de visão computacional e aprendizado de máquinas**. [Brasília]: Receita Federal do Brasil, 2017. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4634>. Acesso em: 15 jul. 2022.

DA COSTA-ABREU, Márjory; SILVA, Bruno dos Santos F. A critical analysis of ‘Law 4.0’: the use of automation and artificial intelligence and their impact on the judicial of Brazil. **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação**, [Porto Alegre], v. 1, n. 3, p. 1-16, 15 set. 2020. p. 6, tradução nossa. DOI: <https://doi.org/10.47319/rdf.v1i3.30>

DENHARDT, Robert B. *Teorias da administração pública*. Tradução de Francisco G. Heidemann. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

FARIVAR, Cyrus. IRS: Don't worry, we've only used our Stingray to track 37 phones. *Arts Technica*, [Boston, MA], 12 Jan. 2015. Disponível em: <https://arstechnica.com/tech-policy/2015/12/irs-dont-worry-weve-only-used-our-stingray-to-track-37-phones/>. Acesso em: 15 set. 2022

FREITAS, Juarez. Direito administrativo não adversarial: a prioritária solução consensual de conflitos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 276, p. 25-46, set./dez. 2017. DOI: <https://doi.org/10.12660/rda.v276.2017.72991>. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/72991>. Acesso em: 28 jul. 2022.

GARCIA-HERRERA BLANCO, Cristina. *El uso de la Inteligencia Artificial por las Administraciones fiscales, una cuestión de principios*. Ciudad de Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2017, tradução nossa. Disponível em: <https://www.ciat.org/the-use-of-artificial-intelligence-by-tax-administrations-a-matter-of-principles/>. Acesso em: 9 jul. 2022.

GOVE. **Panorama da transformação digital municipal do Brasil**. 2022: Disponível em: < file:///C:/Users/adri\_/Downloads/1652900406491GOVE\_PanoramaTransforma%25C3%25A7%25C3%25A3oDigital\_V3a.pdf > Acesso em: 05.jul.2023

HOUSER, Kimberly A.; SANDERS, Debra. The use of big data analytics by the IRS: efficient solution or the end of privacy as we know it? *Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law*, [Nashville, TN], v. 19, n. 4, p. 817-872, 29 Mar. 2017, p. 822, tradução nossa. Disponível em: <https://scholarship.law.vanderbilt.edu/jetlaw/vol19/iss4/2/>. Acesso em: 6 set. 2022.

JAMBEIRO FILHO, Jorge. **Artificial intelligence initiatives in the Special Secretariat of Federal Revenue of Brazil**. [S. l.: s. n.], 2019. Disponível em: [https://www.jambeiro.com.br/jorgefilho/AI\\_Brazil\\_Federal%20Revenue%20\\_2019.pdf](https://www.jambeiro.com.br/jorgefilho/AI_Brazil_Federal%20Revenue%20_2019.pdf). Acesso em: 11 jan. 2022

LUGER, George F. **Inteligência artificial**. Tradução de Daniel Vieira. 6. ed. São Paulo: Person, 2013.

MARTIKAINEN, Jani. **Data mining in Tax Administration: using analytics to enhance tax compliance**. 2012. Thesis (Master's of Information Systems Science) – Department of Information and Service Economy, Aalto University, School of Business, [Spo], 2012. Disponível em: <https://aaltodoc.aalto.fi/handle/123456789/7398>. Acesso em: 6 set. 2022.

OCDE. **Advanced analytics for better tax administration: putting data to work**. Paris: OECD, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264256453-en>. Acesso em: 10 ago. 2022.

OECD. **Tax Administration 2019: comparative information on OECD and other advanced and emerging economies**. Paris: OECD, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>. Acesso em: 10 ago. 2022

PRIMO, Alex. Conhecimento e interação: fronteiras entre o agir humano e inteligência artificial. In: LEMOS, André;

CUNHA, Paulo (ed.). **Olhares sobre a cibercultura**. Porto Alegre: Sulina, 2003, p. 37-56

SERPRO. **PGFN concorre ao Prêmio Innovare com solução desenvolvida em parceria com o Serpro**. Brasília: Serpro, 2020b. Disponível em: <https://www.serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-2020/pgfn-concorre-ao-premio-innovare-com-solucao-desenvolvida-pelo-serpro-1>. Acesso em: 19 mar. 2022.

SHARMA, Aditya. Differences between machine learning & deep learning. *DataCamp*, [New York], 15 nov. 2018. Disponível em: <https://www.datacamp.com/community/tutorials/machine-deep-learning>. Acesso em: 2 mar. 2022

SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. *Neurodireito, psicologia e economia comportamental no combate à evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, posição 799 de 4651, 17%.

TORRAS, Jordi. Jordi Torras, Inbenta: «La IA Simbólica obtiene resultados mucho más rápidos y con infinitamente menos datos de entrenamiento». [Entrevista cedida a] Rafael Sotelo. *Marketing 4Ecommerce*, [s. l.], 30 oct. 2020. Disponível em: <https://marketing4ecommerce.net/jordi-torras-inbenta-la-ia-simbolica-obtiene-resultados-mucho-mas-rapidos-y-con-infinitamente-menos-datos-de-entrenamiento/>. Acesso em: 14 mar. 2022

VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 15, n. 1, e1904, jan./abr. 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/2317-6172201904>. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/79430>. Acesso em: 22 jul. 2022.

# CAPÍTULO 16

## **COOPERAÇÃO PARA A GESTÃO MAIS EFICIENTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL**

*Murilo Teixeira Avelino<sup>1</sup>*

### **Introdução**

É preciso iniciar este ensaio com o esclarecimento do que significa o título proposto. Em primeiro lugar, impõe-se anotar de qual cooperação estamos tratando. Cooperação é um tema que ganhou relevo após a edição do CPC e, mais ainda, após a edição da Resolução n° 350/2020, do CNJ. O código, em seus artigos 67 a 69, passou a prever aquilo que se chama de cooperação judiciária nacional.

A Resolução, em seguida, promoveu uma verdadeira ampliação do conteúdo normativo originalmente disposto no código, passando a prever a realização de cooperação por diversos sujeitos do sistema de justiça, para além do próprio Judiciário.

Então, a cooperação que estamos tratando aqui é aquela cujo regramento está no CPC e na Resolução n° 350/2020 do CNJ e cujos limites ainda não é possível, no atual estado da arte, identificar bem.

Por outro lado, quando nos referimos à gestão do crédito tributário municipal, estamos tratando da gestão de atividades que vão desde a verificação de ocorrência dos fatos geradores até o

---

1 Bacharel e Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Doutorando em Direito pela Universidade Federal da Bahia. Membro da ANNEP e do IBDP. Procurador da Fazenda Nacional. E-mail: mtavelino@gmail.com.

desenvolvimento de técnicas de persecução do crédito em juízo ou fora dele.

O preenchimento do suporte fático da regra de incidência tributária faz com que se verifique, na ordem jurídica, o fato gerador do tributo. Uma vez ocorrido o fato gerador, surge a obrigação tributária. Após o lançamento, surge o crédito tributário.

Após, abre-se ao contribuinte a oportunidade de exercer o regular contraditório administrativo, que admite desde o pagamento até a simples omissão, passando por todas as oportunidades de discutir, perante as autoridades fiscais, a higidez do lançamento. Não havendo a extinção do crédito a esta altura, inscreve-se em dívida ativa municipal. A chamada fase administrativa se encerra com a propositura da execução fiscal.

Mesmo após o ajuizamento da execução (a mais comum técnica exacional), permite-se a utilização de outras técnicas de busca e recuperação do crédito como, por exemplo, o protesto da certidão de dívida ativa e a realização de negociações administrativas dos tributos (parcelamento ou transação tributária).

A ideia desde pequeno ensaio, portanto, é sugerir um específico instrumento de cooperação com aptidão para tornar a gestão do crédito público uma atividade menos custosa (em termos temporais e econômicos) e com melhores resultados, quer dizer, mais eficiente na arrecadação.

## **Fundamentos para se admitir a Cooperação entre Entes Municipais**

É importante firmar as bases que fundamentam a própria possibilidade de cooperação entre os entes municipais.

## *O modelo federativo e a autonomia municipal*

Como forma de Estado, o modelo federativo reflete a divisão de competências legislativas e materiais no âmbito de determinado Estado. Não há propriamente uma definição uniforme a respeito de quais são os elementos necessários que uma organização política estatal deve possuir para se adequar ao conceito de federação. Como bem aponta Carrazza, “[...] Federação é apenas uma forma de Estado, um sistema de composição de forças, interesses e objetivo que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as circunstâncias, as necessidades e os sentimentos de cada povo.” (2021, p. 118).

A Constituição da República prevê o federalismo como forma de Estado para o Brasil em seu art. 1º, ao dispor que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. A proteção que se dá é de cláusula pétrea (art. 60, §4º, I). “Quer isso dizer que a organização estatal federada não é transitória, mas estável, permanente e adotada com pretensão de definitividade” (Dider JR; Lipiani, 2020, p. 9).

Diferente da maioria dos Estados federais, o Brasil apresenta três níveis de distribuição de competências: União, Estados e Municípios (além da figura híbrida do Distrito Federal que possui competências estaduais e municipais). Isso, todavia, não faz com que Carrazza acredite que os Municípios integrem, de fato, a Federação. Como anota o autor, “a própria CF se encarrega de desmentir o que solenemente proclama em seu art. 1º” (2021, p. 147), especialmente por não participarem ou influenciarem nas tomadas de decisão no seio do Estado Federal. “Dito de outro modo, não participam da formação da vontade jurídica nacional. Realmente, não integram o Congresso, já que não possuem representantes nem no Senado (Casa dos Estados), nem na Câmara dos Deputados (Casa do Povo)” (2021, p. 147).

Um dos elementos de concretização do princípio federativo é o respeito à divisão de competências legislativas e materiais previstas pelo constituinte. União, Estados, Distrito Federal e Municípios não

encontram hierarquia entre si, havendo falar mesmo em uma divisão de tarefas relativa às atribuições político-administrativas de cada um deles. O que os diferencia são as suas competências. A impressão de que a União é um sujeito sobrelevado decorre do fato de estarmos em uma federação que possui, dentre suas características, a concentração de competências na União.

O nosso federalismo tributário, por exemplo, é focado nas competências e capacidades tributárias da União, o que faz com que a maioria da exação tributária seja destinada aos seus cofres, cabendo-lhe redistribuir – nos termos da própria constituição – tais valores aos Estados/DF e Municípios. A dependência orçamentária – principalmente os pequenos municípios – quanto aos fundos de participação e aos repasses constitucionais acaba desenhando um contexto prático em que, de fato, a União se destaca.

Todavia, a premissa da qual partimos é que o federalismo institui um fim de tratamento isonômico entre União, Estados e Municípios. É preciso que as normas sejam lidas (interpretadas) conforme as regras do federalismo, principalmente aquela que prevê a ausência de hierarquia e a autonomia.

E é este o ponto muito marcado nas lições de Carraza: o Município como ente constitucionalmente autônomo, protegido de toda e qualquer ingerência que eventualmente União e Estados tentem realizar contra si<sup>2</sup>.

E esta autonomia dota os Municípios de uma aptidão para, sem ingerências externas, regular por competência própria os interesses locais, sob o único condicionante de respeitar a Constituição da República.

---

2 O princípio da autonomia municipal vem contido, basicamente, nos arts. 29 e 30 da Carta Magna. Tão expressivo é o princípio insculpido nestes artigos, que lei alguma, nenhum poder, nenhuma autoridade (inclusive judiciária), poderá, direta ou indiretamente, às claras ou sub-repticiamente, mediante ação ou comissão, derogá-lo ou, de algum modo, amesquinhá-lo (Carrazza, 2021, p. 145-146).

A proteção contra tentativas espúrias de ingerência externa não protege o Município apenas contra atuação dos Estados e da União<sup>3</sup>, mas também em face de outros Municípios que eventualmente queiram se imiscuir em suas questões. Não sem razão, como desdobramento da autonomia, “reconhece-se também a absoluta isonomia dos Municípios brasileiros. Um não pode se impor a outro (ou a outros)” (Carrazza, 2021, p. 149).

Há, nesse sentido, dois específicos dispositivos constantes no art. 30 da Constituição que se relacionam ao nosso objeto de estudo. O inciso I deixa claro que cabe aos Municípios legislar sobre assuntos de interesse local. Já o inciso III, dispõe que cabe aos Municípios instituir e arrecadar os tributos de sua competência. Disso decorre que “cada Município é livre para organizar-se, consultando seus interesses particulares, observadas, apenas, as restrições que objetivam manter de pé os marcos que separam as competências de pessoas políticas” (Carrazza, 2021, p. 151)<sup>4</sup> e que “por força do princípio da autonomia municipal, a pessoa política Município é livre para criar e arrecadar os tributos de sua competência” (Carrazza, 2021, p. 160).

Em conclusão, portanto, os Municípios “são personagens de primeira grandeza em nosso cenário jurídico, equiparando-se aos Estados-membros, ao Distrito Federal e à União” (Carrazza, 2021, p. 157), cabendo-lhes o pleno exercício de sua autonomia no que refere aos temas de interesse local, inclusive e especialmente no que refere à gestão do crédito tributário.

---

3 A Constituição, ao adotar o modelo federativo, concede esfera de atribuições político-administrativas aos Estados-membros -, e, no Brasil, também aos Municípios -, que só pode ser alterada ou suprimida por reforma constitucional, jamais pela simples vontade do Poder Central [Braga, 2015].

4 Em trecho seguinte, aponta o autor (p. 158): “(...) a estes últimos [os Municípios] é dado dispor, livremente, de todos quantos forem de seu peculiar interesse. Presume-se, até prova em contrário (presunção *iuris tantum*), que a atuação do Município é legítima, ou seja, submissa ao Direito”.

## *Competência tributária e capacidade tributária – entre exclusividade e compartilhamento*

Há uma diferença marcante entre competência tributária e capacidade tributária. A primeira reflete uma competência legislativa de ordem constitucional referente à criação e instituição de tributos. Como aponta Carrazza, de forma simples e completa, “Competência tributária é a aptidão jurídica para criar, in abstracto, tributos” (2021, p. 439)<sup>5</sup>. A segunda é uma prerrogativa administrativa de cobrar o tributo. Trata-se de tarefa exclusivamente legislativa e de função exclusivamente administrativa, respectivamente<sup>6</sup>. Mais uma vez, valemo-nos das lições de Carrazza:

A competência tributária esgota-se na lei. Depois que for editada, não há falar mais em competência tributária (direito de criar o tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato imponible). Temos, pois, que a competência tributária, uma vez exercida, cede passo à capacidade tributária ativa. (2021, p. 443).

Os detentores das competências tributárias são as pessoas políticas (União, Estados, DF e Municípios), cuja definição quanto ao espaço de atuação encontra limites na própria Constituição da República.

A competência tributária caracteriza-se, ainda segundo Carrazza, por seis características: “I – privatividade; II – indelegabilidade; III

---

5 Em trecho adiante (p. 441), o autor destrincha: “Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas políticas de direito público interno) para que, por meio de lei, editem normas jurídicas criando, *in abstracto*, tributos”.

6 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 440-441.

- inciducabilidade; IV - inalterabilidade; V - irrenunciabilidade; VI - facultatividade do exercício” (2021, p. 453).

Dentre tais características, chama atenção a indelegabilidade, quer dizer, “Cada pessoa recebeu da Constituição a sua [respectiva competência de criar tributo], mas não pode renunciar, nem delegar a terceiros” (Carrazza, 2021, p. 573).

Significa que a competência tributária não pode ser objeto de disposição, exatamente em razão da higidez da federação, da necessidade de respeito às competências constitucionais de cada uma das pessoas políticas e, como aponta Baleeiro, “pela necessidade de preservação do próprio sistema fiscal da Constituição” (1999, p. 79).

Por outro lado, a capacidade tributária pode ser objeto de disposição, por ato específico do ente que a detém. É possível, portanto, dispor do exercício da função administrativa de fiscalizar e cobrar os tributos criados e instituídos pelo próprio ente. Trata-se de dispor a respeito de uma atividade administrativa. Como aponta Baleeiro, “A Pessoa de Direito Público [...] não poderá delegar ou transferir a outra a atribuição de legislar sobre os elementos formadores da obrigação tributária, embora possa celebrar convênios para arrecadação, fiscalização ou execução de leis, serviços e atos administrativos fiscais” (1999, p. 80)<sup>7</sup>.

Fundamentalmente, a fonte normativa que permite a delegação da capacidade tributária ativa é o art. 7º do CTN, ao dispor que 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.

---

<sup>7</sup> Na mesma linha, Paulsen (2015, p. 86), anota que “**A competência**, como parcela do poder fiscal, é **indelegável** (...) **As funções fiscais** (regulamentar, fiscalizar, lançar) **são delegáveis**, porquanto tal implica somente transferência ou compartilhamento da titularidade ativa (posição de credor na relação jurídica tributária) ou apenas de atribuições administrativas (atribuições de fiscalizar e lançar)”.

Esta noção, ainda que básica, é muito importante para o nosso ensaio. Não estamos a tratar, momento algum, de disposição a respeito de competência tributária. Não é nosso objeto tentar rediscutir a lição tradicional pela indisponibilidade e indelegabilidade desta competência. O nosso objeto é a disposição – via cooperação – da capacidade tributária.

Atente-se, por fim, o seguinte: há autorização para delegação de capacidade tributária ativa. A delegação não é senão uma forma de compartilhar aquilo que se possui. O delegante é titular das competências que pretende compartilhar com o delegatário. Apenas se pode delegar a competência que possui.

Aquele que delega o faz a partir de um juízo discricionário, pois possui a competência para a prática do ato. Se é possível a delegação, não parece haver limitação para outras formas de compartilhamento ou coordenação de competências. Esta é, fique muito claro, uma primeira proposta aqui apresentada: se é possível a delegação da capacidade tributária, parece-nos, como corolário, que há possibilidade de compartilhamento e coordenação da capacidade tributária.

“Instituindo e arrecadando livremente seus tributos, o Município reafirma sua ampla autonomia, em relação às demais pessoas políticas” (Carrazza, 2021, p. 159) e esta autonomia é reforçada pela possibilidade de gestão do crédito público, o que abrange, sem dúvida, a gestão da capacidade tributária ativa.

### *Contornos básicos sobre cooperação – sujeitos e regime jurídico*

A cooperação se desenvolve entre os órgãos que se prestam a solucionar conflitos de interesses (não só do Judiciário). A cooperação judiciária reduz as tensões decorrentes da distribuição de competências sobrepostas em um sistema federativo, promove a comunicação entre os diversos entes com capacidade decisória e reforça a confiança pública nas instituições (Schwarzer; Weiss; Hirsch, 1992, 1751).

Em conclusão, ao nos referirmos à cooperação estamos tratando de um conjunto de técnicas colocadas à disposição de entes como capacidade decisória para colaboração recíproca e racionalização de processos, envolvendo a sua gestão administrativa e processual.

Os sujeitos da cooperação – conforme o art. 67 do CPC – são os juízes e servidores cooperantes. Mas a Resolução n° 350 do CNJ não se limita a regular a atuação dos órgãos do Judiciário. É possível que outros sujeitos desvinculados institucionalmente do Judiciário sejam sujeitos de cooperação, como as Procuradorias Públicas e a Administração Pública, tudo conforme o art. 16, IV e V, da supracitada resolução.

A partir daí podemos tratar da cooperação intrajudiciário, interjudiciário e interinstitucional.

A cooperação intrajudiciária se dá quando os atos em cooperação são praticados dentro de um determinado ramo do Poder Judiciário ou entre entes hierarquicamente relacionados. A cooperação interjudiciária se dá quando os atos em cooperação são praticados entre órgãos jurisdicionais de diferentes ramos do Poder Judiciário (art. 69, §3°) hierarquicamente não relacionados.

Por último, a cooperação interinstitucional – que não está expressamente consagrada no caput do art. 67 – se dá quando os atos em cooperação são praticados entre entes com capacidade decisória distinta, ou seja, vinculados a instituições distintas. A cooperação interinstitucional é um importante elemento de administração da justiça, podendo ser promovido entre diversos entes que compõem ou não sistema de justiça<sup>8</sup>. Aqui, incluem-se os sujeitos que atuam no processo (sejam litigantes habituais ou não) e outras instâncias decisórias, como os entes que compõem a Administração Pública.

---

8 São os termos do art. 1º, II, da Resolução n° 350/2020 do CNJ: “II – a cooperação interinstitucional entre os órgãos do Poder Judiciário e outras instituições e entidades, integrantes ou não do sistema de justiça, que possam, direta ou indiretamente, contribuir para a administração da justiça”.

A cooperação, portanto, não é apenas judiciária, mas envolve todos os sujeitos que, de alguma forma, atuam para a prestação da justiça de maneira mais eficiente.

E uma das funções típicas do sistema de justiça é promover a cooperação entre os seus atores. Se o modelo de processo civil brasileiro é cooperativo, o exercício das funções típicas de cada um dos responsáveis pela solução de problemas de Direito deve ser efetivado em pleno diálogo e cooperação, quer dizer, em plena interação entre os sujeitos. O próprio sistema reconhece que a forma mais eficiente de decidir é fazê-lo em cooperação, potencializando as respectivas capacidades.

A cooperação como norma fundamental do processo não exaure seu conteúdo no processo civil jurisdicional. Em verdade, se um processo de prestação da justiça se dá em nosso sistema (constitucional democrático de direito), ele precisa se dar em cooperação, ainda que na esfera administrativa.

A fonte que mais detalha e aprofunda na regulação da cooperação nacional – a Resolução nº 350/2020, do CNJ – deixa clara a possibilidade de atores externos ao Judiciário exercerem funções de destaque na cooperação. É impossível definir um rol exaustivo de técnicas destinadas à solução de problemas a partir do Direito.

Em verdade, talvez aqui esteja o grande marco da potencialidade revolucionária desse instituto: a capacidade de catalisar<sup>9</sup>, reunir e comunicar as diversas técnicas de gestão judicial e administrativa.

É preciso advertir: o termo cooperação não é utilizado, aqui, de maneira restritiva. Pelo contrário, o desenvolvimento prático e doutrinário tem mostrado que se adota a noção de cooperação para o diálogo institucional entre o Judiciário (internamente) e/ou “instituições e entidades, integrantes ou não do sistema de justiça,

---

9 A cooperação judiciária é tratada por Didier Jr. e Fernandez [2023, p. 26-27] como um dos instrumentos catalisadores do sistema de justiça multiportas.

que possam, direta ou indiretamente, contribuir para a administração da justiça” (art. 1º, II, da Resolução nº 3/2020, do CNJ).

Esse é um importante ponto a ser notado, na medida em que a Resolução nº 350/2020 do CNJ se refere expressamente à cooperação em matéria administrativa e jurisdicional, oferecendo-lhe um aparente regramento comum. Na realidade, todavia, ainda que a Resolução possa funcionar de base para a realização de cooperação, o regime jurídico do ato será distinto, conforme a respectiva natureza, cabendo aos sujeitos cooperantes um amplo espaço normativo de definição dos seus termos.

### **Cooperação em sede administrativa**

A lei nº 14.341/2022 passou a regular as Associações de Representação de Municípios. Admite-se que os Municípios se associem para a realização de objetivos de interesse comum. A ideia, portanto, é fomentar a cooperação e facilitar a realização de políticas públicas e atividades típicas da municipalidade em diversas áreas de interesse público primário ou secundário, sem caráter econômico.

Parece muito claro que a iniciativa foca nos Municípios menores, cuja carência de estrutura muitas vezes dificulta a persecução de tais objetivos. E é exatamente aqui que esta cooperação pode auxiliar na gestão do crédito público Municipal.

Associando-se entre si, a soma de forças permitirá uma melhor gestão das atividades, visando (art. 1º) a realização de objetivos de interesse comum de caráter: i) político representativo; ii) técnico; iii) científico; iv) educacional; v) cultural e vi) social. Este rol não é taxativo. Quer dizer: havendo interesse em cooperar para a realização de objetivos comuns de interesse público primário ou secundário, sem caráter econômico, passa a ser permitida a criação de associações de representação de Municípios.

A lei nº 14.341/2022 elenca os requisitos necessários para a criação de tais entes (art. 2º): i) a entidade deve ser constituída como

pessoa jurídica de direito privado (inciso I); ii) somente pode atuar na defesa de interesses gerais dos Municípios (inciso II)<sup>10</sup>; iii) e vedada, todavia (art. 4º, incisos I e II): a gestão associada de serviços públicos de interesse comum, assim como a realização de atividades e serviços públicos próprios dos seus associados e a atuação político-partidária e religiosa; iv) o representante legal da associação deve, necessariamente, ser ou ter sido chefe do Poder Executivo (=Prefeito) de qualquer dos Municípios associados. Além disso, sua atividade não poderá ser remunerada (inciso III); v) deve haver publicidade ativa na gestão financeira e orçamentária, oferecendo-se à população em geral informações em sítio eletrônico facilmente acessível por qualquer pessoa.

Como se disse, serão os entes Municipais que se associarão para a consecução de interesse comum. A própria lei dispõe exemplificadamente, a respeito das atividades que podem ser desenvolvidas. Dessa maneira, não é de estranhar que surjam associações com

---

10 O art. 3º da lei elenca em rol exemplificativo como podem atuar as associações para a realização de suas finalidades institucionais. As associações poderão: i) estabelecer suas estruturas orgânicas internas; ii) promover o intercâmbio de informações sobre temas de interesse local; iii) desenvolver projetos relacionados a questões de competência municipal, como os relacionados à educação, ao esporte e à cultura; iv) manifestar-se em processos legislativos em que se discutam temas de interesse dos Municípios filiados; v) postular em juízo, em ações individuais ou coletivas, na defesa de interesse dos Municípios filiados, na qualidade de parte, terceiro interessado ou **amicus curiae**, quando receberem autorização individual expressa e específica do chefe do Poder Executivo; vi) atuar na defesa dos interesses gerais dos Municípios filiados perante os Poderes Executivos da União, dos Estados e do Distrito Federal; vii) apoiar a defesa dos interesses comuns dos Municípios filiados em processos administrativos que tramitem perante os Tribunais de Contas e órgãos do Ministério Público; viii) representar os Municípios filiados perante instâncias privadas; ix) constituir programas de assessoramento e assistência para os Municípios filiados, quando relativos a assuntos de interesse comum; x) organizar e participar de reuniões, congressos, seminários e eventos; xi) divulgar publicações e documentos em matéria de sua competência; xii) conveniar-se com entidades de caráter internacional, nacional, regional ou local que atuem em assuntos de interesse comum; xiii) exercer outras funções que contribuam com a execução de seus fins.

objetos distintos e específicos, congregando Municípios para atuação cooperativa em diversas áreas.

E uma das áreas que parece viável é a associação para a gestão da dívida ativa. Parecem figurar como possíveis objetos desta associação o desenvolvimento de sistemas que unifiquem informações referentes à realização das fiscalizações, lançamento e inscrição (respeitando-se, claro o sigilo fiscal), além da realização efetiva da cobrança dos créditos inscritos nas respectivas dívidas ativas em sede extrajudicial,

Veja-se, nesse sentido, que o CTN permite a *delegação* da capacidade tributária ativa. Na cooperação por delegação, um órgão transfere uma competência sua a outro órgão a ele vinculado. Há uma relação hierárquica entre os órgãos. Justificando a determinação para a prática do(s) ato(s), a qual só se pode negar o delegatário em face de manifesta ilicitude do objeto (Didier JR., 2020, p. 77) ou de desconfiança quanto à própria autenticidade do ato de delegação, pois a “principal característica desse tipo de cooperação é a compulsoriedade” (Didier JR., 2020, p. 82).

Na delegação a cooperação é viável apenas por haver um vínculo entre delegante e delegatário. A única limitação quanto ao objeto da delegação é que o delegante seja titular das competências que pretende compartilhar com o delegatário e que o ato a ser praticado esteja de acordo com o Direito. Como se disse, apenas se pode delegar a competência que possui. Aquele que delega o faz a partir de um juízo discricionário, pois possui a competência para a prática do ato.

Ora, se é admitida a *delegação* de determinada atividade, com mais razão se admite a sua disposição consensual.

Desligando-se de um aspecto hierárquico, os Municípios podem concertar para a gestão mais eficiente do crédito público, valendo-se deste novo instrumento de cooperação, a associação de representação de Municípios. A cooperação por concertação materializa um ato convencional. Desenvolve-se apenas em perspectiva horizontal.

A única limitação imposta para realização da concertação respeita à coordenação das respectivas competências. Não há uma limitação quanto ao objeto da concertação, ou seja, é possível concertar para a realização de funções administrativas, em perspectiva horizontal – uma vez que os Municípios são inseridos na federação em posição de isonomia – inclusive quanto à gestão do crédito tributário.

Aqueles que concertam o fazem porque, em tese, a junção de forças entre os cooperantes oferecerá resultados mais eficiente. Trata-se do mais alto nível de vinculação convencional. Por não haver vinculação quanto à realização da concertação e a realização do ato demandar emissão volitiva dos sujeitos, que se autovinculam, exige-se, para o efetivo aperfeiçoamento do objeto da cooperação um grau de engajamento muito intenso, dispondo-se os sujeitos cooperantes ao diálogo constante para a efetiva realização do ato em cooperação e sua manutenção.

E mesmo sem uma ligação direta entre o CTN e a lei nº 14.341/2022, o art. 8º da lei dispõe que a filiação ou a desfiliação do Município da associação ocorrerá por ato discricionário do chefe do Poder Executivo, independentemente de autorização em lei específica.

Uma vez filiado, o Município poderá pedir sua desfiliação da associação a qualquer momento, mediante comunicação escrita do chefe do Poder Executivo, a qual produzirá efeitos imediatos. Assim, filiação e desfiliação se dão por ato discricionário.

Note-se que esta faculdade deve ser destacada, na medida em que adéqua o regime de tais associações à previsão do art. 7º, §2º, do CTN, quer dizer, se a capacidade tributária ativa pode ser delegada, resguardando-se a possibilidade de revogação unilateral, faz sentido que a associação para gestão conjunta do crédito público permita, também, o exercício do direito de retirada pelo associado.

Estamos diante, portanto, de cooperação administrativa interinstitucional, cujo objeto é a gestão conjunta da dívida ativa municipal, especialmente possibilitando a assunção negocial da capacidade

tributária ativa. Em outros termos, distintos Municípios podem se associar (a associação funciona como um instrumento de cooperação) para a gestão do crédito tributário – por exemplo, para o desenvolvimento de sistemas e desenvolvimento de técnicas de investigação patrimonial e unificação de informações gerenciais úteis à cobrança – e para a centralização, pela própria associação, do exercício da capacidade ativa tributária.

E não se diga que a personalidade jurídica de direito privado funciona como um impeditivo para a assunção, pelas associações de representação dos Municípios, da capacidade tributária ativa. É que pessoas jurídicas de direito privado podem exercer esta função administrativa<sup>11</sup>.

Veja-se, por exemplo, a utilidade que a formação de tais associações pode ter para o exercício da previsão constitucional constante no art. 153, §4º, que expressamente permite que o Imposto Territorial Rural seja fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei (e aqui não há delegação, mas opção dos entes em assumirem esta atividade), desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Trata-se de previsão constitucional sobre disposição de capacidade tributária ativa. Admite-se, assim, que Municípios se associem com este objeto específico: fiscalizar e cobrar o ITR, permitindo que

---

11 Nessa linha, tecendo especial crítica ao art. 119 do CTN, que coloca como *sujeito ativo da obrigação tributária* apenas *peças jurídicas de direito público*, Luciano Amaro aponta: “Esse dispositivo peca, porém, quando supõe que o credor da obrigação tributária necessariamente tenha de ser pessoa jurídica de *direito público*, quando se sabe que o sistema constitucional admite a existência de outras entidades na condição de credoras de obrigações tributárias. (...) a noção de sujeito ativo (como credor da obrigação tributária) há de ser compreensiva também das entidades de *direito privado* que tenham capacidade tributária ativa” [2008, p. 294]. Também sobre a delegação de capacidade tributária ativa a pessoas jurídicas de direito privado, aponta Casalino: “Existe certo debate doutrinário sobre se a capacidade tributária ativa poderia ser delegada a pessoas jurídicas de direito *privado*. A maioria da doutrina entende que sim, desde que aquela pessoa jurídica de direito privado tenha como objetivo a realização de *interesse público*” [2012, p. 64].

a receita dele decorrente seja destinada diretamente aos respectivos cofres (art. 158, II, CR)<sup>12</sup>. Talvez, individualmente, os Municípios não possuam condições operacionais de efetivar esta fiscalização e cobrança, mas a associação pode viabilizar a realização desta função administrativa.

Estamos diante, portanto, de um instrumento de cooperação com potencial para tornar bastante mais eficiente a gestão do crédito tributário pelos Municípios.

## Considerações Finais

Não há, previamente, como definir quais são os sujeitos aptos à cooperação ou quais os objetos podem se realizar pelos seus instrumentos. A característica da *atipicidade* é marcante no estudo da cooperação nacional. À medida em que a doutrina e a prática se desenvolvem, explorando as potencialidades do instituto, apresentam-se novos tipos, sujeitos e objetos.

Este pequeno ensaio teve por objetivo sugerir mais um instrumento e mais um objeto: a formação de associação de representação de Municípios para a gestão do crédito tributário municipal.

Há um certo desafio, de fato, em adequar as diversas fontes formais que precisam ser combinadas para que se admita esta figura. CTN e Constituição estão separados por quase 22 anos; o CPC é de 2015 e a Resolução n° 350 do CNJ de 2020; a lei n°14.341, de 2022.

O instrumental linguístico e jurídico de cada uma das épocas é bastante distinto, decorrendo daí – não podemos negar – maiores e mais profundos desafios para a realização de nossa proposta, do que aquilo que pudemos expor nas poucas linhas deste trabalho.

Mas é possível.

---

12 Baleeiro, mesmo se referindo à delegação prevista no art. 7º, coloca que uma das razões da disposição de capacidade tributária é também “um interesse de Direito Público, que a recebe e assim se torna beneficiária de toda ou parte da arrecadação” [1999, p. 80].

O modelo federativo em que os Municípios estão inseridos lhes oferece autonomia em face das demais pessoas políticas, colocando-os em posição isonômica. Em acréscimo, não há dúvidas de que nada obstante a indelegabilidade da competência tributária, a capacidade tributária ativa pode ser objeto de disposição. E o estudo da cooperação nacional demonstra que se há possibilidade de delegação, com muito mais razão é possível concertar para uma gestão mais eficiente da dívida ativa.

Se a união faz a força, abre-se uma janela de oportunidades para que os Municípios somem esforços nesta empreita que, ao fim e ao cabo, apenas traz benefícios aos cofres públicos e, conseqüentemente (e idealmente) à sociedade.

## Referências

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BRAGA, Paula Sarno. Norma de processo e norma de procedimento: o problema da repartição de competência legislativa no Direito Constitucional brasileiro. Salvador: JusPodivm, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2021.

CASALINO, Vinícius. Curso de direito tributário e processo tributário – vol. 1. São Paulo: RT, 2012.

DIDIER JR., Fredie; LIPIANI, Júlia. INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS. EFICÁCIA INTERPRETATIVA DO PRINCÍPIO FEDERATIVO SOBRE O DIREITO PROCESSUAL. FEDERALISMO PROCESSUAL. CONTRADITÓRIO NO PROCESSAMENTO DO

INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS. (PARECER). Revista de Processo | vol. 300/2020 | p. 153 - 195 | Fev / 2020. Versão digital.

\_\_\_\_. Cooperação Judiciária Nacional – esboço de uma Teoria para o Direito Brasileiro. Salvador: JusPodivm, 2020.

\_\_\_\_; FERNANDEZ, Leandro. O sistema brasileiro de justiça multipor-  
tas como um sistema auto-organizado: interação, integração e seus  
institutos catalisadores. Revista do Poder Judiciário do Estado do Rio  
Grande do Norte – REPOJURN. a. 03, n. 01, jan./jun. 2023.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. Porto Alegre: Livraria  
do Advogado, 2015.

SCHWARZER, William W., WEISS, Nancy E., HIRSCH, Alan. Judicial  
Federalism in Action: Coordination of Litigation in State and Federal  
Courts. Virginia Law Review, vol. 78, 1992.

# CAPÍTULO 17

## **ECONOMIA COMPORTAMENTAL E NUDGES NO ESTÍMULO AO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS RELACIONADAS AO IPTU**

*Danielle Nascimento de Souza Linhares<sup>1</sup>*

*Pedro Henrique Vieira Greca Monteiro<sup>2</sup>*

### **Introdução**

No Estado Fiscal brasileiro, financiado majoritariamente por recursos tributários, o pagamento de tributos é condição fundamental para o desempenho das atividades estatais, bem como para a aquisição de bens e para a prestação de serviços públicos utilizados no interesse de todos os cidadãos. Nas lições de Arthur Moura (2019, p. 31):

O Estado brasileiro, graças ao tamanho de suas dimensões geográficas e de sua máquina administrativa, necessita de enorme quantidade de recursos para sua manutenção. Sobretudo porque a própria Constituição Federal de 1988 atribuiu a esse Estado várias e importantes obrigações para com a sociedade e com o cidadão, a fim de que suas necessidades (públicas) sejam atendidas.

---

1 Procuradora da Fazenda Nacional. Doutoranda em Direito (UFF). Professora convidada da pós-graduação do IBMEC, da pós-graduação da UERJ, da pós-graduação da ABDConst, da FESDT, do PJT e de diversos cursos jurídicos. Autora e coautora de livros e de artigos jurídicos.

2 Advogado tributarista.

A carga tributária bruta do Brasil no ano de 2022 foi estimada em 33,71% do PIB, sendo considerado o maior percentual da série histórica iniciada em 2010, de acordo com o Tesouro Nacional (2023). Já a soma da arrecadação do IPTU em todos os municípios brasileiros foi estimada em mais de 63 bilhões de reais, isto é, 0,64% do PIB. No Município do Rio de Janeiro, a arrecadação de IPTU no ano de 2022 correspondeu a aproximadamente 4,3 bilhões de reais (MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO, 2023).

Por outro lado, de acordo com a OCDE (2019), a motivação intrínseca para pagar impostos é um aspecto vital de um sistema tributário, uma vez que a obtenção da maior parte das receitas tributárias depende do cumprimento voluntário das obrigações fiscais pelos cidadãos. Ao cobrar uma carga tributária elevada e devolver à sociedade poucos serviços públicos de qualidade (IBPT, 2018), os municípios brasileiros enfrentam resistência do contribuinte ao pagamento do tributo devido, o que pode estar afetando os índices de cumprimento voluntário das obrigações tributárias, bem como de quitação dos tributos inadimplidos, inclusive em relação ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

Dessa forma, uma compreensão mais profunda, sob a perspectiva da neurociência, sobre como os contribuintes se sentem motivados a cumprir e a participar do sistema tributário, torna-se fundamental no contexto municipal brasileiro, mormente em decorrência do seu impacto no orçamento público.

O objetivo do presente estudo é, portanto, o de analisar os principais aspectos da economia comportamental, ramo da neurociência, com enfoque na utilização de *nudges* pela Administração Tributária municipal, a fim de identificar quais medidas comportamentais podem ser adotadas pelo poder público para aumentar o cumprimento das obrigações tributárias relacionadas ao IPTU.

## Breves considerações sobre o IPTU

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) foi positivado no Brasil, pela primeira vez, no art. 9º, inciso 2º, da Constituição Republicana de 1891, com a denominação “imposto sobre imóveis”, abrangendo os rurais e os urbanos, sendo um tributo de competência estadual (Harada, 2012, p. 90-91).

Atualmente, o IPTU está previsto no art. 156 da CRFB c/c arts. 32 a 34 do Código Tributário Nacional, sendo um tributo de competência municipal que incide sobre o patrimônio estático, isto é, o direito real sobre bem imóvel (prédio ou terreno) urbano, tendo como base de cálculo o valor venal do imóvel urbano, ou seja, o seu valor de mercado (Carrazza, 2023, p. 106-107).

Segundo Carrazza (2023, p. 106-107), o IPTU deve ser progressivo, nos termos do art. 156, § 1º, da CRFB, e obedecer ao princípio da capacidade contributiva, nos termos do art. 145, § 1º da CRFB/1988, com base na aferição da localização, das dimensões, bem como das características do próprio imóvel, e não em decorrência da situação econômica do seu proprietário.

A arrecadação do IPTU não impacta os PIBs municipais de maneira uniforme. Em áreas industriais, por exemplo, é possível que o município tenha um PIB alto mesmo que os imóveis ali localizados tenham um baixo valor de mercado. Por outro lado, cidades-dormitório e cidades turísticas podem ter um PIB mais baixo mesmo que haja um maior número de imóveis com alto valor de mercado (Junior, 2018, p. 44). Analisando o sudeste do Brasil, é estimado que as capitais podem ter suas receitas elevadas em até 20% caso o índice de adimplemento do IPTU seja melhorado (Junior, 2018, p. 50).

## Economia Comportamental

Sob o ponto de vista da economia comportamental, o economista Samuel Bowles alerta que não é prudente adotar a racionalidade absoluta como pressuposto para elaborar leis, políticas públicas ou modelos de negócio (Bowles, 2016, p. 2). Sendo profundamente impactado pelas falhas de julgamento e limitações da racionalidade, o comportamento dos seres humanos transcende a mera vontade.

Para compreender o que são falhas de julgamento e como elas impactam a tomada de decisão dos contribuintes, é necessário lembrar que “racionalidade” é um conceito econômico, relacionado aos custos marginais e aos benefícios marginais (Mankiw, 2015, p. 6). Para a ciência econômica, ser racional significa buscar a maximização da utilidade da escolha por meio comparação entre o benefício marginal e o custo marginal (Mankiw, 2015, p. 7).

Historicamente, a matemática e a economia foram as ciências que contribuíram de maneira mais substancial para a compreensão do comportamento humano e da tomada de decisão (Kluwe-Schiavon *et. al.*, 2018, p. 29). Partindo da análise de modelos matemáticos, é possível observar como as evidências empíricas foram originando novos modelos e teorias sobre a racionalidade e a tomada de decisão (Kluwe-Schiavon *et. al.*, 2018).

Entre as teorias que mais contribuíram para a compreensão da racionalidade humana e da tomada de decisão, a primeira a ser desenvolvida foi a Teoria do Valor Esperado, criada no século XVII pelo matemático francês Blaise Pascal (Kluwe-Schiavon *et. al.*, 2018:29-30).

Aplicando a Teoria do Valor Esperado, Pascal analisava o comportamento e a tomada de decisão a partir da média ponderada de todos os resultados possíveis, ponderando cada resultado por sua probabilidade (Kahneman, 2012, p. 340). Desta forma, a análise da decisão era feita a partir da multiplicação de cada resultado pela probabilidade que ele ocorria (Elton, 2012, p. 47).

Décadas mais tarde, já no século XVIII, o matemático suíço Daniel Bernoulli percebeu que a Teoria do Valor Esperado não considerava o bem-estar e a satisfação que as escolhas eram capazes de proporcionar (Kahneman, 2012, p. 340-341). Ao investigar a relação entre o valor psicológico de desejabilidade do dinheiro e a real quantia de dinheiro, Bernoulli acabou criando a Teoria da Utilidade Esperada (Kahneman, 2012, p. 340-341).

De acordo com a Teoria da Utilidade Esperada, a decisão não é impactada pelo valor da escolha em si, mas pelo ganho percentual que a alternativa representa para o tomador de decisão (Kahneman, 2012, p. 340-341). Incorporando o bem estar ou satisfação que cada alternativa pode proporcionar, a Teoria da Utilidade Esperada proporcionou analisar a decisão não somente sob a perspectiva da escolha, mas também a partir das características do tomador de decisão (Kluwe-Schiavon *et. al.*, 2018:31).

Até a segunda metade do século XX, a Teoria da Utilidade Esperada se manteve como o principal modelo descritivo do processo de julgamento e tomada de decisão (Tversky; Kahneman, 1979). Entretanto, na década de 1970, os psicólogos israelenses Amos Tversky e Daniel Kahneman perceberam que as teorias e modelos anteriores não consideravam as hipóteses de perda (Kahneman, 2012, p.346-348).

Testando a aplicação de problemas sobre riscos e perdas inevitáveis, os psicólogos perceberam que as pessoas nem sempre decidem de acordo com a racionalidade pressuposta pela Teoria da Utilidade Esperada (Tversky; Kahneman, 1979). Ao observarem que as pessoas não agem de maneira racional, principalmente em cenários de perda inevitável, Tversky e Kahneman elaboraram a Teoria da Perspectiva (ou dos Prospectos) (Tversky; Kahneman, 1979).

Entre as contribuições proporcionadas pela Teoria da Perspectiva a que mais impactou a análise do processo de julgamento e tomada de decisão foi a constatação de que ganhos e perdas não são inversamente proporcionais (Kluwe-Schiavon *et. al.*, 2018, p. 35). Anteriormente, Adam Smith já havia sugerido que as perdas teriam

um impacto maior que os ganhos (Smith, 2015:52). Entretanto, Tversky e Kahneman foram os primeiros a criar um modelo descritivo que incluísse tal hipótese (Tversky; Kahneman, 1979).

Buscando investigar as hipóteses de perda, os psicólogos israelenses perceberam que, em situações favoráveis, as pessoas tendem a preferir a opção de maior probabilidade, mesmo quando a opção de menor probabilidade possui uma função de utilidade mais elevada. Por outro lado, quando expostas a hipóteses e cenários de perda, as pessoas tendem a escolher a aposta em detrimento da opção segura, aumentando sua exposição ao risco (Tversky; Kahneman, 1979).

Sob a ótica da Teoria da Utilidade Esperada, as escolhas anteriormente mencionadas consistem em falhas de julgamento, uma vez que nem sempre resultam na escolha de uma opção que maximiza a utilidade das alternativas (Tversky; Kahneman, 1979). Baseados nas informações obtidas, Tversky e Kahneman criaram a Teoria da Perspectiva para representar o processo decisório de acordo com as falhas de julgamento observadas (Kluwe-Schiavon *et. al.*, 2018:34-35).

No campo das ciências comportamentais, as falhas de julgamento recebem o nome de heurísticas e vieses – espécies de gatilhos mentais que auxiliam o cérebro a regular a energia empregada pelo tomador de decisão (Kahneman, 2012). Por esta razão, o processo de tomada de decisão não é impactado somente pela razão, mas também pelas emoções (Kahneman, 2012:68).

Tecnicamente, heurísticas são procedimentos de simplificação, que auxiliam a encontrar respostas adequadas, porém nem sempre corretas. Ao invés de gastar energia respondendo à pergunta-alvo, o cérebro cria uma pergunta-heurística, mais fácil de ser respondida (Kahneman, 2012, p. 126-127). Os vieses, por sua vez, estão ligados à memória associativa e impactam o processo decisório de acordo com situações passadas. Se a situação apresentada for semelhante à uma situação anteriormente relacionada a um sentimento benéfico para o indivíduo, ele, inconscientemente, tenderá a agir de maneira a

repeti-la. Caso contrário, provavelmente atuará, também de maneira inconsciente, para evitá-la (Kahneman, 2012, p. 107-110).

Em âmbito tributário, pode-se citar a atuação do viés conhecido como “efeito halo”, que aumenta o peso das primeiras impressões, tornando as informações secundárias acerca desse tema subvalorizadas ou desperdiçadas. Considera-se o todo como muito bom ou muito ruim, independentemente das suas especificidades. Nesse contexto, o indivíduo, que já possui uma imagem natural depreciativa sobre a tributação, cria uma impressão geral negativa a seu respeito, impedindo a real percepção e a separação do que efetivamente é ruim e problemático dentro do sistema tributário (Kahneman, 2012, p. 107-110; Monteiro, 2021, p. 23-24; Pscheidt, 2018, p. 257; Souza, 2019, p. 49).

Outro exemplo é a atuação do viés “status quo”, que representa uma tendência do indivíduo à inércia (manutenção da sua posição corrente), mesmo se uma mudança nas circunstâncias for capaz de melhorar as escolhas. No Direito Tributário, a tendência à manutenção do *status quo* tem contribuído diretamente para a falta de apoio popular ou de pressão política suficiente para a implementação de reformas profundas no sistema tributário nacional, embora exista consenso acerca da existência de um sistema tributário que não atenda integralmente aos ditames constitucionais (Kahneman, 2012, p. 363; Pscheidt, 2018, p. 263; Souza, 2019, p. 49).

No Direito Tributário, a tendência à inércia também se justifica pelo fato de a população acreditar que há possibilidade de piora da situação fiscal atual. Assim, ainda que se fale no aumento da progressividade, por exemplo, há um receio de que isso represente majoração da carga tributária e seu repasse para os demais contribuintes através do aumento do custo de bens e serviços (Pscheidt, 2018, p. 267; Souza, 2019, p. 50). Há, outrossim, a interferência do viés da disponibilidade, que influencia o indivíduo a decidir com base em suas próprias experiências pessoais, sem avaliar de forma racional o conjunto de fatores e todas as opções envolvidas. Nesse caso, o sistema tributário é compreendido pelo contribuinte através da recuperação em suas

memórias de experiências do grupo social no qual se encontra inserido, o que pode levar a um julgamento superficial com base em pré-conceitos, caso o mesmo não possua conteúdo tributário relevante.

Isso significa que o contribuinte, caso não possua uma educação fiscal consistente ou pesquise sobre o tema discutido, não será capaz de analisar os fatos qualitativamente, fazendo um julgamento superficial, sem questionar fundamentadamente as normas tributárias, ainda que confiscatórias (Monteiro, 2021, p. 23-24; Pscheidt, 2018, p. 280-283; Souza, 2019, p. 52).

Sob a influência do viés da representatividade, o indivíduo utiliza atributos semelhantes para avaliar a probabilidade de um evento ocorrido. Trata-se de um julgamento estereotipado, baseado na insensibilidade quanto à probabilidade prévia de resultados, ao tamanho da amostra e à previsibilidade, bem como a um equívoco sobre chances e regressão e à uma ilusão de validade.

Tal situação se verifica na seara fiscal especialmente no momento em que é discutido o reajuste de tributos, o que quase sempre resulta em críticas ásperas e infundadas, baseadas em concepções partidárias e polarizadas, que atrapalham uma análise crítica e racional sobre o tema (Pscheidt, 2018, p. 283-284; Souza, 2019, p. 52-53).

Já sob a influência do viés “informação em cascata”, as pessoas agem de acordo com o comportamento da maioria. É uma busca pela aprovação social, razão pela qual quanto mais popular for uma atitude, maior será a tendência de sua adoção em sociedade, isto é, maiores as chances de ser considerado correto de acordo com a evidência social. Assim, se o indivíduo tem a percepção de que a sonegação fiscal é tolerada por grande parte da sociedade, dificilmente será contra atos dessa natureza (Monteiro, 2021, p. 26-27; Pscheidt, 2018, p. 246; Souza, 2019, p. 53).

Além das heurísticas e dos vieses, a literatura comportamental revela que o processo decisório também é impactado pela alocação de recursos cognitivos, uma vez que o cérebro não dispõe de recursos cognitivos ilimitados (Danziger, S.; Levav, J.; Avnaim-Pesso, L, 2011).

Buscando preservar a capacidade decisória, o cérebro regula a quantidade de energia física e mental para ser utilizada de acordo com a demanda e a disponibilidade cognitiva do tomador de decisão (Frederick, 2005). Ocorre que nem sempre a alocação de recursos cognitivos condiz com a complexidade do problema, fazendo com o tomador de decisão cometa falhas de julgamento (Frederick, 2005).

Analisando a litigância tributária a partir das premissas decisórias apresentadas pela economia comportamental, é compreensível o volume que o contencioso tributário brasileiro alcançou, principalmente em razão dos tributos serem sentidos mais como uma perda do que como uma redução do ganho (Tversky; Kahneman, 1979).

Constatadas as evidências empíricas fornecidas pela economia comportamental a respeito do processo de julgamento e tomada de decisão, surge a necessidade de o Estado atuar para auxiliar a tomada de decisão dos contribuintes e diminuir os efeitos adversos das falhas de julgamento causadas pelas heurísticas e vieses (Ibrahim, 2019, p.806; Thaler; Sunstein, 2003).

A princípio, auxiliar na tomada de decisão dos contribuintes parece um desafio impossível, especialmente para tributos como o IPTU, que possuem uma ampla base de contribuintes. No entanto, a economia comportamental dispõe de ferramentas capazes de melhorar o percentual de adimplência contributiva sem demandar um aumento das despesas com fiscalização, conforme será demonstrado a seguir.

## **Economia comportamental e *nudges***

Entre as ferramentas fornecidas pela Economia Comportamental, o *nudge* certamente é a mais conhecida. Popularizado em 2008 pelo livro *Nudge: Improving Decisions About Health, Wealth and Happiness*, o termo *nudge* consiste em uma abordagem capaz de alterar o comportamento individual sem imposições legais, nem tampouco alteração significativa do seu incentivo econômico (Thaler; Sunstein, 2008; Sunstein, 2014).

Trata-se de uma intervenção estatal não explícita, não mandatária e que pode ser recusada pelo público-alvo (Côrtes; Oliveira; Lara, 2018, p.442; Souza, 2019, p.55). Ao promover um esclarecimento orientado ao cidadão, o incentivo estatal baseado em *nudge* visa conduzir as opções do sujeito a um estágio avançado de bem-estar social, tornando-o menos suscetível a decisões enviesadas (Thaler, 2015, p. 255; Souza, 2019, p. 55-57).

Os *nudges* foram propostos no contexto de um paternalismo libertário, que, ao invés de bloquear, cercear, limitar ou alterar significativamente as escolhas das pessoas, levam-nas de forma sugestiva e sutil a fazerem opções melhores, baseando-se em mecanismos inconscientes, mediante correção das incompreensões sobre as normas sociais, alteração do perfil de escolhas ou da forma como são apresentadas (Thaler; Susteim, 2008, p.05; Souza, 2019, p.56).

Traduzidos para português como “pequenos empurrões”, os *nudges* são, portanto, um tipo de política comportamental (*behavioral policy*), isto é, intervenções estatais na escolha individual, que afetam as decisões do ser humano sem incentivo formal ou coerção, parecendo ter ampla aceitação em diversos países, tais como Inglaterra, Austrália, Canadá, China, Rússia e Brasil (Thaler; Sunstein, 2019, p.12; Susteim; Reisch; Rauber, 2018, p.3-22).

Como exemplo de *nudge* pode-se citar o GPS, os aplicativos que calculam a quantidade de calorias que foram ingeridas, os lembretes automáticos sobre o vencimento de uma conta ou o agendamento de uma consulta, bem como a inscrição automática em planos de previdência (Sunstein, 2014). Para ser considerado um *nudge*, a abordagem não pode impor custos significativos ou incentivos materiais para o tomador de decisão. Por esta razão, subsídios, tributos, multas ou sentenças de prisão não podem ser considerados *nudges* (Sunstein, 2017).

No Reino Unido, o *Behavioral Insights Team (Nudge Unit)*, que fez parte do Gabinete do Primeiro Ministro e atualmente é instituição privada, presta serviços de ciência comportamental ao Reino Unido,

aos Estados Unidos e à Austrália (Mendonça, 2018, p. 369), tendo desenvolvido uma metodologia simplificada para o desenvolvimento de políticas públicas com base em neurociência (El-Jaick, 2021).

No Brasil, o programa “Nudge.Rio”, criado pela Prefeitura do Rio de Janeiro como uma célula dentro da estrutura do Instituto Fundação João Goulart, tem por objetivo disseminar o conceito de Ciência Comportamental Aplicada nos órgãos da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, trazendo mais efetividade aos serviços públicos municipais e auxiliando o cidadão no acesso às políticas públicas (Souza, 2019, p.58).

Há também no Brasil o Núcleo de Economia Comportamental (Necom) na 7ª Região Fiscal, criado através da Portaria SRRF07 nº 113, de 27 de julho de 2021, bem como o Centro Nacional de Economia Comportamental e Ciências Humanas Aplicadas (Cecom), de âmbito nacional, criado através da Portaria RFB nº 223, de 23 de setembro de 2022, a fim de aplicar os preceitos da neurociência em âmbito tributário federal (SEDEU, *mimeo*).

Buscando garantir a aplicação do art. 37 da CRFB/1988 e aumentar o nível de arrecadação, diversos municípios brasileiros passaram a investir no estudo e na aplicação da economia comportamental para melhorar a eficiência da administração pública no país (MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE, 2023; El-Jaick, 2019; Oliveira, 2023; MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, 2022).

## **Nudges e IPTU**

Com o objetivo de aumentar o cumprimento das obrigações tributárias inadimplidas relacionadas ao IPTU, as administrações tributárias do Município do Rio de Janeiro e do Município de São Paulo passaram a adotar *nudges*. Após testarem versões de carta cobrança, os referidos municípios substituíram a carta cobrança padrão por novos modelos de cartas cobrança, personalizadas de acordo com o perfil dos contribuintes-alvo. (El-Jaick, 2019; MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, 2022).

Ao incluir afirmações do tipo “o bom cidadão paga os impostos”, dentre outras, a personalização das cartas cobrança possibilitou que as administrações tributárias ampliassem a arrecadação dos IPTUs em atraso (El-Jaick, 2019; MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, 2022). No Município do Rio de Janeiro, a iniciativa comportamental resultou na ampliação de 200% na arrecadação do IPTU em atraso (El-Jaick, 2019). Já no Município de São Paulo, a medida proporcionou um aumento potencial de arrecadação de 60 milhões de reais (MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, 2022).

Além do Rio de Janeiro e São Paulo, os IPTUs em atraso também motivaram iniciativas alternativas por parte da administração tributária de Belo Horizonte. Todavia, a capital mineira escolheu adaptar a própria guia de IPTU, fazendo com que os contribuintes recebessem um documento mais claro e objetivo. A iniciativa foi implementada a partir de 2023, de modo que ainda não é possível discorrer sobre os seus resultados (MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE, 2023).

Trata-se da aplicação de *nudges* em âmbito tributário em conformidade com pesquisas empíricas internacionais (Banco Mundial, 2019; OCDE, 2017; Reino Unido, 2021), porém, tal política comportamental precisa ser ampliada e aperfeiçoada, com enfoque na simplificação, na conscientização e na melhora da relação fisco-contribuinte.

Nesse contexto, recomenda-se também a adoção dos seguintes *nudges* pela municipalidade: i) inclusão automática de contribuintes em programas de educação fiscal (*default rules*); ii) envio de lembretes, através de mensagens de texto, *email* ou SMS alertando sobre prazos e valores referentes ao pagamento do IPTU; iii) identificação, através de pesquisas empíricas, do melhor canal de comunicação para a cobrança de contribuintes inadimplentes (cartas, *emails*, SMS ou ligações telefônicas), utilizando-se, em qualquer caso, de uma linguagem simples e personalizada (Sustein, 2014, p. 3-4; Souza, 2019, p. 57-58).

Ademais, para ampliar os índices de pagamento tempestivo do IPTU, as autoridades fiscais devem enviar comunicações aos

contribuintes, em termos claros e simples, informando (Reino Unido, 2021):

- o percentual de contribuintes que cumpre integralmente as suas obrigações tributárias municipais;
- de que forma a arrecadação tributária pode contribuir para a qualidade de vida da população local;
- todas as opções disponíveis para o pagamento do tributo devido, incluindo parcelamento, débito automático e meios alternativos, como telefone ou pagamento *online*;
- a existência de descontos para pagamento à vista;
- a melhor forma de os contribuintes entrarem em contato com a autoridade fiscal;
- explicação clara e compreensível acerca das consequências do não pagamento do tributo devido.

Tratam-se de medidas simples e relevantes que visam estimular o cumprimento das obrigações tributárias em relação ao IPTU, tornando a Administração Tributária mais eficiente e alinhada ao interesse público, podendo auxiliar, outrossim, na construção de uma consciência fiscal forte, bem como na tomada de decisões tributárias menos enviesadas, especialmente quando associadas à educação fiscal.

## **Conclusão**

Como visto, os Estados Fiscais necessitam de um sistema tributário eficiente para o custeio de suas atividades, sendo as medidas tradicionais arrecadatórias insuficientes para aumentar o cumprimento das obrigações tributárias, inclusive em relação ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

Diante disso, algumas iniciativas comportamentais têm sido adotadas em âmbito municipal para a modificação desse cenário.

Por meio de *nudges*, a economia comportamental possibilitou que os Municípios do Rio de Janeiro, de São Paulo e de Belo Horizonte tomassem medidas comportamentais para o aumento da arrecadação do IPTU e/ou para a redução da inadimplência, sem necessidade de aumento de gastos com fiscalização, o que representa economia orçamentária alinhada ao interesse público, bem como observância do princípio da eficiência administrativa, prevista no art. 37, *caput*, da CRFB.

No entanto, é necessária a ampliação e o aperfeiçoamento das pesquisas empíricas tributárias no campo econômico-comportamental, a fim de que a Administração Tributária municipal tenha condições de criar soluções inovadoras e econômicas a curto prazo que aumentem a percepção positiva do contribuinte em relação ao pagamento do IPTU.

## Referências

BANCO MUNDIAL. **Behavioral insights for tax compliance**. 2019. Disponível em: <https://documents.worldbank.org/en/publication/documentsreports/documentdetail/472181576511865338/behavioral-insights-for-tax-compliance>. Acesso em: 18.10.2020.

BOWLES, Samuel. **The moral economy: why good incentives are no substitute for good citizens**. New Haven: Yale University Press, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34.ed. São Paulo: Editora Juspodivm, 2023.

CÔRTEZ, Pâmela de Rezende; OLIVEIRA, André Matos de Almeida; LARA, Fabiano Teodoro de Rezende. **Políticas públicas baseadas em evidências comportamentais: reflexões a partir do Projeto de Lei 488/2017 do Senado**. Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília, v. 8, nº 2, 2018.

DAMÁSIO, António. **O mistério da consciência: do corpo e das emoções ao conhecimento de si**. Tradução Laura Teixeira Motta. Revisão técnica Luiz Henrique Martins Castro. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

DANZIGER, S.; LEVAV, J.; AVNAIM-PESSO, L. **Extraneous factors in judicial decisions**. Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States of America, v. 108, n. 17, 2011, p. 6889–6892.

ELTON, Edwin J. et al. **Moderna teoria de carteiras e análise de investimentos; tradução Helga Hoffmann**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

EL-JAICK, Mônica Berçot. **Nudges: o que são? De onde vêm? Para onde vão?** 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/inoa-e-acao/nudges-o-que-sao-de-onde-vem-para-onde-va-22062021>. Acesso em: 05.07.2023.

FREDERICK, Shane. **Cognitive reflection and decision making**. Journal of Economic Perspectives, v. 19, n. 4, 2005, p. 25–42.

HARADA, Kiyoshi. **IPTU: doutrina e prática**. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

IBGE. **Produto Interno Bruto - PIB**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php#:~:text=O%20PIB%20do%20Brasil%20em,das%20Unidades%20da%20Federa%C3%A7%C3%A3o%20brasileiras>. Acesso em: 02.07.2023.

IBPT. **Estudo sobre carga tributária/PIB XIDH - cálculo do IRBES**. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-calculo-do-irbes/>. Acesso em: 10.11.2021.

\_\_\_\_\_. **Quantos dias o brasileiro precisa trabalhar para pagar seus impostos?** Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-dias-trabalhados-2021/>. Acesso em: 01.02.2022.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. 24<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2019.

JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de Carvalho. **Panorama do IPTU: um retrato da administração tributária em 53 cidades selecionadas**. Brasília: Ipea, 2018. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9313/1/td\\_2419.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9313/1/td_2419.pdf). Acesso em: 09.07.2023.

KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar: duas formas de pensar**. Tradução: Cássio de Arantes Leite. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

KLUWE-SCHIAVON et. al. Julgamento e tomada de decisões: conceitos gerais. In: MALLOY-DINIZ, Leandro Fernandes; KLUWE-SCHIAVON, Bruno; GRASSI-OLIVEIRA, Rodrigo (Orgs.) **Julgamento e tomada de decisão**. São Paulo: Pearson, 2018.

LINHARES, Danielle Nascimento de Souza. **Transação fiscal na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional como forma de redução da litigiosidade e do estoque da Dívida Ativa da União e do FGTS**. Revista IBEDAFT, Ano 2, Vol. 3, jan/jun 2021, p. 337-364.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima. Revisão técnica: Manuel José Nunes Pinto - São Paulo: Cengage Learning, 2015.

MENDONÇA, José Vicente Santos de. **Direito constitucional econômico: a intervenção do Estado na economia à luz da razão pública e do pragmatismo**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Carga tributária bruta do Governo Geral atinge 33,71% do PIB em 2022: Número é 0,65 ponto percentual**

**superior ao de 2021, que foi de 33,05%.** Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/carga-tributariabrutadogovernogeralatinge3371dopibem2022#:~:text=Carga%20tribut%C3%A1ria%20bruta%20do%20Governo,71%25%20do%20PIB%20em%202022&text=Em%202022%2C%20a%20carga%20tribut%C3%A1ria,s%C3%A9rie%20hist%C3%B3rica%20iniciada%20em%202010>. Acesso em: 01.07.2023.

MONTEIRO, Pedro Henrique Vieira Greca. **Tributário cognitivo comportamental – introdução ao tema.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

MOURA, Arthur. **Lei de execução fiscal comentada e anotada.** 3ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2019.

MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. **Prefeitura de Belo Horizonte esclarece dúvidas sobre as guias de IPTU 2023.** Disponível: <https://prefeitura.pbh.gov.br/noticias/prefeitura-de-belo-horizonte-esclarece-duvidas-sobre-guias-do-iptu-2023>. Acesso em: 05.07.2023.

MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. **O (011).lab, da Secretaria de Inovação e Tecnologia de São Paulo, com o Programa de Ciências Comportamentais, é finalista no Prêmio Evidência.** 2022. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/inovacao/noticias/?p=327927>. Acesso em: 05/07/2023.

MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. **Prestação de contas anual da Prefeitura – 2022.** Disponível em: <https://controladoria.prefeitura.rio/prestacao-de-contas-anual-de-governo-livros/>. Acesso em: 22.06.2023.

OCDE. **What drives people and businesses to pay tax?** 2019. Disponível em: <https://www.oecdilibrary.org/sites/f3d8ea10en/index.html?itemId=/content/publication/>

f3d8ea10en&\_csp\_=0599eb7a098eeb10a5cc0ac941b69993&itemI-GO=oced&itemContentType=book. Acesso em 18.09.2021.

\_\_\_\_\_. **What drives tax morale?** 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/what-drives-tax-morale.pdf>. Acesso em: 18.09.2021.

\_\_\_\_\_. **Behavioural Insights and Public Police: lessons from around the world.** 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/behavioural-insights-and-public-policy-9789264270480-en.htm>. Acesso em: 02.02.2022.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Regulação Municipal, Smart Cities e Nudges – a Experiência do Município do Rio de Janeiro.** Rio de Janeiro: Processo, 2023.

REINO UNIDO. **Council tax collection: best practice guidance for local authorities.** 2021. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/council-tax-collection-best-practice-guidance-for-local-authorities/council-tax-collection-best-practice-guidance-for-local-authorities>. Acesso em: 21.06.2023.

SCAFF, Fernando Facury. **A reforma tributária e o diagnóstico do contencioso administrativo.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mai-02/reforma-tributaria-diagnostico-contencioso-administrativo>. Acesso em: 05.07.2023.

SEDEU, Ricardo. **Por que a Economia Comportamental é importante para a Administração Tributária?** Mimeo.

SMITH, Adam. **Teoria dos sentimentos morais, ou, ensaio para uma análise dos princípios pelos quais os homens julgam a conduta e o caráter, primeiro de seus próximos, depois de si mesmos, acrescida de uma dissertação sobre a origem das línguas.**

Tradução Lya Luft. Revisão Eunice Ostrensky. 2ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2015.

\_\_\_\_\_. **A riqueza das nações**. Volume 2. Tradução Alexandre Amaral Rodrigues, Eunice Ostrensky. – 4ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016.

SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. **Neurodireito, Psicologia e Economia Comportamental no combate à evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SOUZA, Luciana Cristina; RAMOS, Karen Tobias França; PERDIGÃO, Sônia Carolina Romão Viana. **Análise crítica da orientação de cidadãos como método para otimizar decisões públicas por meio da técnica nudge**. Rev. Bras. Polit. Públicas, v. 8, n. 2, 2018, p. 234–250.

SUNSTEIN, Cass R. **Nudging: a very short guide**. J. Consumer Pol’y, v. 583, 2014, p. 1–7.

\_\_\_\_\_. **Misconceptions about Nudges**. SSRN Electronic Journal, 2017, p. 1–13.

SUNSTEIN, Cass R.; REISCH, Lucia A.; RAUBER, Julius. **A worldwide consensus on nudging? not quite, but almost**. Regulation & Governance, v. 12, n. 1, 2018, p. 3–22.

THALER, Richard H. **Misbehaving: the making of behavioral economics**. New York: Norton & Company, 2015.

THALER, Richard H; SUNSTEIN, Cass R. **Libertarian Paternalism**. American Economic Review. v. 93, n. 2, 2003, p. 175-179.

\_\_\_\_\_. **Nudge: como tomar melhores decisões sobre dinheiro, saúde e felicidade**. Tradução Ângelo Lessa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

\_\_\_\_\_. **Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness.** New Haven: Yale University Press, 2008.

TVERSKY, Amos; KAHNEMAN, Daniel. **Prospect Theory: an analysis of decisions under risk.** *ECONOMETRICA*, v. 47, n. 2, 1979, p. 263–291.

# CAPÍTULO 18

## **A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL: DESAFIOS E OPORTUNIDADES (POTENCIALIDADES)**

*Jubevan Caldas de Sousa<sup>1</sup>*

### **Introdução**

Aos municípios brasileiros foi atribuída competência para instituição, fiscalização e cobrança de tributos. Trata-se da competência tributária municipal. Essa competência, de acordo com texto atual da Constituição Federal de 1988 – CF/88, inclui o poder de tributar através dos seguintes tributos: i) Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU (art. 156, I), ii) Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI (art. 156, II), iii) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS (art. 156, III), iv) Taxas (art. 145, II), v) Contribuições de Melhoria (art. 145, III), vi) Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP ou CIP (art. 149-A) e vii) Contribuições Sociais destinadas à Seguridade Social (art. 195, caput e §1º).

A fiscalização e cobrança destes tributos de competência municipal deve ser feita pela administração tributária municipal. Assim como o fazem a União e os Estados no que se refere aos tributos de sua respectiva competência.

---

1 Mestre em Direito Público e Evolução Social pela Universidade Estácio de Sá - UNESA/RJ. Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária - CEU/SP. Bacharel em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba -UEPB. Membro fundador do Instituto Paraibano de Estudos Tributários - IPBET. Ex-advogado tributarista. Ex-Diretor de Fiscalização do Município de Campina Grande (2017-2022). Fiscal de Tributos do Município de Campina Grande. Professor Universitário.

Como disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, combinado com a artigo 37, XXXII da Constituição Federal de 1988 – CF/88, o lançamento, enquanto procedimento administrativo de constituição do crédito tributário é da competência privativa da autoridade fiscal. Assim, para o exercício e cumprimento de sua competência tributária plena, os municípios devem estruturar uma administração tributária.

As administrações tributárias devem ser compostas por servidores de carreira, concursados, com auditores fiscais ou fiscais de tributos (dependendo da denominação adotada na lei municipal), servidores de apoio administrativo e técnico que auxiliaram os fiscais no desempenho de suas funções.

Contudo, recente levantamento feito pelos Tribunais de Contas da União e de alguns Estados, identificaram que a maioria dos municípios não tem uma administração tributária minimamente estruturada. O que compromete a geração de receitas próprias relacionadas à cobrança dos tributos de sua competência.

Um estudo da FIRJAN (Federação da Indústrias do Estado do Rio de Janeiro), de 2019, identificou que 1856 (um mil oitocentos e cinquenta e seis) municípios, cerca de 35% (trinta e cinco por cento) dos municípios analisados, não geram receitas próprias suficientes para cobrir despesas administrativas das prefeituras e das câmaras de vereadores. Foram consideradas as receitas próprias referentes aos tributos municipais versus gastos para a manutenção da estrutura administrativa. Não foram considerados os gastos com saúde, educação, saneamento etc. Resultado obtido a partir da análise de dados oficiais de 5337 (cinco mil trezentos e trinta e sete) municípios enviados ao Tesouro Nacional. Trata-se do Índice Firjan de Gestão Fiscal – IFGF<sup>2</sup>.

---

2 A metodologia do IFGF é composta por quatro indicadores – Autonomia, Gastos com Pessoal, Liquidez e Investimentos. O índice permite tanto a comparação relativa quanto absoluta, isto é, não se restringe a uma fotografia anual, podendo ser comparado ao longo dos anos. Dessa forma, é possível

No estudo de 2021, o índice constatou que 1704 (um mil setecentos e quatro) municípios não se sustentam com as receitas geradas pela arrecadação própria. Foram analisados os dados de 5.239 (cinco mil duzentos e trinta e nove) municípios, dos 5570 (cinco mil quinhentos e setenta) existentes, em relação ao ano de 2020.

Esse estudo demonstra que o que sustenta boa parte dos municípios são os repasses do FPM – Fundo de Participação dos Municípios e ICMS (25% do total arrecadado pelo Estado correspondente).

Relatório da CNM – Confederação Nacional do Municípios e levantamento do IBGE apontou que no Piauí, p.ex., 73,9% dos municípios dependem exclusivamente do repasse do FPM<sup>3</sup>. Na grande maioria dos municípios brasileiros as receitas próprias geradas com a cobrança de tributos não são suficientes nem para pagar as despesas de manutenção das respectivas Câmaras de Vereadores.

Parte disso é devido a distribuição das competências tributárias, com maior concentração para a União e Estados. Mas também revela a necessidade de os municípios estruturarem suas administrações tributárias para fiscalizar e cobrar os tributos de sua competência.

A fiscalização tributária municipal aqui abordada será no contexto da administração tributária municipal. Não ficamos adstritos aos procedimentos em si de fiscalização, mas ao contexto em está inserida na administração municipal. Desafios e oportunidades estão diante das administrações municipais no que se refere a geração de receitas próprias. É o que buscaremos demonstrar a seguir.

---

especificar, com precisão, se uma melhoria relativa de posição em um ranking se deve a fatores específicos de um determinado município ou à piora relativa dos demais. (Fonte: FIRJAN). Disponível em: <https://www.firjan.com.br/ifgf/>, Acesso em 19. Jul. 23;

3 Disponível em: <https://g1.globo.com/pi/piaui/noticia/2023/03/28/fpm-739percent-dos-municipios-do-piaui-dependem-exclusivamente-do-repass-se-entenda-impacto.ghtml>, Acesso em 14. Jul. 23;

## Desafios para a Administração Tributária Municipal

É inegável que existe uma rejeição social a cobrança de tributos. Como já apontou Martins (2001, p. 08) em seu estudo sobre a Teoria da Imposição Tributária, que identifica a norma tributária com uma norma de rejeição social. Paga-se tributo porque é obrigatório e existem sanções pelo descumprimento das normas impositivas.

Para o gestor eleito é uma obrigação e uma necessidade cobrar os tributos. Mas também um desafio em razão da impopularidade do ato. Maximize-se isso na esfera municipal em razão da proximidade do gestor (prefeito) com o cidadão.

Para o exercício da competência tributária, poder de tributar, a gestão deve criar e manter uma administração tributária. Em nível federal esta atribuição fica a cargo da Secretaria de Receita Federal do Brasil – SRFB, que fiscaliza, cobrar e arrecada os tributos federais. Nos Estados esta atribuição cabe às Secretarias de Fazenda, Receita ou Finanças Estaduais (SEFAZ, SEFIN, SER). Nos municípios é a Secretaria Municipal de Finanças – SEFIN, ou Secretarias de Receitas Municipais – SEREM que exercem a administração tributária dos municípios.

A cada nova gestão os membros e representantes da administração tributária municipal precisam fazer um trabalho de convencimento da importância e necessidade do trabalho exercido pelo setor.

Muitas vezes deve ser exercido um esforço hercúleo para desenvolver alguns trabalhos e projetos que serão dantescos para algumas administrações tributárias incipientes.

A falta de equipamento, certificados digitais, sala adequadas, treinamentos de atualização, sistemas de informática para auxiliar na obtenção e cruzamento das informações são alguns dos desafios encontrados pelas administrações tributárias dos municípios de médio e pequeno porte. Muitos municípios não têm sequer auditores fiscais no seu quadro de servidores. O que inviabiliza o lançamento dos tributos de sua competência.

## Oportunidades para a Administração Tributária Municipal

Há um adágio popular que diz que o melhor lugar para estar é o fundo do poço, pois o único caminho a seguir é para cima.

Considerando a situação deficitária das administrações tributárias municipais já diagnosticadas e apontadas neste estudo, passemos a analisar as possibilidades e oportunidades para melhoria do trabalho da fiscalização tributária e da administração tributária municipal como um todo.

### *Modelos de fiscalização*

Tradicionalmente, as fiscalizações tributárias são pautadas em identificar as infrações a legislação tributária e lançar o crédito tributário correspondente com as penalidades cabíveis. Buscando os fatos dentro do prazo decadencial dos 5 (cinco) anos.

Isso, geralmente resulta em autuações elevadas que inviabilizam a regularização por parte do contribuinte ou responsável tributário autuado.

Esse modelo de fiscalização tradicional é caracterizado por um procedimento composto por um Termo de Início de Fiscalização – TIAF (início), análise de documentos (meio) e um Termo de Encerramento de Fiscalização (fim), que pode vir ou não acompanhado por um Auto de Infração – AI, caso seja apurada ou não alguma infração no período fiscalizado.

Destaque-se que todos esses atos e documentos devem seguir os requisitos e procedimentos prescritos na legislação, sob pena de nulidade do ato que podem ferir de morte o lançamento.

A escolha do sujeito passivo fiscalizado é, geralmente, feita de forma aleatória, por vezes escolhendo segmentos econômicos em bloco ou simplesmente contribuintes que estejam em determinadas localidades do município. É um modelo de fiscalização válido, mas

com foco na lavratura do auto de infração e feita posterior a ocorrência do fato gerador (cinco últimos nos).

Como bem aponta Mangieri (2014), alguns problemas são identificados nesse modelo de fiscalização, dentre os quais destacamos: a) **MUITO TEMPO GASTO NA FISCALIZAÇÃO**: visitas ao estabelecimento do contribuinte, dificuldade na análise das atividades, prorrogações de prazo, documentos insuficientes, acúmulo de serviços; b) **FISCALIZAÇÃO INDIVIDUAL** (por contribuinte fiscalizado); c) **DIFICULDADE DE FISCALIZAR TODOS**: na verdade é impossível para as administrações tributárias fiscalizarem todos os contribuintes de sua base territorial, em razão das limitações da estrutura e de pessoal; d) Em alguns casos, o **CONTRIBUINTE É “PEGO” DE SURPRESA**, por desconhecer a interpretação da legislação: numa fiscalização feita sob nossa coordenação enquanto Diretor de Fiscalização Tributária do Município de Campina Grande, autuamos dezenas de escolas optantes pelo Simples Nacional que declaravam no PGDAS apenas os valores recebidos, como se fossem do REGIME CAIXA (ISS devido sobre o valor efetivamente recebido, não sendo tributado sobre a inadimplência naquele momento), mas eram optantes pelo REGIME COMPETÊNCIA (ISS devido em razão da prestação do serviços – fato gerador - , independente de ter sido pago ou não). Isso resultou numa diferença de base de cálculo de milhões a serem oferecidos a tributação; d) Contribuinte não exerce mais a atividade ou não possui patrimônio suficiente para responder pela dívida; e) Autuação muito alta, por levar em consideração um período longo de 5 anos, o que dificulta o recebimento do valor autuado<sup>4</sup>.

As fiscalizações mais modernas focam no denominado **MONITORAMENTO FISCAL**. Um método de trabalho diferente, com as seguintes características: a) **ATUAÇÃO PREVENTIVA**: durante a ocorrência do fato gerador; b) **FISCALIZAÇÃO A DISTÂNCIA**: controle e monitoramento eletrônico diário; c) **FISCALIZAÇÃO PRESENCIAL**

---

4 Fonte: [www.tributomunicipal.com.br](http://www.tributomunicipal.com.br). Acesso em 22. Set. 21;

JÁ DIRECIONADA: vai atrás apenas dos contribuinte que apresentam pendências ou divergências já identificadas pela fiscalização com base no cruzamento de informações, por exemplo; d) FISCALIZAÇÃO SEGMENTADA OU COLETIVA: atuação sobre todos os contribuintes de um determinado segmento; e) ESTÍMULO A AUTORREGULARIZAÇÃO: notifica-se o sujeito passivo dando oportunidade para ele regularizar a irregularidade sem as penalidades cabíveis, uma espécie de denúncia espontânea provocada, ao invés de já ir lavrando um Auto de Infração com valores milionários, que passaram anos na Dívida Ativa e Execuções Fiscais intermináveis e inexitasas.

### *Importância do compartilhamento de informações entre os órgãos*

Em 2018, o Tribunal de Contas do Estado da Paraíba – TCE/PB aplicou um Questionário de Diagnóstico da Administração Tributária Municipal com o objetivo de orientar os trabalhos do Fórum Permanente de Administradores Tributários da Paraíba – FPAT/PB. Dos 223 municípios consultados, 135 enviaram respostas ao questionário que continha 15 perguntas sobre temas relacionados à estrutura da administração tributária municipal e mais 16 perguntas sobre o sistema tributário do município<sup>5</sup>.

Dentro do resultado apresentado, destacamos o que foi apurado quanto às atividades de fiscalização. Do total de municípios que responderam ao questionário, 47,76% dos entes municipais não realizam procedimentos de fiscalização de tributos de sua competência. Outros 45,52% realizaram tais procedimentos há menos de 5 anos, enquanto uma parcela correspondente ao percentual de 2,99% realizou há menos de 10 anos e 3,73% há mais de 10 anos. (TCE/PB, 2018)

---

5 Disponível em: <https://tce.pb.gov.br/publicacoes/analises-e-desempenhos-de-gestoes/diagnostico-de-administracao-tributaria-municipal-2018>. Acesso em 15. Jul. 23;

Outro dado importante diz respeito ao acesso a informações que podem ser compartilhados com outros órgãos de fiscalização. Apenas 8,27% dos municípios que participaram da enquete mantém convênios com a administração fazendária de outros municípios, Estado ou União buscando o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais.

Mas qual seria a importância desse tipo de convênio? Inicialmente poderíamos apontar que o cruzamento de informações entre as administrações tributárias pode revelar inconsistências e divergências que denotam ou caracterizam omissão de receita para um ou outro ente federado.

Os municípios de João Pessoa e Sousa, na Paraíba, realizaram uma operação em parceria com as Delegacias da Receita Federal no Estado da Paraíba, denominada Operação Integração.

Nessa operação a Delegacia da Receita Federal fez um cruzamento dos dados do sistema de emissão de NFSe dos municípios com os dados de diversas declarações da base de dados da Receita Federal, tais como SIMPLES NACIONAL (Receita Bruta), DIMOF, DECRED, RAIZ, DCTF. Nestes cruzamentos foram apurados mais de R\$100.000.000,00 (cem milhões) de diferença de receita.

Os contribuintes com maiores diferenças foram notificados para prestar esclarecimento e tiveram a oportunidade de providenciar a autorregularização. Após os primeiros lotes de notificações, muitos contribuintes, orientados por seus contadores, providenciaram as retificações e correções das declarações divergentes e ofereceram à tributação a diferença de base de cálculo não tributada anteriormente. Um verdadeiro efeito dominó de autorregularização.

Trata-se de um exemplo de compartilhamento de informações entre fiscos, legalmente permitido.

[...] CTN - Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos

e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Muitas vezes a integração entre órgãos se dá entre secretarias e órgão do próprio município.

Diversas secretarias municipais, autarquias e fundações públicas contratam prestação de serviços sobre os quais incide o ISS. Por desconhecimento ou falta de orientação adequada deixam de fazer a retenção do imposto municipal e do imposto de renda.

Neste caso, uma simples Circular de Orientação emitida pela Secretaria de Finanças - SEFIN e Receita Municipal possibilitaria o aumento na arrecadação dos impostos retidos. Se necessário, um representante da SEFIN deve fazer reunião com os responsáveis pelo setor de pagamento das demais secretarias e órgão da administração municipal para orientá-los quanto a retenção dos impostos devidos.

Também é importante destacar a necessidade de investimento em ferramentas de tecnologia, já disponíveis no mercado, para auxiliar e agilizar a análise dos dados obtidos.

No ano de 2017, a fiscalização tributária do Município de Campina Grande iniciou um trabalho focado nos contribuintes optantes pelo Simples Nacional. Num universo de 2440 (dois mil quatrocentos e quarenta) contribuintes, num esforço hercúleo, conseguiu-se verificar 600 (seiscentos) contribuintes. O que redundou no envio de 169 (cento e sessenta e nove) notificações de COBRANÇA, AUTORREGULARIZAÇÃO e TERMOS DE EXCLUSÃO. Trabalho realizado pelos fiscais integrantes de Grupo de Trabalho GT-SIMPLES NACIONAL ao longo de 06 (seis) meses.

A partir deste trabalho, mesmo sendo muito manual, observou-se um resultado muito positivo com o comparecimento dos contribuintes e contadores à Secretaria de Finança com fins de regularizar a sua situação e evitar a exclusão do regime tributário diferenciado.

No município de Campina Grande, por exemplo, passou a utilizar em 2019 um sistema de gestão do ISS, denominado WEBISS. Este sistema de informática possui um Módulo de Gestão do Simples Nacional em que a base de dados fornecida pelo CGSN – Comitê Gestor do Simples Nacional é cruzada automaticamente com a base de dados do próprio sistema de emissão de Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e.

Neste módulo é possível cruzar atualmente 9 (nove) tipos de divergências: a) Diferença de Base de Cálculo Próprio; b) Diferença de Base de Cálculo Retido; c) ISS Fixo menor que estimativa; d) Não é ISS Estimado ou Fixo; e) Pagamento de DAS-D não localizado; f) Não possui atividade Contabilidade; g) Sem DAS-D e com NFS-e; h) Sem DAS-D e sem NFS-e; i) Com DAS-D e sem NFS-e.

Com poucos comandos, o sistema apresenta o potencial de receita, mostra a relação dos contribuintes com divergências e apresenta um relatório detalhado de cada divergência. Através do Domicílio Eletrônico do Contribuinte – DEC, pode-se notificar em lote todos os contribuintes com divergência, ou selecionar apenas alguns por tipo de divergências.

Uma vez notificado, o contribuinte poderá comparecer a fiscalização para prestar esclarecimentos e proceder a autorregularização sem aplicação de penalidades, no primeiro momento. Caso não atenda a notificação e não regularize a pendência, será dada continuidade ao procedimento administrativo de cobrança, com a notificação de Exclusão do Simples Nacional. Procedimento que também pode ser feito em lote.

Para se ter uma ideia da agilidade que esse tipo de ferramenta dá a fiscalização do Simples Nacional, em 2019, ano em que o sistema começou a ser usado no município, mais de 1400 contribuintes foram notificados eletronicamente para regularizar as divergências, sob pena de exclusão do SIMPLES NACIONAL.

Caso o município não disponha de um sistema próprio ou contratado com esse tipo de funcionalidade, é possível firmar Convênio com

o Consórcio CIGA<sup>6</sup>, da Federação dos Municípios de Santa Catarina para ter acesso aos sistemas de acompanhamento e cruzamento de informações do Simples Nacional, dentre outras soluções.

Na gestão da administração tributária municipal deve-se procurar seguir o Princípio de Pareto para uma melhor análise das prioridades para o departamento e potencializar os resultados.

O diagrama de Pareto é um gráfico de colunas que ordena as frequências das ocorrências, da maior para a menor, permitindo a priorização dos problemas, procurando levar a cabo o princípio de Pareto (80% das consequências advêm de 20% das causas), isto é, há muitos problemas sem importância diante de outros mais graves. Sua maior utilidade é a de permitir uma fácil visualização e identificação das causas ou problemas mais importantes, possibilitando a concentração de esforços sobre eles. É uma das sete ferramentas da qualidade.

### *Experiências de sucesso*

Algumas experiências e iniciativas serão destacadas a seguir em razão do sucesso e resultados alcançados na melhoria das administrações tributárias municipais.

#### Projeto IPTU LEGAL

Um trabalho realizado pelo Ministério Público da Paraíba, gestado no âmbito do Fórum Permanente de Administradores Tributários da Paraíba, e que contou com o apoio do Tribunal de Contas do Estado – TCE/PB, denominado IPTU LEGAL, identificou

---

6 O CIGA é um consórcio público, fundado em 2007 pela Federação Catarinense de Municípios – FECAM, com o propósito de desenvolver soluções para o aperfeiçoamento da gestão pública, usando a tecnologia da informação. Atualmente o CIGA conta com mais de 270 municípios consorciados em Santa Catarina e já chegou a outros estados, como Bahia, Espírito Santo, São Paulo, Paraná e Rio Grande do Sul, levando soluções inovadoras, com custo acessível aos seus consorciados. (<https://ciga.sc.gov.br/>)

que em muitos municípios paraibanos não existia nem sequer a lei municipal instituindo o imposto municipal sobre a propriedade territorial urbana – IPTU.

Segundo Leonardo Quintans (2018), promotor público responsável,

[...] O projeto busca dar efetividade ao combate à evasão tributária municipal, a partir de uma metodologia uniforme, para auxiliar e cobrar dos municípios a correção de distorções do seu sistema tributário, notadamente quanto à instituição, cobrança e fiscalização dos tributos próprios, mais especificamente do IPTU<sup>7</sup>.

Foram celebrados Termos de Ajustamento de Conduta – TAC’s com os gestores para que: 1) Aprove e atualize um Código Tributário Municipal, instituindo e regulamentando a cobrança dos tributos no município; 2) Estructure a administração tributária do Município; 3) Realize Concurso Público para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais; 4) Faça o lançamento e cobrança do IPTU.

Como resultado deste trabalho, em alguns municípios observou-se um aumento de 300% nas receitas próprias.

Segundo dados do TCE/PB, do total das Receitas Correntes o Município de Campina Grande, 2<sup>a</sup> maior Cidade do estado da Paraíba, no ano de 2022 apenas 16,74% são decorrentes de Receita Tributárias próprias, ocupando o 4<sup>o</sup> lugar no Ranking do Índice de Receitas do TCE/PB. A arrecadação do município neste período foi de R\$233.795.224,04. Em 2017, ano que inicio o levantamento do índice, esse percentual era de 13,5%, com uma arrecadação de R\$111.807.959,13. João Pessoa, a Capital do Estado, tem um índice

---

7 Disponível em: <https://www.mppb.mp.br/index.php/36-noticias/patrimonio-publico/20229-mppb-lanca-projeto-iptu-legal-no-alto-sertao>. Acesso em 14. Jul. 23;

de 22,77% em 2017. Em 2022 o índice da Capital subiu para 26,45% das receitas totais.<sup>8</sup>

O Município de Cacimba de Areia apresentou um índice de 0,43%, com uma arrecadação própria de apenas R\$51.211,20 em 2017. Ocupando o 223º lugar no Ranking do levantamento do TCE/PB. Já agora em 2022, o Município passou para o 178º lugar no Ranking, com um índice de 2,04%, tendo arrecadado R\$512.713,46 de tributos da sua competência.

O crescimento verificado deve-se muito graças ao trabalho realizado pelo Projeto IPTU LEGAL e apoio do FPAT na organização, estruturação, treinamento e capacitação das administrações tributárias municipais. Os resultados do projeto podem ser conferidos no relatório do Inquérito Civil 001.2021.025065, de acesso restrito em razão dos dados sensíveis ali contidos.

Alguns desafios das administrações tributárias foram revelados na pesquisa realizada pelo MPPB e TCE/PB.

A legislação tributária municipal da maioria dos municípios está desatualizada ou sequer inexistente. Falta de estrutura física com computadores, certificados digitais para os fiscais tributários, quadro de fiscais insuficiente ou até inexistente.

O trabalho das administrações tributárias, antes de iniciar a fiscalização em si, deve começar pela elaboração, ou revisão se for o caso, das leis municipais que instituem e regulamentem os tributos municipais.

---

<sup>8</sup> Disponível em: <https://tce.pb.gov.br/paineis/indice-de-receitas-municipais>. Acesso em: 14. Jul. 23;

## Experiências da Fiscalização tributária do Município de Campina Grande - PB

Inicialmente, cabemos esclarecer que os dados informados a seguir constam dos relatórios internos da Diretoria de Fiscalização da Secretaria de Finanças do Municípios de Campina Grande. Foram resguardados os dados sensíveis, em cumprimento a Lei Geral de Proteção de Dados – LGPD e o Sigilo Fiscal inerente às funções de fiscal de tributos e auditor fiscal do autor. Bem assim, foram omitidas informações de natureza estratégica da atuação da fiscalização tributária.

As receitas tributárias de Campina Grande correspondem a apenas 13,27% do total das receitas do município no ano de 2017. Enquanto em João Pessoa, Capital do Estado, as receitas próprias correspondem a 22,24%<sup>9</sup> do total das receitas. Caruaru, cidade do Estado vizinho e com economia semelhante à de Campina Grande, tem um índice de receitas tributárias próprias de 19,38%. Olinda (PE), chega a 20,92%. Mossoró (RN), consegue 17,39%.

Percebeu-se que o município tem um grande potencial de crescimento. Campina Grande estava muito abaixo da média no que se refere à geração de receita própria. Menos de 14% da receita advém dos tributos cobrados pelo município, enquanto em cidades de porte equivalente as receitas próprias representam mais de 20% do total das receitas. Tomando por base o PIB de João Pessoa, p.ex., considerando que Campina Grande tem um PIB equivalente a 45,67% ao da Capital, estimamos que o nosso município tem um potencial de crescimento de 40% da atual arrecadação.

Entre os anos de 2017 e 2021, tivemos a oportunidade de exercer o cargo de Diretor de Fiscalização da Secretaria de Finança do Município de Campina Grande – SEFIN/PMCG. Procuramos, então,

---

9 Fonte: [www.meumunicipio.org.br](http://www.meumunicipio.org.br), Acesso em 05 de jan. 2018;

colocar em prática algumas mudanças no trabalho da fiscalização tributária do Município.

Desde o início, passamos a manter uma reunião mensal de planejamento de avaliação. Aplicando o método PDCA<sup>10</sup>, estimulamos o planejamento das ações e verificação dos resultados obtidos para então redirecionar as ações e corrigir os equívocos. Em 2017, adotamos um procedimento de trabalho com divisão da equipe de fiscalização em GTs (Cartórios, Eventos e Festas, Substitutos, Escolas e Universidades, Simples Nacional, Construção Civil, ITBI, Estacionamentos e Bancos). Estes grupos foram responsáveis por planejar as ações de fiscalização do segmento econômico correspondente, verificar as inconsistências num sistema de monitoramento fiscal e notificar os contribuintes para regularizarem “espontaneamente” as irregularidades identificadas, sob pena de autuação multa e posterior execução fiscal. E com retorno positivo por parte dos contribuintes. Naquele ano foram entregues mais 260 notificações.

No início do ano foi feito um trabalho de orientação (educação fiscal) e notificados os principais tomadores de serviços para, em cumprimento a nova legislação tributária municipal (Código Tributário Municipal –LC116/16), realizarem de forma adequada a retenção do imposto sobre os serviços tomados no município. O que resultou num aumento expressivo na arrecadação do ISS recolhidos por substituição tributária (103,05% em relação a 2016).

Apesar da crise financeira e econômica que assolou o nosso país desde o ano de 2015, a arrecadação própria total, que incluem todos os tributos municipais (ISS, IPTU, ITBI e Taxas) alcançou a marca de R\$84.907.296,46 (Oitenta e quatro milhões, novecentos e sete mil, duzentos e noventa e seis reais e quarenta e seis centavos). Um aumento de 9,69% em relação a 2016 e 16,324% em relação a 2015.

---

10 PDCA (do inglês: PLAN - DO - CHECK - ACT ou Adjust) é um método interativo de gestão de quatro passos, utilizado para o controle e melhoria contínua de processos e produtos.

Esse crescimento da arrecadação deveu-se, especialmente, pelo resultado da arrecadação do ITBI, do IPTU, ISS Substitutos (retenção pelos tomadores) e do SIMPLES NACIONAL. O ITBI teve um crescimento de 22,037% na arrecadação em relação ao ano anterior. O IPTU teve um crescimento de 34,910% na arrecadação. O ISS (Substitutos) cresceu 103,057%. Já a arrecadação do SIMPLES NACIONAL foi 11,223% maior do que o ano anterior.

Tendo assumido o setor em janeiro de 2017, a equipe de fiscais designada para fazer o lançamento do imposto sobre a transmissão de propriedade - ITBI, sob a supervisão da Diretoria de Fiscalização, deu início a um trabalho de reeducação fiscal, adequação dos procedimentos e metodologia de avaliação ao que preceitua a legislação em vigor. Até 2016 a fiscalização e cobrança do ITBI no município era feita por pessoal ocupante de cargo comissionado.

Num primeiro momento, houve muita resistência e questionamentos, principalmente quanto às avaliações e à cobrança do ITBI sobre as chamadas interveniências (cessão de direito a aquisição). Porém, à medida que foi-se demonstrando a seriedade do trabalho feito, a isonomia de tratamento para todos os contribuintes, a legalidade das ações e foram feitos ajustes no método de avaliação, considerando a realidade atual do mercado, os embates diminuíram e a rotina passou a fluir melhor. Atualmente, podemos afirmar que o mercado absorveu o custo do imposto, que agora está sendo calculado de fato sobre o valor de mercado do bem transmitido. Já seguindo a tese posteriormente firmada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ em 2021, por ocasião de julgamento do REsp 1937821/SP (Tema 1113).

TEMA 1113/STJ - a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada

pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.<sup>11</sup>

Quanto ao IPTU, Com a aplicação da nova Planta Genérica de Valores Imobiliários - PGVI, através do novo Código Tributário Municipal – CTM (LCM nº 116/16), houve um aumento significativo na receita do IPTU 34,910% maior do que a arrecadação de 2016.

No ano de 2021, em plena Pandemia do COVID-19, houve um aumento na arrecadação do ISS de 22% (vinte e dois por cento) em relação ao ano anterior. Bem acima da inflação para o mesmo período, que foi de 10,06%.

Sem ter promovido qualquer espécie de “arrocho fiscal”, percebeu-se que se implementadas algumas mudanças e feitos investimentos no setor de fiscalização e arrecadação da prefeitura, pode-se alcançar resultados bem mais significativos na arrecadação tributária.

Mas, só se consegue melhorar essa realidade investindo, de forma adequada e planejada, no setor de administração tributária do município.

### *O que fazer para melhorar a administração tributária municipal*

A partir da experiência do trabalho realizado e dos resultados obtidos, pode-se sugerir alguns ajustes e investimentos no trabalho da fiscalização tributária municipal.

---

11 Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tema\\_inicial=1113&cod\\_tema\\_final=1113](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1113&cod_tema_final=1113), Acesso em 19. Jul de 2023;

*a. Revisão de Cadastro Mobiliário – Novo Sistema de NFSe (Ficha CeC)*

Importante fazer e manter o cadastro de contribuintes do município, o chamado Cadastro Mobiliário. Em muitas situações faz-se necessário o recadastramento de todos os contribuintes e tomadores de serviços para habilitação em um novo sistema de emissão e gerenciamento do ISS e da NFSe – Notas Fiscais de Serviços Eletrônicos.

*b. Acompanhamento do procedimento de Cancelamento de NFSe*

Após análise de alguns procedimentos de cancelamento de NFSe, a fiscalização identificou muitos casos de contribuintes que cancelavam a NFSe alegando que o serviço não havia sido prestado a pedido do tomador. Mas, ao fiscalizar os tomadores de serviços, foi identificado que os serviços haviam sido prestados e pagos.

Diante de problemas identificados no procedimento de cancelamento das NFSe, com indícios de sonegação fiscal, foi restringido o procedimento passando a depender de autorização de um fiscal. Foram 4.764 pedidos de cancelamento de NFSe analisados, sendo 2.839 APROVADOS e 1.925 REJEITADOS em 2019. Evitando assim, a evasão do tributo.

*c. Lançamento e fiscalização do ITBI*

Designar e treinar uma equipe de fiscais para fazer o lançamento do imposto sobre a transmissão de propriedade - ITBI, sob a supervisão contínua e próxima da diretoria. Realizar a um trabalho de reeducação fiscal, adequação dos procedimentos e metodologia de avaliação ao que preceitua a legislação em vigor.

Para se ter uma noção, dois fiscais atuando exclusivamente no setor de ITBI de Campina Grande, foram responsáveis por lançar o imposto em 4262 processos ao longo do ano de 2019. O que resultou num aumento na arrecadação de 47% (quarenta e sete por cento), sem aumentar a carga tributária.

#### *d. Plantão Fiscal*

Estabelecer um Plantão de Atendimento ao Contribuinte – Plantão Fiscal diretamente por um ou mais fiscais, a depender da demanda do município. Diariamente, dentro do horário de expediente, ou de um horário de expediente externo fixado pela gestão, os fiscais se revezam em regime de plantão para atendimento aos contribuintes, contadores, despachantes e representantes dos cartórios.

Esse tipo de atendimento ajuda a resolver pequenas demandas e orientar o cidadão quanto ao cumprimento das obrigações tributárias (principal e acessórias). Isso diminui os litígios e promove a resolução de demandas na esfera administrativa.

#### *e. Simples Nacional*

Considerando o grande volume de informações geradas pelos contribuintes optantes pelo Simples Nacional e a necessidade de cruzar os dados fornecidos pelo CGSN – Comitê Gestor do Simples Nacional, a verificação manual mostra-se ineficaz e ineficiente.

Com novas ferramentas de gestão e fiscalização disponíveis nos novos sistemas de NFSe (WEBISS, Consórcio CIGA, etc.) é possível cruzar as divergências dos contribuintes com as informações prestadas no PGDAS de forma automática, rápida detalhada e precisa. Tratam-se de ferramentas que auxiliam os fiscais na busca de erros ou infrações cometidas pelos contribuintes optantes pelo Simples Nacional. O que pode resultar numa ação estímulo a autorregularização e em último caso lançamento ofício dos tributos.

#### *f. Acompanhamento do IPM/ICMS*

Importante fonte de receita do município está no repasse da Cota-parte do ICMS. Nos termos da Constituição, o Estado deve repassar para os municípios 25% do ICMS arrecadado em cada período, de acordo com o Índice de Participação do Município – IPM/ICMS.

Este índice é formado com base nas regras gerais e critérios estabelecidos na Lei Complementar 63, de 11 de janeiro de 1990. O principal fator de formação deste índice é a proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios (art. 3º, inciso I, LC 63/90).

O valor adicionado corresponderá, para cada Município: I - ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil; II - nas hipóteses de tributação simplificada a que se refere o parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, e, em outras situações, em que se dispensem os controles de entrada, considerar-se-á como valor adicionado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta. (art. 3º, § 1º, da LC 63/90, com redação dada pela Lei Complementar 123, de 2006)

O Estado fica responsável de compilar esses dados e divulgar anualmente os índices de cada município para o exercício financeiro seguinte. A partir da divulgação do índice preliminar, abre-se um prazo para os municípios impugnarem. Para isso, é necessário que o município faça um trabalho próprio, interno, de acompanhamento e formação do índice, apurando os valores adicionados gerados pelos contribuintes de sua base.

Desde o ano de 2009, não vinha sendo feito esse trabalho de acompanhamento do IPM/ICMS no Município de Campina Grande. Ao longo dos anos, verificou-se uma queda vertiginosa no IPM/ICMS do município e o crescimento do índice de outros municípios que vinham fazendo o trabalho. Em 2018, duas fiscais foram destacadas para atuar no acompanhamento do IPM/ICMS. Graças a este trabalho conseguimos retomar o crescimento do índice do município.

A análise e verificação dos contribuintes e informações geradas pelo Estado da Paraíba gerou mais de 30 processos de impugnação em cada ano.

Os trabalhos desenvolvidos pelo grupo do IPM-ICMS, com relação ao índice de 2021, tiveram início em setembro de 2019, com a emissão de notificação fiscal aos contribuintes, para entrega da EFD, sob a qual foram apurados os valores adicionados e comparados com o publicado pelo Estado, levando a várias divergências da apuração feita pelo grupo de trabalho em relação a publicação, o que gerou diversas impugnações ao índice publicado para Campina Grande.

A Procuradoria Jurídica do Município deve judicializar as demandas que não forem resolvidas administrativamente. Isto porque nem sempre as impugnações administrativas com fundamento legal e precisam ser atacadas judicialmente.

#### *g. Notificação de Inadimplentes*

A partir dos relatórios disponíveis no sistema de emissão de NFSe, gestão do ISS e demais tributos, pode-se identificar os contribuintes e responsáveis tributários inadimplentes.

Para evitar um crescimento na inadimplência, que dificulta a recuperação dos valores, deve-se fazer um trabalho contínuo de cobrança do ISS declarado e não recolhido.

Esse trabalho de cobrança dos inadimplentes deve ser feito por um setor próprio de arrecadação e cobrança. Não precisa ser feito diretamente pelos fiscais de tributos.

Em Campina Grande, por exemplo, foram emitidas e entregues notificações fiscais (geradas manualmente) para os 100 (cem) maiores inadimplentes. Isto gerou uma demanda considerável para o PEP 2021 (Programa de Parcelamento Especial), que ficou aberto até 31/12/21. Contudo, a inadimplência continua crescendo e precisa ser combatida de forma programática.

#### *h. Fiscalização direcionada*

Foco nos maiores contribuintes; ações fiscais com intuito educativo (fiscalização preventiva focado em grupos de atuação;

formalização de convênios de cooperação técnica com Receita Federal, Receita Estadual e Ministério Público; Convênio com o Consórcio CIGA, da Federação dos Municípios de Santa Catarina para ter acesso aos sistemas de acompanhamento e cruzamento de informações do Simples Nacional, dentre outras soluções; contratação de um sistema mais completo, com mais ferramentas de cruzamento de dados para auxiliar o trabalho da fiscalização são importantes e necessárias para direcionar as ações de fiscalização a partir dos dados obtidos.

*i. melhorar a eficiência na cobrança dos créditos tributários:*

Foco nos grandes devedores; efetivar a cobrança administrativa das Certidões de Dívida Ativa - CDA's são necessários para reduzir o estoque de dívidas. Aconselha-se, inclusive a realização de um Força tarefa na entre o setor de Arrecadação e Procuradoria Municipal.

Contudo, deve-se avaliar o custo/benefício de uma Execução Fiscal versus Cobrança Administrativa. Instrumentos com negativar SPC/SERESA, Protesto, Call Center, tem se mostrado eficazes na cobrança de dívidas.

*j. instituição de um programa de educação fiscal*

Projetos de educação fiscal visando estimular a população a pagar seus tributos (Ex.: Campanha para onde vai seu IPTU); Programas de incentivo a pedir Nota Fiscal (Ex: Premiações, descontos etc.); Programa de Educação Fiscal nas Escolas, Faculdades, SABs; Transparência e participação popular na destinação dos recursos arrecadados devem ser estimulados pelas gestões municipais.

*k. Investimentos no setor de fiscalização e arrecadação*

Concurso para novos fiscais para o quadro, proporcional ao número de habitantes; Valorização da carreira dos Fiscais de Tributos com a aprovação de um plano de cargos, carreira e remuneração.

Em razão da baixa remuneração oferecidos por alguns municípios, os concursos acabam não atraindo mão de obra qualificada e os

aprovados continuam estudando para outros municípios ou carreiras que remunerem melhor. Necessária a valorização da categoria para prender bons profissionais.

Demandas estruturais também devem ser observadas pela gestão municipal. Estruturação do departamento de Fiscalização e Arrecadação; aquisição de computadores; estrutura física adequada para a realização do trabalho, contratação de servidores administrativos qualificados para atendimento ao contribuinte.

Atenção especial merece o Cadastro Imobiliário Municipal. É a partir dele que são gerados os lançamentos do IPTU e ITBI. Portanto deve existir e estar sempre sendo atualizado.

*l. Criação de um fundo de administração tributária:*

Vinculação de parte da receita para investimento na administração tributária. Alguns municípios, a exemplo de Fortaleza – CE, atendendo a solicitação do fisco municipal, vinculou 1% das receitas a um fundo específico para modernização da estrutura da administração tributária municipal. Os municípios de João Pessoa – PB e Cabedelo - PB estão criando fundos equivalentes a este. A nossa SUGESTÃO seria vincular 5% do incremento real da arrecadação (descontada e inflação) para este fundo.

*m. Separação das atribuições de Finanças e Receita:*

Dependendo do porte do município, recomenda-se a criação de um Secretária de Receita. Pode ser uma Secretária Executiva de Receita vinculada à Secretaria de Finanças. Ou um Secretária com dotação orçamentária própria.

Uma Secretária de Receita, executiva ou não, terá mais autonomia e foco para desenvolver projetos e planejamentos voltados para a geração de receita própria, elaboração de planos de desenvolvimento econômicos e sócias, com base em incentivos fiscais, e gerenciamento da arrecadação. Além de favorecer a promoção do fortalecimento do fisco municipal.

## Considerações Finais

São muitos os desafios para a fiscalização tributária municipal. A começar pelo convencimento da gestão atual em investir na administração tributária. Concurso para fiscal de nível superior com remuneração adequada, investimentos em treinamentos, em tecnologia, formalização de convênios de cooperação técnica com órgãos como a Secretária da Receita Federal do Brasil, Receita Estadual Fazenda ou Finanças (conforme o caso), Tribunais de Contas - TCEs, Ministério Público Estadual – MP, Ministério da Educação – MEC, dentre outros. Além da possibilidade legal de realizar consultas sobre movimentações financeiras diretamente junto às instituições financeiras quanto a contribuintes que estejam sendo alvo de fiscalização (LC nº 105/2001, RE nº 601314 e ADIs nºs 2859, 2390, 2386 e 2397). Basta que regulamentem o processo administrativo a ser instaurado para a obtenção das informações bancárias dos contribuintes, tal como a União fez através do Decreto 3.724/2001.

As fiscalizações tributárias precisam estar minimamente organizadas, estruturadas, equipadas e devem planejar suas ações com vistas a obtenção de resultados e incrementar a arrecadação própria municipal.

Buscando aprimorar os procedimentos de fiscalização, com pessoal qualificado é possível aumentar a arrecadação tributária sem a necessidade de aumentar a carga tributária.

## Referências

BRASIL, **Constituição de 1988** (1988). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 13 de jul. 23.

BRASIL, **Código tributário nacional** (1966). Dispões sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www>.

planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/l5172compilado.htm . Acesso em 13 de jul. 23.

BRASIL, **Lei Complementar n. 105, de 10 de janeiro de 2001**. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm) . Acesso em: 13 de jul. 23.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial (REsp) 1937821/SP. Direito Tributário. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília-DF. 24 de fevereiro de 2022. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?-documento\\_tipo=integra&documento\\_sequencial=146418131&registro\\_numero=202000120791&peticao\\_numero=&publicacao\\_data=20220303&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?-documento_tipo=integra&documento_sequencial=146418131&registro_numero=202000120791&peticao_numero=&publicacao_data=20220303&formato=PDF). Acesso em: 29 de ago. 22.

ESTADO DA PARAÍBA. Ministério Público Estadual - MPPB. **Projeto Estratégico IPTU LEGAL**. Secretaria de Planejamento e Gestão. João Pessoa, 2018.

FIRJAN. **IFGF 2021: Índice Firjan de Gestão Fiscal (Estudos e Pesquisas)** / Firjan. – Rio de Janeiro: Firjan, 2021. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/ifgf/>. Acesso em: 23 de Jul. 2023.

MANGIERI, Francisco Ramos. **Administração Tributária Municipal - eficiência e inteligência fiscal**. 1ª Ed. São Paulo: Livraria do Advogado Editora, 2014;

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

**Teoria da Imposição Tributária**. 2ª ed. São Paulo: LTR, 1997.

MUNICÍPIO DE CAMPINA GRANDE. Lei Complementar n. 116, de 14 de dezembro de 2016. Institui o novo Código Tributário

Municipal do Município de Campina Grande e dá outras providências. Disponível em: [https://campinagrande.pb.gov.br/wp-content/uploads/2021/12/Código-Tribuutário-CG\\_LC-no-116-atualizada-LC-119-121-124-126-135-Versão-Compilada.pdf](https://campinagrande.pb.gov.br/wp-content/uploads/2021/12/Código-Tribuutário-CG_LC-no-116-atualizada-LC-119-121-124-126-135-Versão-Compilada.pdf). Acesso em: 16 de jul. 23.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA PARAÍBA. **Índice de Receitas Municipais**. Disponível em: <https://tce.pb.gov.br/paineis/indice-de-receitas-municipais>. Acesso em 14 de jul. 23.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA PARAÍBA. Diagnóstico de Administração Tributária Municipal (2018). Disponível em: <https://tce.pb.gov.br/publicacoes/analises-e-desempenhos-de-gestoes/diagnostico-de-administracao-tributaria-municipal-2018>. Acesso em 15 de jul. 23.

## **Sobre o livro**

<b>Projeto Gráfico e Editoração</b>	Leonardo Araújo
<b>Formato</b>	15 x 21 cm
<b>Mancha Gráfica</b>	10,8 x 16,7 cm
<b>Tipologias utilizadas</b>	Cambria 10,5 pt

O volume IV do Curso Avançado de Direito Tributário Municipal é em homenagem ao Prof. Roque Carrazza que, também, será homenageado no V Congresso Paraibano de Direito Tributário sediado em Campina Grande/PB.

Prof. Carrazza é membro da União dos Juristas Católicos de São Paulo (UJUCASP); da Academia Paulista de Letras Jurídicas (cadeira de número 27); da Academia Paulista de Direito (cadeira de número 39); da Academia Brasileira de Direito Tributário (cadeira número 19), além de participar de inúmeros conselhos, dentre eles: do Conselho Superior de Direito da Federação do Comércio do Estado de São Paulo e do Conselho Jurídico da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, sempre se destacando pela seriedade e compromisso com a justiça fiscal e sua busca incessante pela harmonia na relação jurídico obrigacional entre o sujeito ativo (fisco) e o sujeito ativo (contribuinte e responsável tributário).

Sem dúvida, Roque Carrazza é um verdadeiro ícone do Direito Tributário brasileiro, cujo brilhantismo intelectual e paixão pelo ensino continuarão inspirando futuras gerações de tributaristas com ética e compromisso.