

Andréa Mascitto
Catarina Rodrigues
Daniela Silveira Lara
Fernanda Ramos Pazello
Pilar Coutinho Elói
Raquel Elita Alves Preto
Renata Correia Cubas
Tathiane Piscitelli
organizadoras

COLETÂNEA TRIBUTÁRIA EM HOMENAGEM À PROFESSORA ELIZABETH NAZAR CARRAZZA



Coletânea tributária em
homenagem à professora Elizabeth
Nazar Carrazza

Woman in Tax Brazil - WIT apresenta...

Blucher

Coletânea tributária em
homenagem à professora Elizabeth
Nazar Carrazza

Coletânea tributária em homenagem à professora Elizabeth Nazar Carrazza

© 2022 Organizado por Woman in Tax Brazil – WIT, Andréa Mascitto, Catarina Rodrigues, Daniela Silveira Lra, Fernanda Ramos Pazello, Pilar Coutinho Elói, Raquel Elita Alves Petro, Renata Correiro Cubas, Tathiane Piscitelli

Editora Edgard Blücher Ltda.

Publisher Edgard Blücher

Editor Eduardo Blücher

Coordenação editorial Jonatas Eliakim

Produção editorial Aline Fernandes

Diagramação Joyce Rosa

Revisão de texto Samira Panini

Capa Laércio Flenic e Dilar Pereira

Imagem da capa iStockphoto

Blucher

Rua Pedroso Alvarenga, 1245, 4º andar
04531-934 – São Paulo – SP – Brasil
Tel.: 55 11 3078-5366

contato@blucher.com.br

www.blucher.com.br

Segundo o Novo Acordo Ortográfico, conforme 5. ed. do *Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa*, Academia Brasileira de Letras, março de 2009.

É proibida a reprodução total ou parcial por quaisquer meios sem autorização escrita da editora.

Todos os direitos reservados pela Editora Edgard Blücher Ltda.

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
ANGÉLICA ILACQUA CRB-8/7057

Coletânea tributária em homenagem à professora Elizabeth Nazar Carrazza / Organizado por Woman in Tax Brazil - WIT, Andréa Mascitto, Fernanda Ramos Pazello, Daniela Silveira Lra, Tathiane Piscitelli, Catarina Rodrigues, Pilar Coutinho Elói, Raquel Elita Alves Petro, Renata Correiro Cubas - São Paulo : Blucher, 2022.
222 p.

Bibliografia
ISBN 978-65-5550-240-4

1. Direito tributário 2. Carrazza, Elizabeth Nasar I. Mascitto, Andréa

22-2736

CDD 343

Índices para catálogo sistemático:
1. Direito tributário

Sumário livro WTT em homenagem à profes- sora Elizabeth Nazar Carrazza

Agradecimento..... 11

Apresentação 13

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E TRIBUTÁRIOS E OUTROS TEMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO 15

A nova (i)legalidade tributária adotada pelo STF: crítica à aplicação
do princípio da legalidade em matéria tributária..... 17

Fernanda Ramos Pazello..... 17

Mariana Brandão Fantini..... 17

1. O princípio da legalidade tributária: visão da doutrina..... 19

2. O julgamento do recurso extraordinário 1.043.313/rs– tema 939
da repercussão geral; e da ADI nº 5.277/df e a “evolução” do
entendimento do Supremo Tribunal Federal 23

3. Legalidade tributária e a extrafiscalidade 27

4. Conclusão 32

A aplicação do princípio da capacidade contributiva na exigência ...
estatal dos impostos..... 33

Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa 33

Thaís Helena Morando 33

Resumo 33

Sumário..... 34

Introdução..... 34

1. Breve noção de Princípio 35

2. Princípios Jurídicos..... 36

3. Princípio Republicano..... 37

4. Princípio da Igualdade 39

5. Princípio da Capacidade Contributiva.....	41
6. Conclusão	50
Referências	51
Princípios tributários e a questão racial	53
<i>Maria Angélica dos Santos</i>	53
Resumo	53
1. A raça e a tributação.....	53
2. As limitações constitucionais ao poder de tributar e a questão racial..	59
3. Interseccionalidade fiscal	66
4. Conclusão	69
TRIBUTOS MUNICIPAIS: IPTU, ISS E ITBI.....	71
Sujeição passiva tributária no IPTU.....	73
<i>Maria Rita Ferragut</i>	73
1. Introdução.....	73
2. Sujeição passiva do IPTU: contribuintes e responsáveis tributários.	74
3. Solidariedade tributária e o IPTU.....	76
4. Sucessão tributária decorrente da aquisição de propriedade	81
5. Limites normativos para a criação de responsáveis tributários	83
Imunidade do ITBI na integralização de capital: reflexos do recurso extraordinário nº 796.736/SC (tema 796).....	85
<i>Susy Gomes Hoffmann</i>	85
<i>Myrella Cristine Trevisan da Costa</i>	85
Resumo	85
Introdução.....	85
1. Regra matriz de incidência tributária ITBI.....	86
2. Imunidade tributária no ITBI	89
3. Recurso extraordinário nº 796.736/SC (tema 796)	91
4. Análise crítica do conteúdo da decisão e sua aplicabilidade	94
5. Conclusão	96
Referências	97

A autonomia legislativa municipal e a base de cálculo do ISS no setor de construção civil	99
<i>Isabela Bonfá de Jesus</i>	99
<i>Luciana Costa Valente</i>	99
Resumo	99
Introdução.....	100
1. ISS na Construção Civil: Aplicação e Prática	101
2. Base de Cálculo do ISS na Construção Civil.....	104
3. Divergências do ISS na Construção Civil.....	113
4. Conclusão	116
Referências	116
 IPTU verde.....	 119
<i>Luiza Nagib</i>	119
<i>Eliza Remédio Alecrim</i>	119
Resumo	119
Introdução.....	119
1. O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana na Constituição Federal.....	122
2. Tributação e direitos fundamentais	124
3. Imposto verde – extrafiscalidade e meio ambiente	126
4. Conclusão	129
Referências	130
Referências eletrônicas	131
 A tributação do software na visão do STF e o conceito de serviços ..	 133
<i>Betina Treiger Gruppenmacher</i>	133
<i>Thaís Tod Dechandt</i>	133
Resumo	133
A homenageada.....	133
Introdução.....	134
1. A competência constitucional. As Leis Complementares nº 116/2003 e nº 87/1996 e o Convênio Confaz nº 106/2017.....	136

2. Breve histórico das decisões do STF em relação à tributação do software	137
3. Conclusão.....	144
Referências	145
Impostos municipais sobre a propriedade (IPTU e ITBI) em servidão administrativa.....	147
<i>Andréa Mascitto</i>	147
<i>Daniela Silveira Lara</i>	147
Resumo	147
Introdução.....	147
1. Introdução: servidão administrativa e a problemática sob a perspectiva tributária	149
2. Prescrição legislativa e avaliação de sua validade jurídica	152
3. Conclusão.....	163
(In)constitucionalidade da Lc 157/16 e LC 175/20	165
<i>Anna Emilia Cordelli Alves</i>	165
Introdução.....	165
1. Regime Jurídico Constitucional do ISS.....	166
2. Outras Inovações da LC 175/20	172
3. Conclusão.....	173
Sociedade uniprofissional e segurança jurídica	175
<i>Karem Jureidini Dias</i>	175
<i>Fernanda Possebon Barbosa</i>	175
Resumo	175
Introdução.....	175
1. Breves considerações sobre o regime diferenciado de tributação nos tribunais superiores	176
2. Do regime diferenciado de tributação e do indevido	177
desenquadramento	177
3. Da impossibilidade de retroação dos efeitos do desenquadramento...183	

“Adivinhe quem vem para o jantar?” O IVA europeu posto à mesa . para uma discussão sobre a reforma da tributação dos serviços .187

Pilar Coutinho Elói 187

Ingred Oliveira Vieira 187

1. Introdução e breve contexto 187

2. As principais características do IVA190

3. Reflexões sobre um IVA à brasileira abrangendo a tributação dos serviços 203

4. Conclusão 204

Referências 206

Base de cálculo do ITBI em transações entre partes não relacionadas e requisitos para seu arbitramento209

Catarina Rodrigues 209

Tathiane Piscitelli..... 209

Resumo 209

Introdução..... 210

1. A base de cálculo do ITBI e sua importância na composição da norma de incidência tributária 210

2. A base de cálculo do ITBI na legislação municipal..... 212

3. Conclusão..... 217

Referências 218

Sobre as organizadoras..... 219

Agradecimento

Neste momento de celebração dos três anos de WIT, nosso agradecimento especial às mulheres que nos acompanham nesta jornada como nossas Conselheiras: além da homenageada, Professora Beth Carrazza, Maria Leonor Leite Vieira, Betina Grupenmacher, Susy Hoffmann e Maria Rita Ferragut. Vocês nos inspiram e nos motivam a seguir em frente! Obrigada por estarem ao nosso lado, nos acompanhando e nos fortalecendo!

Apresentação

É com imenso orgulho e alegria que o Women in Tax Brazil – WIT apresenta esta obra, lançada em comemoração aos seus três anos de existência.

Em abril de 2019, ano que agora parece tão distante após haveremos vivido uma longa pandemia mundial, um grupo de mulheres inconformadas com o cenário de entranhado machismo (e, por que não dizer, misoginia) que observavam nos espaços de atuação do Direito Tributário se reuniu para debater, refletir e transformar aquela realidade. Assim surgiu o WIT.

Se víamos à nossa volta tantas mulheres estudando, pesquisando, advogando, trabalhando com o Direito Tributário, por que encontrávamos tão poucas delas nas mesas de congressos, seminários e simpósios, nas coletâneas, nas bancas de mestrado e doutorado, nos departamentos de universidades, nos cargos de chefia? Afinal, por que tão poucas mulheres ocupavam os espaços de fala, de poder e de decisão? Essas foram algumas das perguntas que nortearam a criação do WIT e sua atuação. Afinal, se as mulheres não dissessem que dá para ser diferente, e que queríamos que fosse diferente, quem o faria por nós?

A partir de então, passamos a pensar em formas de jogar luzes sobre o tema, refletir, e, principalmente, transformar e construir um novo ambiente no direito tributário, mais diverso, mais equânime, mais justo, mais inteligente, mais pulsante, mais operante, mais efetivo, mais legítimo, e em que todos e todas pudessem ter voz e participação. Além do recorte de gênero, o recorte de raça e de orientação sexual também foram integrados no percurso de transformação do WIT.

Nestes quase quatro anos, buscamos contribuir com diversas ações concretas, como a criação de uma coluna no JOTA para publicação de textos de mulheres tributaristas, a estruturação de um programa de mentoria, a realização de diversos eventos com painéis técnicos e inspiracionais, a organização, com outros coletivos e de grupos para discussão de tributação e gênero, ao lado da proposição de projetos legislativos nessa seara, com aproximação e parceria com instituições para levar o tema da diversidade a outros espaços.

Ainda há muito a ser feito. Mas vemos que nossas iniciativas reverberaram, e observamos mudanças e alguma melhoria. Assim, é momento de celebrar. A organização deste livro, feito por mulheres tributaristas e destinado a homenagear uma grande mulher referencial nessa área, a Professora Elizabeth Nazar Carrazza, pareceu-nos a forma mais apropriada para marcar este momento que nos é tão especial.

A Professora Elizabeth Nazar Carrazza, uma das mais eminentes juristas do país, fundadora honorária e integrante do Conselho Consultivo do WIT, foi precursora, como mulher, em sua destacada atuação na área tributária, abrindo novos espaços para a participação de outras tributaristas neste campo, e, com seu pioneirismo, inspirando outras mulheres a trilharem este mesmo percurso tão desafiador.

Além de sua liderança como Procuradora do Município de São Paulo, a Professora Elizabeth possui trajetória profissional especialmente brilhante na Academia, seja contribuindo de forma inestimável para a evolução dos estudos e debates sobre o sistema tributário do país, através de inúmeros livros, artigos, congressos, seminários e outros, seja por meio da docência, que há muitos anos exerce com maestria na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), onde participou direta e significativamente na formação de muitas e muitos tributaristas que foram suas/seus alunas/os, discípulas/os, assistentes ou orientandas/os. Ademais, também na PUC/SP, exerceu cargos administrativos de liderança, desbravando, mais uma vez, espaços tradicionalmente masculinos.

Esta coletânea revisita temas que foram tratados com maestria pela Professora ao longo de sua trajetória acadêmica e profissional, buscando trazer reflexões construídas a partir de seus ensinamentos. Os artigos que a compõem foram organizados em torno de dois grandes eixos temáticos, princípios constitucionais tributários e tributos municipais, examinando-os à luz dos desafios legislativos e jurisprudenciais que têm surgido no contexto da contemporaneidade.

E para abordar esses temas, convidamos mulheres de atuação relevante e destacada no Direito Tributário, por quem nutrimos profunda admiração. Junto com elas, preparamos esta homenagem que também é, por si só, uma reafirmação de tudo em que acreditamos. Que as mulheres também podem e devem ter espaço e voz. Que também devem participar do processo de construção coletiva do Direito e da sociedade. Que não há igualdade, democracia ou justiça se todos e todas não puderem estar presentes. E que a nossa ausência não é mais aceitável.

Às vezes o que está posto é tão naturalizado, que o que apenas está parece o que deve ser. Porém, nem sempre o que deve ser é; e nem sempre o que é deve ser. Há coisas que podem e devem ser mudadas. E é sempre possível construir caminhos que nos permitam viver de uma forma melhor e mais inclusiva.

FUNDADORAS WIT

**PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E
TRIBUTÁRIOS E OUTROS TEMAS GERAIS
DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

A nova (i)legalidade tributária adotada pelo STF: crítica à aplicação do princípio da legalidade em matéria tributária

Fernanda Ramos Pazello¹
Mariana Brandão Fantini²

Como uma das fundadoras do *Women in Tax Brazil* (WIT), associação independente fundada em 2019 com claro objetivo de impulsionar a representatividade feminina no cenário do Direito Tributário; e em coautoria com minha colega que está trilhando um brilhante caminho na área tributária, nos propomos a estudar um tema imprescindível ao Sistema Tributário Brasileiro e que vem passando por recentes mudanças de paradigma para homenagear nossa Conselheira Honorária WIT Elizabeth Nazar Carrazza, professora de todos e todas; sempre muito atuante na área acadêmica e preocupada em ensinar, debater, se aprimorar e contribuir para a formação dos operadores do Direito, sendo a primeira mulher a ocupar o cargo de Diretora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP).

Suas obras e sua atuação no Direito Tributário contribuíram para que pudéssemos nos aprofundar nos valores e princípios do Sistema Tributário esculpido em nossa Constituição Federal para assegurar os objetivos da tributação, impedindo a atuação desmedida do Poder Público em face dos contribuintes e, a partir destes ideais, trazer uma análise crítica aos recentes precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF) que analisaram eventual ofensa ao princípio da legalidade tributária.

A escolha do tema foi motivada pelos julgamentos de dezembro de 2020 em que a Suprema Corte tratou da questão da tributação das contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre as receitas financeiras auferidas por empresas não financeiras sujeitas à sistemática não cumulativa e a constitucionalidade dos dispositivos incluídos pela Lei nº 11.727 de 23/06/2008 que autorizam o Poder Executivo a fixar coeficientes para reduzir as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre

1 Bacharel, especialista e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, Advogada em São Paulo/SP, Cofundadora do *Women in Tax Brazil*, Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP

2 Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (USP), Advogada em São Paulo/SP

“a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes” e as “alíquotas incidentes sobre os regimes especiais de cobrança” do PIS e da COFINS (Recurso Extraordinário 1.043.313/RS – Tema 939 da Repercussão Geral – “RE”; e da ADI 5.277/DF – “ADI”), tendo em vista o aumento da carga tributária por regulamento infralegal e a ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária (artigo 27, § 2º, da Lei 10.865/041, no caso do RE, e pelo artigo 5º, parágrafos 8º e 11 da Lei 9.718/982, com a redação da Lei 11.727/08, na ADI).

Analizou-se a constitucionalidade da outorga por lei ao Poder Executivo da competência para deduzir despesas financeiras e reduzir/restabelecer as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita financeira, dentro do limite estipulado em lei (RE); e fixar coeficientes para reduzir as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, e as alíquotas incidentes sobre os regimes especiais de cobrança do PIS e da Cofins (ADI).

O julgamento desses casos trouxe novos capítulos à “crise atual da legalidade” em relação às diferentes correntes doutrinárias que divergem sobre a interpretação e aplicação do princípio da legalidade especificamente em matéria tributária. Apesar do presente artigo ter como foco a legalidade tributária, não podemos deixar de ressaltar que a teoria a respeito do referido princípio não afeta somente o Direito Tributário, mas atinge a Teoria do Direito como um todo.

Dado esse contexto, importante abrir as discussões a respeito do princípio da legalidade com os ensinamentos da nossa homenageada Elizabeth Nazar Carrazza sobre a importância da lei como instituidora e disciplinadora da obrigação tributária:

(...) impõe que qualquer pretensão à instituição de deveres – de caráter patrimonial ou não –, deverá ser regida por lei, e não por atos normativos inferiores expedidos pelo Poder Executivo, pois no sistema constitucional brasileiro a imposição de qualquer obrigação tributária requer a previsão legal, observado o postulado da Tripartição dos Poderes e o processo legislativo sistematizado pela própria Constituição Federal.

Continuando, nos ensina que o Estado Democrático de Direito consagra a submissão de todos (incluindo o Estado) à previsão da lei, o que consiste na sua verdadeira essência. A partir dessa premissa, o presente artigo analisará a evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação à interpretação e aplicação do princípio da legalidade tributária, de forma a compreender

a posição majoritária da Suprema Corte e trazer críticas necessárias à flexibilização deste princípio.

Não há dúvidas de que o resultado do julgamento do RE nº 1.043.313/RS e da ADI nº 5.277/DF constituem um marco da legalidade tributária, na medida em que escancarou o entendimento do STF sobre o papel da lei na conformação dos critérios da incidência tributária, afastando sua função de “limitador” ao poder de tributar.

1. O princípio da legalidade tributária: visão da doutrina

O princípio da legalidade tributária, como explica Luis Eduardo Schoueri, confere garantia ao contribuinte, por meio de seus representantes, de concordar com o montante de tributo que lhe será exigido.³ Tal circunstância demonstra a ligação direta entre a legalidade tributária e o princípio democrático, já que garante aos contribuintes que os tributos serão necessariamente instituídos a partir da concordância de seus representantes democraticamente eleitos.

Apesar da legalidade estar assegurada em diversos dispositivos do texto constitucional, a norma constitucional tributária faz questão de dar sua devida ênfase no Artigo 150, I da Constituição Federal; e da mesma forma nosso Código Tributário Nacional (CTN) em seus Artigos 9º, I e 97, I, II e IV do Código Tributário Nacional, para impedir a instituição ou majoração de tributos, sem lei que o estabeleça:

Constituição Federal

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

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

(...)

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

(...) **Código Tributário Nacional**

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos

3 SCHOUEIRI, Luis Eduardo. A suave perda da liberdade. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUEIRI, Luis Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.). Revista Direito Tributário Atual, v. 18. São Paulo: Dialética e IBDT, 2004. p. 1.

artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

(...)

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

De acordo com o ilustre doutrinador Humberto Ávila,⁴ a legalidade não tem apenas uma dimensão, podendo comportar vários diferentes sentidos. Nesse sentido, a legalidade pode ser estudada por três normas diferentes: uma regra, um princípio e um postulado, cada qual com diferente estrutura e funcionalidade.⁵ Enquanto regra, a legalidade tributária não pode ser relativizada, não admite nenhum tipo de gradação, deve ser aplicada em sua totalidade; como princípio, deve ser concretizada ao máximo possível, enquanto mandamentos de otimização;⁶ e, por fim, como postulado, estabelecendo diretrizes para a aplicação de outras normas.

Enquanto parte da doutrina defende a legalidade tributária sentido estrito, ou seja, que não pode ser mitigada sob hipótese de ferir uma garantia constitucionalmente prevista do contribuinte; há quem defenda a chamada “deslegalização”, que consiste na flexibilização da legalidade tributária devido às mudanças geradas pela modernização da sociedade,⁷ desconsiderando o aspecto de regra que possui o princípio da legalidade. Trata-se de uma visão “neopositivista da legalidade”, que incorporaria um novo conceito da legalidade com outros princípios, objetivos e valores.⁸

Para devidamente compreender o debate entre os conceitos de legalidade tributária, é preciso estudar as possíveis correntes interpretativas que geram as divergências em relação à sua aplicação. De acordo com Riccardo Guastini,⁹ é possível conferir à atividade de interpretação três acepções principais: descobrir, escolher ou criar um significado.

A partir de tal conceito, cada acepção da forma de interpretar confere a adoção de determinada teoria da interpretação. De acordo com Humberto Ávila, é possível dividir tais teorias em teoria cognitivista, teoria cognitivista moderada e teoria cética. A importância de compreender as teorias da interpretação é apresentar o contexto dentro o qual se insere a crise a respeito do princípio da legalidade.

4 Humberto Ávila, Legalidade tributária multidimensional, in Roberto Ferraz (coord.), Princípios e Limites da Tributação, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 277-291.

5 LEÃO, Martha Toribio. O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 53.

6 Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: Revista dos Tribunais. São Paulo, n. 798, p. 25 abr./2002.

7 LEÃO, Martha Toribio. op. cit. p. 60.

8 LEÃO, Martha Toribio. op. cit. p. 60.

9 GUASTINI, Riccardo. Interpretar y Argumentar, trad. de Silvina Álvarez Medina, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 342-343.

Nesse sentido, quando se adota a primeira acepção proposta por Riccardo Guastini, qual seja, a de que a interpretação consiste na descoberta de um significado, implica-se afirmar que os enunciados objeto de interpretação exprimem um significado único, consistindo a interpretação em uma atividade meramente cognitiva.¹⁰ Daí então, sobrevém a definição de *teoria cognitivista da interpretação*.

De maneira diversa, ao adotar a tese de que a interpretação consiste em escolher um significado, implica-se o entendimento de que existem diversos significados possíveis para um mesmo enunciado, cabendo ao intérprete a escolha dentre os potenciais sentidos. Por meio dessa teoria, chamada de *cognitivista moderada*, cabe ao intérprete uma atividade de conhecimento (pressupondo o reconhecimento dos significados existentes) e vontade (pressupondo a escolha de qual significado é o correto).¹¹

Por fim, quando se adota a acepção de que a atividade interpretativa consiste na criação de um significado para um enunciado jurídico, pressupõe-se, consequentemente, que interpretar é atribuir qualquer significado, já que não existe um significado preexistente à interpretação.¹² A partir do ceticismo interpretativo, infere-se que o significado é fruto da decisão dos intérpretes da lei.¹³ Dentro da referida teoria da interpretação, insere-se o pertinente questionamento de Martha Leão:¹⁴ se o intérprete não se vê limitado pelo sentido preliminar do texto, qual a garantia concedida pela lei, no sentido de Direito positivado? A lei em seu sentido de limite formal e material para o exercício do poder perdeu seu espaço?

Trazendo tal questionamento para a legalidade tributária, indaga-se exatamente a mesma questão. As propostas doutrinárias neopositivistas, bem como a atual posição majoritária do STF a respeito da legalidade mitigada, ao atribuírem novo sentido ao que os doutrinadores e juristas anteriormente denominaram de legalidade tributária estrita para permitir sua aplicação sem os limites do Direito positivado não acabam por retirar garantias fundamentais do contribuinte?

A flexibilização da legalidade tributária torna-se ainda mais gravosa quando se percebe que a função da lei em matéria tributária é garantir ao contribuinte o dever de pagar tributos instituídos por meio de processo legal realizado por

10 AVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 33.

11 AVILA, Humberto. *op. cit.* p. 34.

12 AVILA, Humberto. *op. cit.* p. 34.

13 GUASTINI, Riccardo. *op. cit.* p. 350.

14 LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.* p. 62.

representantes eleitos. Nesse sentido, de acordo com o sempre atual Alberto Xavier:

O Direito Tributário é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma reserva absoluta da lei formal.¹⁵

Ainda, a interpretação cética a respeito da legalidade tributária tem acompanhado visão distorcida a respeito do conceito da “tipicidade fechada”, teoria desenvolvida na obra de Alberto Xavier e posteriormente defendida por grandes doutrinadores, tais como Yonne Dolacio de Oliveira¹⁶ que afirma:

Há uma área no Direito que não se pode usar o tipo aberto, conforme reconhecimento geral. Surge então o imperativo da utilização de um tipo oposto – o tipo cerrado –, que define de modo exaustivo seus elementos ou notas características, sempre necessários.

Comumente adotada para descaracterizar a legalidade estrita, apontada como uma teoria “ultrapassada”, a teoria proposta por Alberto Xavier não aponta para uma pretensão inalcançável de prever por meio de lei todos os aspectos da norma de incidência tributária, mas sim que essa deve ser feita em um ideal de determinação:

Antes de mais, cumpre fazer uma observação fundamental: é que, a bem dizer, não existem conceitos absoluta e rigorosamente determinados; e que, deparando com aquilo que já se tem designado por uma ‘indeterminação imanente’ de todos os conceitos, se é forçado a reconhecer que a problemática da indeterminação não é tanto de natureza como de grau.

Uma vez já ilustrados os conceitos, passaremos a analisar os precedentes atuais da Suprema Corte com vistas a compreender a atual crise do princípio da legalidade, em que se aceita e se curva a adoção da teoria cética de interpretação, permitindo-se o esvaziamento do princípio da legalidade tributária previsto e concebido em nossa Constituição Federal.

15 XAVIER, Alberto, Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, p. 43-44.

16 OLIVEIRA, Yonne Dolacio. Curso de Direito Tributário (coord. Ives Gandra da Silva Martins), 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 126-127.

2. O julgamento do recurso extraordinário 1.043.313/rs– tema 939 da repercussão geral; e da ADI nº 5.277/df e a “evolução” do entendimento do Supremo Tribunal Federal

Como anteriormente descrito, no julgamento do RE nº 1.043.313 e da ADI nº 5.277 a Suprema Corte concluiu que “é constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da lei 04/10.865, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal” (tese fixada no RE) e, no caso da ADI nº 5.227/DF, julgou parcialmente procedente o pedido, utilizando as mesmas premissas para decisão utilizadas no julgamento do RE.

O voto que prevaleceu no julgado, do relator Ministro Dias Toffoli, adotou a concepção teórica segundo a qual a legalidade tributária não seria estrita, mas sim “suficiente”. De acordo com seu entendimento, a jurisprudência do STF já vinha caminhando no sentido de se alterar a concepção de legalidade como estrita ou fechada para esse novo conceito de legalidade mais flexível. Para reforçar seu entendimento, citou os seguintes julgados:

RE 343.446/SC, em que a Corte decidiu que não ofenderia o princípio da legalidade o fato de a Lei 9.732/98 ter delegado ao regulamento a complementação de conceitos para a cobrança da contribuição para o SAT;

RE 704.292/PR, em que concluíram pela constitucionalidade da Lei 11.000/04, que autorizava os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixarem, independentemente de qualquer teto legal, as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas;

ADI 4.697/DF, ao tratar também dos conselhos de fiscalização de profissões, em que a Corte julgou constitucional a Lei 12.514/04, que a eles possibilitava fixar, conforme teto legal, as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas; e

RE 838.284/SC, por fim, em que restou constitucional a Lei 6.994/82, que delegou ao CONFEA a possibilidade de fixar a taxa referente à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), observando limite determinado.

Para compreender como se deu a evolução da jurisprudência a respeito da legalidade tributária, serão descritos os fundamentos utilizados, bem como a teoria da interpretação escolhida para as razões de decidir de cada caso.

De acordo com o voto do Ministro Dias Toffoli, o RE nº 343.446/SC teria sido o precedente que “*sinalizou uma ruptura desse dogma*”, ao apontar, nas palavras de Marco Aurélio Greco,¹⁷ que “*a exigência constitucional (...) é de uma legalidade suficiente e não de uma legalidade estrita*”.

O caso em questão tratava da instituição do “SAT” (Seguro de Acidente do Trabalho) pelas Leis nº 7.787/1989 e 8.212/1991. O RE interposto defendeu a inconstitucionalidade dos dispositivos que definiam base de cálculo para o SAT distinta da prevista pela Constituição Federal, bem como afirmava que o art. 154, I da Constituição Federal que cuida da competência residual da União para instituir novos impostos, previa a instituição de lei complementar. Ainda, considerando que o SAT teria fixado a alíquota única de 2% para todos os contribuintes, independentemente da atividade empresarial exercida, acabaria por ferir o princípio da isonomia.

Ao que interessa para a presente análise, ao tratar da legalidade tributária, o entendimento acolhido pelo acórdão, nos termos do voto vencedor proferido pelo Ministro Carlos Velloso foi de que “*o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau de risco leve, médio ou grave’, não implica ofensa ao princípio da legalidade tributária*”. Ao continuar discorrendo, afirma que a aplicação da lei no caso concreto exige a aferição de dados e elementos e, portanto, não se trata de delegação pura (essa sim ofensiva ao princípio da legalidade).

Ainda, o voto do Ministro Carlos Velloso indica o RE 290.079/SC, na qual teria sido discutida “questão semelhante”: estabeleceu-se que a alíquota do salário-educação poderia ser estabelecida pelo Poder Executivo, observados os parâmetros e padrões postos na norma primária. Aqui, mais uma vez, não há delegação pura, pois é a lei atribuindo ao regulamento a aferição de dados para a aplicação concreta da lei.

Para corroborar seu entendimento, cita também a Ministra Ellen Gracie que afirmou que, caso não fossem modificados os elementos essenciais da contribuição, mas delimitados os conceitos necessários à sua aplicação, a delegação atenderia ao princípio da legalidade concebido pelo constituinte.

Voltando à análise do RE nº 343.446/SC, o Ministro Ilmar Galvão, indicando a “ruptura” do entendimento da Suprema Corte, afirma que se o regulamento fosse além da lei, haveria ilegalidade; mas como no caso do SAT seria um caso de regulamento delegado, não haveria inconstitucionalidade.

Note-se que, apesar da referência direta aos *standards* para aplicação da delegação, tais critérios não ganham maior relevância nas respectivas decisões

17 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 147.

além de sua mera menção. Prova disso é que não se leva em consideração que o salário-educação não era um tributo quando da delegação ao Executivo, enquanto que situação distinta ocorria com o SAT. Ou seja, no caso do salário-educação não haveria impedimento constitucional.

No voto do Ministro Dias Toffoli, os critérios para delegação foram considerados como subsídios que sustentariam uma “*alternativa teórica à corrente formalista da legalidade estrita*”. Sendo assim, nos questionamos: apesar de utilizados os critérios para delegação como fundamentação para a flexibilização do princípio da legalidade no caso do SAT, esses critérios foram devidamente analisados e cumpridos? Como visto anteriormente, a resposta é não.

A conclusão preliminar possível a partir da análise desse primeiro precedente, sinalizado como indicativo da “ruptura” do entendimento do STF é: o precedente indicado pelo Ministro Dias Toffoli julgou constitucional a delegação ao Executivo para o estabelecimento desses aspectos práticos para cobrança do SAT baseando-se em um precedente sobre salário-educação, que nem tributo era à época e, portanto, não devia respeito aos limites constitucionais tributários. Como se não bastasse, o RE nº 290.079/SC adotou a legalidade estrita, mas aceitou a alíquota prevista anteriormente pois fixada na vigência de texto constitucional que assim permitia. Outro precedente citado pelo Ministro Dias Toffoli foi a ADI nº 4.697/DF, em que se discutia a possibilidade dos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas fixarem, conforme os tetos e os parâmetros nela prescritos, as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas.

Nesse caso, adotou-se o entendimento de que as anuidades cobradas pelos conselhos profissionais se caracterizariam como tributos da espécie “contribuições de interesse das categorias profissionais”. Sendo assim, quando da análise da “legalidade tributária estrita”, o entendimento adotado foi de que a fixação de tetos aos critérios materiais das hipóteses de incidência das contribuições profissionais seria suficiente para que não houvesse a flexibilização da legalidade.

Sobre tal ponto, o voto do Ministro Relator Edson Fachin trouxe a distinção entre os conceitos de “reserva de lei” e “legalidade estrita”. Para tanto, citou o entendimento de Gerd. W. Rothmann, segundo o qual o princípio da reserva de lei condiciona as intervenções onerosas na esfera jurídica do indivíduo à existência de uma lei formal (emanada do Poder Legislativo),¹⁸ enquanto a legalidade tributária seria uma proibição constitucional dirigida à administração

18 ROTHMANN, Gerd. W. O Princípio da Legalidade Tributária. In: Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 109, jul./set. 1972.

federal, estadual e municipal de instituir ou aumentar tributo sem lei que o autorize.¹⁹ A partir dessa distinção, concluiu que não haveria ofensa ao princípio da reserva legal, uma vez que se trata de lei que disciplinou a matéria referente à instituição das contribuições sociais de interesse profissional. Ainda, sobre a majoração de tributos, como essa também teria sido definida em lei, não haveria sob essa égide nenhuma ofensa à legalidade tributária.

Restou em discussão, portanto, a atribuição aos conselhos profissionais da fixação do exato valor das anuidades. Nesse sentido, “*o que não se observa é pretenso ‘princípio da tipicidade cerrada’*”, continuando “*com esse entendimento não se pode concordar, sob pena de inviabilização da tributação no país ou, pelo menos, assumir um modelo de legalismo datado na evolução histórico-filosófica das ideias tributárias brasileiras*”.

A análise desse precedente nos permite concluir que, apesar de adotar o entendimento de que não seria possível utilizar-se da “tipicidade cerrada”, a utilização do teto ao critério material das hipóteses de incidência das contribuições profissionais não se caracterizaria como estabelecimento de critérios, mas apenas de auxílio à determinação dos custos aos quais pretende a contribuição cobrir, o que de nenhuma forma consiste em flexibilização da legalidade tributária. O que se observa, portanto, é uma confusão de sentidos a respeito do que seria o “princípio da legalidade cerrada” e no que consistiria a flexibilização de tal princípio. Nesse sentido, explica Luis Eduardo Schoueri: “*O critério quantitativo do tributo é, sempre, escolhido pelo legislador; o Executivo apenas participa na sua determinação*”,²⁰ o que não indica ofensa à legalidade tributária.

Por fim, como último precedente indicado pelo Ministro para suportar sua posição, temos o RE 704.292/PR, no qual, em discussão semelhante à da ADI nº 4.697/DF, trata da delegação aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas do poder de fixar e majorar, sem parâmetro legal, as contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas, conforme disposto no art. 2º da Lei nº 11.000/2004, que determinava que os Conselhos de Medicina poderiam fixar, cobrar e executar as contribuições anuais.

Importante ressaltar que esse julgamento foi mencionado como exemplo de uma suposta “clara tendência” de oferecer alternativa teórica à corrente da legalidade estrita, afirmando que o legislador tributário poderia se valer de cláusulas gerais e que haveria tendência no Direito Comparado de flexibilização da legalidade, tal como no Tribunal Constitucional da Espanha.

19 ROTHMANN, Gerd. W. op. cit., p. 11-33, jul./set. 1972. p. 19.

20 SCHOUERI, Luis Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães S3661 Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE 1.043.313 e da ADI nº 5.277. – São Paulo, SP: IBDT, 2021. p. 46.

Isso porque, de acordo com o que restou decidido no RE 704.292/PR, o grau de indeterminação dos dispositivos da Lei nº 11.000/2000 teria provocado “a degradação da reserva legal”. Sendo assim, o acórdão consignou que “*Para o respeito do princípio da legalidade, seria essencial que a lei (em sentido estrito) prescrevesse o limite máximo do valor da exação, ou os critérios para encontrá-lo, o que não ocorreu*”. Considerando tal aspecto, seria permitido que os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas fixassem as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas.

Com efeito, não se nega que a lei tributária deve ser aperfeiçoada para que corretamente e seguramente seja aplicada. No entanto, uma coisa é se admitir que se estabeleçam critérios para conformação dos aspectos quantitativos para a cobrança das contribuições anuais; outra é se admitir que haja a flexibilização da legalidade tributária para que os próprios critérios do aspecto quantitativo, como a alíquota e a base de cálculo, sejam delegados ao Poder Executivo que poderão, a seu bel prazer, decidir sobre a alíquota de um tributo, ainda que se trate de um tributo de caráter fiscal. Esse último comentário é extremamente relevante na medida em que nosso ordenamento jurídico constitucional identificou os tributos com caráter extrafiscal e expressamente excepcionou a aplicação da legalidade tributária, o que nos aprofundaremos no próximo item.

Sendo assim, trata-se de mais um caso utilizado para corroborar uma suposta “evolução” da doutrina do STF em direção à superação da legalidade estrita que, novamente, não ocorreu.

Assim, o que queremos demonstrar é que, a nosso ver, as decisões colacionadas pelo STF não configuram um caminhar no sentido de uma maior flexibilização da legalidade tributária. O princípio foi e deve continuar sendo visto como uma garantia constitucional do contribuinte. Com efeito, o julgamento do Tema 939 é a justamente a ilustração do ceticismo interpretativo: são utilizadas decisões na *ratio decidendi* do Tribunal que não corroboram suas conclusões na magnitude desejada.

3. Legalidade tributária e a extrafiscalidade

Além da indicação da jurisprudência do próprio STF para justificar a aplicação da legalidade tributária “suficiente”, os votos do RE nº 343.446/SC e da ADI nº 5.277/DF pautaram-se na análise e interpretação da exceção à legalidade tributária trazido pelo Constituinte originário no art. 153 da CF também para motivar suas conclusões.

Diz o dispositivo constitucional que é facultado ao Poder Executivo alterar as alíquotas dos seguintes impostos: imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI) e imposto sobre operações de crédito, câmbio ou seguro (IOF), respeitados os limites legais. Ou seja, coube ao legislador constituinte definir as situações em que seria delegado ao Poder Executivo a definição de alíquotas.

O motivo para tal excepcionalidade era mais do que evidente! Tratam-se de impostos com características mais acentuadas de extrafiscalidade e que mereceriam tratamento diferenciado em prol de valores assegurados constitucionalmente. A brilhante e sempre incansável defensora dos princípios constitucionais, Ministra Regina Helena Costa, bem definiu tais tributos:

(...) Esses impostos, como sabido, ostentam natureza extrafiscal - revelada na possibilidade de atuarem como instrumentos destinados a regular o comércio exterior, a indústria nacional e o mercado financeiro, respectivamente - e, desse modo, demandam agilidade na modificação da intensidade de sua imposição, que restaria comprometida caso obrigatória a edição de ato de natureza legislativa a viabilizá-la.²¹

Emprestando alguns conceitos da doutrina do Direito Espanhol, o STF adotou o entendimento de que ao PIS e a COFINS teriam natureza de tributo extrafiscal e, portanto, não haveria impedimento constitucional para a fixação de alíquota por decreto. Obviamente não podemos concordar com esse entendimento, uma vez que é certo que todos os tributos possuem uma certa dose de extrafiscalidade, uns mais e outros menos, mas somente os tributos indicados na CF/88 são “tributos extrafiscais” para fins de exceção à legalidade tributária estrita.

De acordo com o voto do Ministro Relator, seguido pela maioria, os tributos que possuam alto grau de coatividade, “como a exação cujo pagamento não decorra de benefício imediato conferido ao contribuinte” poderiam ser considerados extrafiscais, diferenciando-se de “impostos que possuem nítida função extrafiscal (II, IE, IPI e IOF)” e contribuições que possuem reduzido grau de coatividade. Adotando tal entendimento, concluiu:

21 COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. Editora Saraiva. Ano 2009. p. 63.

No tocante à contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins, cujo traço característico é o financiamento da seguridade social, para a observância do princípio da legalidade tributária em relação a suas alíquotas, é imprescindível, além da prescrição de condições e do valor máximo dessas exações em lei em sentido estrito, que exista nelas função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado, de modo a justificar a manipulação das alíquotas por ato do Poder Executivo, sempre nos estritos limites da delegação.

Ocorre que, independentemente da interpretação cética que se pretenda adotar sobre o que foi previsto pela CF/88, tal comparação não se sustenta. O PIS e a COFINS, como contribuições sociais, estão sujeitas à legalidade tributária estrita; e em sendo destinadas ao financiamento da seguridade social, possuem relevante função pública cujo manejo de alíquotas deve ser estabelecido somente por lei.

Conforme ensina Elizabeth Nazar Carrazza,²² a extrafiscalidade é uma característica inerente ao sistema tributário e está presente em todos os impostos:

A extrafiscalidade (entendida como a utilização da atividade tributária para fins ordinatórios) poderá ser adotada para qualquer imposto, para estimular ou desestimular comportamentos havidos pela ordem jurídica como desejáveis ou indesejáveis.

Contudo, segundo Luis Eduardo Schoueri, Diogo Olm Ferreira e Victor Lyra Guimarães Luz; apesar de se admitir a existência de função extrafiscal nos tributos, “a Contribuição ao PIS/PASEP e a Cofins não foram excepcionadas como ferramenta de uso de normas com função indutora. Isso não significa que não possa o legislador utilizá-las para tal função, mas simplesmente que o conteúdo da Legalidade Tributária não poderá ser, de forma alguma, mitigado, por opção do próprio constituinte”.²³ Ou seja, reitera-se que, apesar de qualquer tributo poder exercer e ter uma função extrafiscal, a atuação do Poder Executivo é limitada aos casos previstos constitucionalmente em relação aos tributos extrafiscais devidamente indicados pelo constituinte. Para fins ilustrativos, verifica-se que a jurisprudência tradicionalmente adota entendimento oposto ao da Suprema Corte:

22 CARRAZZA, Elizabeth Nazar, IPTU & Progressividade, Igualdade e Capacidade contributiva, Editora Juruá, 1ª edição, 3ª tiragem, p. 108.

23 SCHOUERI, Luis Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, op. cit. p. 91.

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS VINCULADAS À ATUAÇÃO ESTATAL INDIRECTA, DE NATUREZA PARAFISCAL. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS. DECRETO Nº 8.246/2015, REDAÇÃO DADA PELO DECRETO Nº 8.451/2015. IMPOSSIBILIDADE.

(...) 6. Ademais, o rol de tributos de que tratam os incisos do artigo 153 da CF/88 são todos NÃO VINCULADOS, o que evidencia ainda mais a impossibilidade de se transformar as contribuições sociais em comento, em instrumentos de política econômica, modificando a sua natureza parafiscal em extrafiscal. (...) 9. Apelação dos autores provida.²⁴

A posição da Corte baseia-se no princípio da solidariedade para mitigar o princípio da legalidade pois este orientaria a seguridade social e seria destinada e mantida por todos.²⁵ Com efeito, a solidariedade não pode ser em si considerada, dependendo de uma série de prescrições constitucionais que determinam condições para instituir e exigir contribuições.²⁶

Nesse sentido, como bem demonstrado por Martha Leão, a CF se encarregou de apresentar um direcionamento em relação às contribuições sociais, pois ao mesmo tempo que as pauta na solidariedade, descreve as condições sob as quais poderão ser instituídas e quem estará obrigado a recolhê-las. Confira-se:

A solidariedade, ainda que seja fundamento da existência de contribuições sociais, não resume a instituição desses tributos, exatamente porque a Constituição não se limitou a simplesmente prever essas contribuições em razão da solidariedade. Pelo contrário, **ela as previu como fonte de financiamento da seguridade social, com requisitos bastante específicos e regras de competência fechadas – e não abertas à conformação pelo legislador ou intérprete**” (grifos próprios).

Tanto as contribuições sociais quanto os impostos possuem regras de competência fechada, impostas pela própria Constituição Federal (195, § 4º e 154, inciso I) pois tais tributos somente podem ser instituídos “desde que sejam

24 TRF 1ª Região – AMS 0009784-14.2015.4.01.3200 / AM, rel. desembargador Federal Hercules Fajoses, Sétima Turma, Publicado em 28.10.2016.

25 LEÃO, Martha Toribio. op. cit. p.128.

26 BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle, São Paulo: Noeses, 2006. p. 133.

não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

O que se observa é que a Suprema Corte, ao fundamentar o princípio da solidariedade para justificar a flexibilização da legalidade em relação às contribuições sociais do PIS e da COFINS, permitindo a delegação de competência ao Poder Executivo para a fixação de alíquota no caso de receita financeira e declarando a constitucionalidade dos dispositivos que permitem ao Poder Executivo alterar as alíquotas do PIS e da COFINS em relação às operações com álcool acaba por, inicialmente, ignorar a premissa de que as contribuições sociais são regras de competência fechada. Portanto, não possuem caráter extrafiscal e, além disso, adota o entendimento de que a solidariedade no Direito Tributário justificaria que fosse buscada sempre a maior arrecadação possível, o que não é verificável (ainda por cima quando se utiliza de tal princípio para flexibilizar uma garantia constitucional).

Por fim, a utilização de argumentos não verificáveis para a flexibilização de garantias é reiterada pelo voto do Ministro Edson Fachin, que, valendo-se de um argumento consequencialista afirmou que não poderia concordar com o princípio da tipicidade cerrada, “*sob pena de inviabilização da tributação no país*”.

O argumento consequencialista utilizado não pode ser utilizado para flexibilizar o princípio da legalidade. Isso porque, como bem ensina a doutrina de Tathiane dos Santos Piscitelli “*a interpretação que se confere ao princípio da legalidade tributária é bastante restrita: trata-se de prescrição constitucional que visa efetivar o Estado democrático de direito e legitimar a existência de tributos*”²⁷ e, sendo assim o argumento consequencialista somente será juridicamente válido quando respeitar os limites impostos pelos princípios que regem o ordenamento:

Argumentos consequencialistas cujo conteúdo revele a consideração de um dos elementos aqui referidos serão válidos do ponto de vista jurídico

e, assim, passíveis de serem tomados como razão de decidir, sem o risco de ser-lhes imprimida a pecha de argumentos políticos ou econômicos.²⁸

Sobre o tema, defendendo os direitos constitucionalmente garantidos aos contribuintes, ensina a Jurista Misabel Derzi que uma decisão consequencialista que não passa pela devida delimitação acaba por afrontar a própria segurança

27 PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Argumentando pelas consequências no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2011. p. 199.

28 PISCITELLI, Tathiane dos Santos. op. cit. p. 233.

jurídica constitucionalmente prevista ao contribuinte: “*uma teoria decisional consequencialista, desprovida de uma rigorosa delimitação das consequências que se deseja empregar, é totalmente incompatível com o princípio da segurança jurídica, pela absurda incerteza que a sua manipulação propicia*”.²⁹

4. Conclusão

O que se observa da análise do Tema 939 e da alegação da Suprema Corte de que haveria uma evolução jurisprudencial que caminharia em direção à uma “nova legalidade”, nada mais é do que uma solução sem amparo na CF para flexibilizar garantias constitucionais focada unicamente no pressuposto de que o Congresso Nacional não tem capacidade legislativa para instituir leis que tragam os critérios de incidência tributária dos tributos e, portanto, sobraria aos regulamentos via Executivo tal papel.

Nesse sentido, mostra-se pertinente e atual o entendimento da nossa homenageada Elizabeth Carrazza ao afirmar que o sistema constitucional brasileiro prevê que a imposição de qualquer obrigação tributária requer a previsão legal de forma a observar o postulado da Tripartição dos Poderes e o processo legislativo constitucional. Tal entendimento não pode jamais ser superado sob pena de nos afastarmos de um Estado Democrático de Direito.

A Constituição Federal foi assim concebida para garantir a segurança jurídica daqueles que estão sob seu regimento e não pode ter seus ditames flexibilizados pelo Poder Judiciário. Neil MacCormick, sobre tal ponto, ensina que um dos mais importantes méritos do Estado de Direito é que, onde ele floresce, a segurança jurídica floresce também, como parte dele.³⁰

29 DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2009, p. 173 e 216.

30 MACCORMICK, Neil. Rethoric and the Rule of Law: a Theory of Legal Reasoning, p. 238.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva na exigência estatal dos impostos

Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa¹
Thaís Helena Morando²

Resumo

O artigo em epígrafe tem por objetivo enfatizar a importância de os entes políticos tributantes, seja na função legislativa, executiva ou judiciária, observarem, fielmente, os princípios constitucionais fundantes do Estado Brasileiro, como o Republicano e o Federativo, dentre outros, para uma satisfatória operacionalização do Direito Tributário, atualmente, estudado à luz dos chamados “direitos fundamentais dos contribuintes”. Procura-se demonstrar, como resultado, que somente com esse “olhar constitucional”, a nossa sociedade passará a contar com uma tributação justa e solidária, que atenda aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, tão relegados a um segundo plano, em razão das vicissitudes econômico-financeiras, que assolam o erário público. Em que pese o esforço da melhor doutrina de Direito Tributário brasileira e de seu apelo à plena observância e adoção pela interpretação sistemática da Constituição Federal de 1988, ainda, assim, percebemos um nítido e indubitável “comodismo e falta de vontade política” das pessoas jurídicas de direito público interno, ou seja, a União Federal, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal de amoldarem e submeterem as materialidades dos impostos, sobre os quais detêm competências tributárias, à aplicação da progressividade. Para realizar o estudo proposto utilizou-se o método da pesquisa bibliográfica – doutrinária e legislativa – com técnica de análise qualitativa.

- 1 Mestre e Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora de Direito Tributário nos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da PUC-SP. Vice-Coordenadora do Curso de Direito da PUC-SP. Coordenadora da Cadeira de Direito Tributário junto ao Departamento IV – das Relações Tributárias, Econômicas e Comerciais da Faculdade de Direito da PUC-SP. Juíza Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT). Advogada.
- 2 Mestre e Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora de Direito Tributário nos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da PUC-SP. Membro Efetivo da Comissão do Contencioso Administrativo Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil – Seção São Paulo (OAB/SP). Advogada.

Palavras-Chave: impostos; igualdade; tributo; princípio; capacidade contributiva; progressividade.

Sumário

Introdução. 1. Breve noção de Princípio. 2. Princípios Jurídicos. 3. Princípio Republicano. 4. Princípio da Igualdade. 5. Princípio da Capacidade Contributiva. 5.1. A Expressão “sempre que possível”. Considerações finais. Referências.

Introdução

O presente artigo tem como objetivo integrar uma obra em homenagem a nossa querida amiga, irmã e companheira, de sempre, Professora Doutora ELIZABETH NAZAR CARRAZZA, cientista do direito, precursora das várias atividades acadêmicas e profissionais, enquanto operadora do direito, que aprendemos a admirar e respeitar, cada uma a seu modo, desde os primeiros passos da vida acadêmica. Com ela observamos que não há tempo e nem limites para o conhecimento. Aprendemos a interpretar as normas, a aplicá-las e o mais importante: o modo de transmiti-las, com a sabedoria, cautela e serenidade que lhe são peculiares. Professora Beth é nosso exemplo de profissional que nunca deixou de nos atender e de nos dar oportunidades. É uma grande honra poder participarmos desta homenagem tão merecida. Resolvemos escrever algumas linhas sobre princípios, chave-mestra de seu discurso, sempre voltado para o bem social e interesse público, sua preocupação constante.

Vivemos, atualmente, uma fase de turbulência em todos os sentidos. As sociedades enfrentam problemas de todo o jaez. Não só no Brasil, como em todos os países, problemas como a fome, a falta de moradia, a falta de emprego, o desespero dos refugiados, situações de pandemia, como a que vivenciamos neste momento, enfim, circunstâncias extremamente constrangedoras e inquietantes tanto para o Poder Público quanto para as comunidades em geral. Tudo isso se deve à má gestão e utilização dos recursos públicos, à falta de zelo e cuidado com o meio ambiente, à irresponsabilidade de alguns administradores no exercício e condução das políticas públicas e também às injustiças sociais que ocorrem no mundo como um todo.

É cediço que em nosso país, nos termos do artigo 3º da Carta Magna, um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é “construir

uma sociedade livre, justa e solidária”. Essa é uma incumbência do Estado, representado pelos entes políticos e dos próprios administrados, ou seja, os contribuintes. Uma das diversas incumbências que o Estado detém é a instituição de tributos. Essa é uma tarefa que cabe às pessoas jurídicas de direito público interno, ou seja, a União Federal, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal porque só elas são detentoras do Poder Legislativo, que lhes dá a possibilidade de criar tributos com finalidade fiscal. Isso quer dizer que os tributos são recolhidos para que os cofres públicos sejam abastecidos de dinheiro a fim de que o Estado possa cumprir suas atividades em prol da coletividade. Essa função de instituir as espécies tributárias cabe apenas às pessoas políticas.

O papel do contribuinte, que realiza o fato de índole econômica, previsto na norma tributária, é o de arcar com a prestação de caráter compulsório, desde que a lei instituidora respeite os princípios constitucionais que informam a tributação.

Portanto, o encargo de minimizar as injustiças sociais pertence ao Estado que pode utilizar, como meio para alcançar esse fim, o uso da tributação. Essa tarefa também recai sobre os contribuintes, elencados pela lei, tolhidos no seu direito de propriedade e liberdade, já que serão obrigados a recolher o valor do tributo, querendo ou não parte de seu patrimônio é peado pelo Estado, sempre em consonância, como dito, com os preceitos constitucionais.

A espécie tributária mais importante, sob o ponto de vista econômico, é o imposto, também denominado por Geraldo Ataliba,³ como tributo não vinculado. Isso porque é através dessa exação tributária que o Estado arrecada maiores quantias em pecúnia.

Tentaremos demonstrar, neste artigo, que o Estado pode utilizar outros critérios, além da capacidade econômica, na instituição e arrecadação dos impostos a fim de cumprir a capacidade contributiva.

1. Breve noção de Princípio

Princípio, em linguagem leiga, significa começo, origem, o que dá início ou nascimento a algo, é o ponto de partida.

O princípio, não deixa de ser uma “regra”, que está hierarquicamente acima das demais e que ostentam maior concretude e especificidade em relação às matérias sobre as quais disciplinam.

3 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 137.

Para José Joaquim Gomes Canotilho,⁴ vários são os critérios sugeridos para distinguir os princípios das regras, a saber:

grau de abstração: os princípios são normas que possuem um grau de abstração relativamente elevado. Já as regras apresentam um grau de abstração reduzido.

grau de determinabilidade: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras, por parte do legislador ou do magistrado e as regras são susceptíveis de aplicação imediata;

caráter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito: os princípios são normas com papel fundamental e essencial no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema de fontes (como princípios constitucionais);

proximidade da ideia de direito: os princípios são “standards” juridicamente vinculantes radicados na ideia de justiça e as regras são normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias, são válidas ou não, e os princípios suscitam problemas de valia, importância e ponderação

O estudo aqui desenvolvido aborda os princípios jurídicos, normas superiores do ordenamento jurídico que, dentre outras funções, ajudam a limitar o exercício das competências tributárias das pessoas políticas.

2. Princípios Jurídicos

Em termos jurídicos, os princípios são regras gerais e abstratas, diretrizes máximas do sistema normativo, que podem se apresentar implícita ou explicitamente. São, pois, entidades basilares do ordenamento jurídico brasileiro, que resguardam direitos e garantias fundamentais, norteando o exercício do Poder Legislativo e servindo de balizadores interpretativos.

Para Geraldo Ataliba,⁵ os princípios jurídicos são as linhas mestras do sistema jurídico, as grandes diretrizes que apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade.

O desrespeito a um princípio implica violação de todo o sistema jurídico, trazendo como consequência, a inconstitucionalidade da norma.⁶

4 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 1034-1035.

5 ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª ed., atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 34.

6 Celso Antônio Bandeira de Mello esclarece a respeito: “Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não

Há vários princípios que informam o sistema como um todo e princípios que embasam o poder de tributar, de forma mais direta.

3. Princípio Republicano

O princípio republicano é o princípio fundamental e informador de todo o sistema jurídico, dominando o Texto Constitucional.

O artigo 1º da Constituição Federal declara que o Brasil é uma República, o que significa uma forma de governo fundada na igualdade jurídica das pessoas e na participação político-eletiva democrática.

É lógico que todas as pessoas físicas e jurídicas são diferentes no mundo real, cada uma com seus traços e características próprios. Estamos nos reportando à igualdade jurídica das pessoas que implica na inexistência de distinções injustificadas entre os indivíduos, pois todos são cidadãos titulares de deveres e direitos.

A participação político-eletiva democrática significa que o poder político pertence ao conjunto de cidadãos (povo) que o exerce por meio de eleição democrática de representantes, os quais irão compor os órgãos Executivos e Legislativos em suas várias órbitas (federal, estadual, municipal e distrital).

Geraldo Ataliba,⁷ a respeito, aduz:

República é o regime político em que os exercentes de funções políticas (executivas e legislativas) representam o povo e decidem em seu nome, fazendo-o com responsabilidade, eletivamente e mediante mandatos renováveis periodicamente.

Consoante às instruções de Roque Antonio Carrazza:⁸

República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade.

apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos". Curso de Direito Administrativo. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 842.

7 ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 2ª ed., atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 13.

8 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 57.

As eleições periódicas e a atuação dos governantes em nome do povo configuram características da República. Portanto, os detentores do poder político devem seguir a vontade geral do povo, respeitando a Constituição, pois de forma contrária não poderão estar legitimados a atuar em nome da sociedade.

Em que pese não haver explícita referência à vedação de emenda tendente a abolir a República, tal preceito constitui cláusula pétrea e está consignado de forma inequívoca no próprio parágrafo 4º do artigo 60 da Constituição Federal de 1988, pois o voto direto, secreto, universal e periódico, assim como a separação de poderes e os direitos e garantias individuais são conquistas históricas obtidas com a implantação do regime republicano.

O caráter da República é transitório. Na expressão de Dalmo de Abreu Dallari:⁹

O Chefe de Governo recebe um mandato, com o prazo de duração predefinido. E para evitar que as eleições reiteradas do mesmo indivíduo criassem um paralelo com a monarquia, estabeleceu-se a proibição de reeleições sucessivas.

Acrescenta-se ainda que há nítida relação entre República e Federação desde 1891 com a autonomia assegurada aos Estados membros. A federação é uma decorrência necessária do nosso regime republicano.

O princípio republicano estabelece a igualdade entre os entes políticos e os entes federativos: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Assim, a federação é expressão própria do regime republicano.

A possibilidade da escolha dos governantes e a periodicidade dos mandatos são regras que dão concretude ao princípio republicano.

Dito princípio representa, em matéria tributária, o fim dos privilégios fiscais até então concedidos a uma classe de pessoas privilegiada pela nobreza e pelo poder. Por força de tal princípio, todos os cidadãos devem contribuir para os cofres públicos, mediante o exercício da tributação.

A lei que cria um tributo deve, necessariamente, prestigiar os princípios da igualdade (tratamento isonômico entre os contribuintes) e da legalidade sob pena de violação ao princípio republicano. Assim, a lei criadora da carga tributária deve atingir a todos, sem exceção, o que nos leva aos princípios da generalidade da tributação e ao da igualdade.

Essa lei deve alcançar a todos, com exceção daqueles que, por força constitucional, são imunes.

9 DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos da Teoria Geral do Estado. São Paulo: Editora Saraiva, 1991, p. 193.

É pelo princípio republicano que todo o indivíduo que realizar o fato jurídico tributário, ou fato imponível, deve ser compelido a pagar tributos.

4. Princípio da Igualdade

O princípio da igualdade vem de forma expressa na Constituição Federal, em seu artigo 5º, *caput*:

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

Elizabeth Nazar Carrazza¹⁰ ensina:

A igualdade preconizada pela Carta Magna não visa ao tratamento de todos de um modo idêntico pelas normas jurídicas. Absurdo pretender-se a imposição dos mesmos deveres e a concessão dos mesmos direitos a todos os indivíduos de maneira indiscriminada, esquecendo-se, como visto, de que existem diferenças entre crianças e adultos, jovens e velhos, ricos e pobres, etc.

(...) a verdadeira igualdade que parte da existência das desigualdades reais, aferíveis através de critérios lógicos, previamente fixados, não se confunde com a chamada igualdade material. Até porque não se pode afirmar que existam no mundo dos fenômenos físicos dois seres absolutamente idênticos. As semelhanças e as dessemelhanças são características intrínsecas do mundo real, do mundo material. Apenas no plano abstrato pode-se falar em igualdade absoluta, criada pela mente do homem.

Considerando essas desigualdades no mundo fenomênico ou no mundo real, o legislador constituinte acrescentou no artigo 150, II do Texto Superior, o princípio da igualdade, em matéria tributária, sem prejuízo do estabelecido no artigo 5º do mesmo Diploma, reproduzido a seguir:

10 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e Progressividade Igualdade e Capacidade Contributiva. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 41.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito federal e aos Municípios: (...)

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

Humberto Bergmann Ávila,¹¹ ao tratar do princípio da isonomia, desenvolve interessante doutrina, como demonstra algumas de suas conclusões:

1) a igualdade é a relação entre dois ou mais sujeitos, com base numa medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de uma determinada finalidade;

2) a medida de comparação, ademais de efetivamente existente, deve ser aferida por meio de elemento indicativo com o qual guarde vinculação, devendo manter vínculo de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade que justifica sua utilização; (...)

5) a validade do uso da medida de comparação depende de compatibilidade com a Constituição, sendo aferida não só pela compatibilidade com a finalidade que a sua utilização visa a promover, como pela ausência de regra que proíbe o seu uso, imponha o uso de outra diferente, iguale aquilo que ela separa, pré-exclua a busca da finalidade que justificou sua utilização ou pela inexistência de princípio que exclua o seu uso.

Esse princípio constitui verdadeiro sustentáculo da democracia e da República, o que representa a conquista do Estado Democrático de Direito.

Tal preceito é dirigido aos legisladores federal, estaduais, distrital e municipais, cabendo a eles zelar pelo tratamento equânime entre contribuintes que estejam na mesma situação quando da elaboração da lei. É voltado também ao aplicador da lei, pois cabe ao contribuinte lesado acionar o Poder Judiciário, que se incumbirá de resolver a situação.

No mesmo sentido, Jorge Miranda:¹²

11 ÁVILA, Humberto Bergmann. Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 192-193.

12 MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional – Tomo IV – Direitos Fundamentais. 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 241.

Igualdade perante a lei não é igualdade exterior à lei. É, antes de tudo, igualdade na lei. Tem por destinatários, desde logo, os próprios órgãos de criação do Direito.

O legislador pode escolher um fator de discriminação, obedecidos os critérios constitucionalmente postos pelo artigo 150, II da Constituição Federal, permitindo a aplicação da lei em estrita observância ao princípio da isonomia.

Para tanto, a diferenciação criada pela lei não pode ser injustificada, devendo guardar uma relação de pertinência lógica, abstratamente considerada, entre o fator diferencial e a desequiparação procedida, possibilitando, no caso concreto, o prestígio aos interesses constitucionalmente amparados.

O princípio da igualdade impede a discriminação injustificada, pois conflita com o ordenamento jurídico constitucional. Porém, pode a norma estatuir diferenciações, desde que seja respeitada a proibição de tratamento diferenciado entre contribuintes que estejam na mesma situação.

5. Princípio da Capacidade Contributiva

Princípio que decorre da isonomia. A igualdade cumpre-se, em matéria de impostos, através do cumprimento do princípio da capacidade contributiva.

Nesse sentido, Regina Helena Costa:¹³

A noção de igualdade está na essência do conceito de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.

Tal princípio¹⁴ é conhecido pela doutrina como aquele que informa ou orienta os impostos, ou seja, princípio informador dessa espécie, que configura

13 COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e código tributário nacional. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 105.

14 O princípio da capacidade contributiva foi previsto desde a Constituição Imperial de 1824 em seu artigo 179, XV que dizia: “Ninguém será exemplo de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”. Voltou a surgir na Constituição de 1946, tendo em vista que houve omissão a respeito do princípio nas Constituições de 1891, 1934 e 1937. “Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

“A capacidade contributiva não significa só um pressuposto, mas também uma medida. Assente que todos devem contribuir se tiverem capacidade contributiva, deve-se ir mais longe: contribuirão na medida de sua capacidade contributiva. Há que dar critérios de capacidade contributiva para avaliar da justiça do tributo em si mesmo perante aquela pessoa e em

norma geral destinada aos legisladores de cada ente político ao exercerem sua competência para instituírem os tributos.

Nesse sentido, Claudio de Abreu e Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa:¹⁵

O princípio constitucional da capacidade contributiva configura norma geral destinada à observância por parte dos legisladores infraconstitucionais quando do exercício da competência tributária, bem como do direito de cada sujeito passivo no tocante ao respeito da respectiva capacidade econômica.

O artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal estabelece acerca do assunto, esclarecendo que “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”.

Analisando-se o artigo 145 da Magna Carta, podemos dizer que o legislador constituinte dirigiu ao legislador ordinário duas normas:

uma que estabelece a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte;

outra que confere às autoridades administrativas a faculdade de procederem à verificação dos sinais exteriores de riqueza do contribuinte.

A norma que trata do princípio da capacidade contributiva é aquela que estabelece a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, aqueles que dispõem de maiores recursos devem contribuir em proporção maior àqueles que possuem modesta capacidade de contribuir.

Vale aqui lembrar as lições de Geraldo Ataliba,¹⁶ em torno de tal princípio:

Um multimilionário tem muita capacidade contributiva, deve pagar muito imposto; um rico tem bastante capacidade contributiva vai pagar muito

termos de igualdade”. CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite. *Direito Tributário*. 2ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2000, p. 125.

15 ABREU, Claudio de; LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna. *Capacidade Contributiva: Instrumento de Justiça Fiscal para a Cidadania*. In: LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna (coord.). *Direito Tributário – Constituição e Processo: Garantias ao Contribuinte*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 47.

16 ATALIBA, Geraldo. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. In: *Revista de Direito Tributário*, nº 51, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990, p. 152.

imposto, o médio paga um pouco de imposto, o pobre não paga nada. Esta é a igualdade, em matéria tributária, traduzida no princípio da capacidade contributiva.

A capacidade econômica a que se refere o artigo 145 § 1º da Constituição Federal de 1988 pode ser interpretada sob dois ângulos, ou seja, de forma subjetiva ou objetiva.

Regina Helena Costa¹⁷ a respeito do tema nos elucida:

Fala-se em *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza. Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa (grifos do autor).

No entanto, não nos parece que a intenção do legislador-constituente foi a de interpretá-la no sentido subjetivo, considerando a condição, possibilidades ou situação financeira do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva orienta o exercício da competência tributária no sentido de apenas considerar, para fins de tributação, os sinais objetivos de riqueza, o que na expressão de Alfredo Augusto Becker,¹⁸ recebe o nome de *factos-signos presuntivos de riqueza*, tais como: ser proprietário de veículo automotor, ou de imóvel, operar em Bolsa, entre outros.

A capacidade contributiva a que se refere o artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal de 1988 é objetiva e, portanto, se refere àquelas manifestações objetivas de riqueza como ter imóveis, possuir automóveis etc. Assim, não está relacionada com as condições econômicas do contribuinte considerado de forma individualizada. Até porque a lei deve ser genérica, ou seja, geral e abstrata, e assim atinge todos aqueles que realizarem a situação prevista na lei, sob pena de privilegiar uma situação individualizada, desrespeitando os princípios republicano e da igualdade.

Paulo de Barros Carvalho,¹⁹ a respeito do tema, ensina-nos:

17 COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e código tributário nacional. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 105.

18 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 460.

19 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 196.

Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto.

Elizabeth Nazar Carrazza²⁰ sustenta que:

De qualquer sorte, não importa se a manifestação da capacidade contributiva é objetiva ou subjetiva. Em outros termos, não é a disponibilidade financeira para contribuir o dado relevante para que se possa aferir da existência ou inexistência da capacidade contributiva. Tal escolha já foi feita pela Constituição ao eleger os fatos-signos presuntivos de riqueza, passíveis de tributação.

Ricardo Lobo Torres esclarece:²¹

A capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. ...Significa que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.

Conforme Luis Eduardo Schoueri:²²

A capacidade contributiva absoluta é verdadeira regra do ordenamento, já que proíbe que o legislador preveja hipóteses tributárias que não revelem, objetivamente, capacidade contributiva.

É importante observar que o legislador não vai se preocupar com a conta bancária do contribuinte e nem se tem ele condições de arcar com o imposto ou não.

Portanto, o legislador infraconstitucional, ao exercer sua competência legislativa, deve levar em conta o caráter pessoal dos impostos e as condições econômicas do contribuinte, de forma objetiva, a fim de respeitar o princípio da capacidade contributiva.

20 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e Progressividade Igualdade e Capacidade Contributiva. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 70.

21 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 17ª ed. Rio de Janeiro: Reenovar, 2010, p. 93-94.

22 SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 314.

5.1 A Expressão “sempre que possível”

Diz o Texto Constitucional em seu art. 145 § 1º: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e...”.

Claro que não é uma simples recomendação ao legislador. Deve ele levar em consideração a regra-matriz do imposto a ser instituído, que, e se, permitir, deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva.

Entendemos que os impostos têm sempre o caráter da personalidade, pois quem realiza o fato jurídico, previsto na norma tributária, é sempre uma pessoa, seja ela física ou jurídica.

Nesse sentido, Claudio de Abreu e Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa²³ esclarecem:

Portanto, cabe reiterar, que o caráter pessoal dos impostos estabelecidos no § 1º do art. 145 da Constituição, assegura a todos os sujeitos passivos que estiverem na mesma situação jurídica, quer sejam pessoas físicas ou jurídicas, o mesmo tratamento tributário, prescrevendo a incidência tributária de acordo com a respectiva capacidade econômica.

O legislador de cada pessoa política tributante deve elencar e aplicar critérios até de ordem subjetiva para que se corrijam eventuais situações de desigualdades. Melhor explicando, esse critério subjetivo deve ser viabilizado através da redução ou até da supressão total das alíquotas aplicáveis aos impostos. Exemplo típico é daquele ancião(ã) aposentado(a), que recebeu por herança imóvel de alto valor, mas que não tem condições de suportar o pagamento do IPTU, eis que percebe apenas valor referente a aposentadoria de baixo valor.

A respeito do tema, Misabel Abreu Machado Derzi,²⁴ esclarece:

Tecnicamente, a capacidade econômica somente é adequadamente atendida se o legislador considerar tanto os critérios objetivos, como aqueles subjetivos.

23 ABREU, Claudio de; LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna. Capacidade Contributiva: Instrumento de Justiça Fiscal para a Cidadania. In: LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna (coord.). Direito Tributário – Constituição e Processo: Garantias ao Contribuinte. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 49.

24 BALEIRO, Aliomar Baleeiro. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999, p. 749.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado para todo e qualquer imposto, mesmo naqueles impostos classificados como indiretos. Melhor dizendo, nos impostos tidos como indiretos o critério para que se possa alcançar a capacidade contributiva não é a capacidade econômica do contribuinte, levando-se em conta o fato tributado. Nesses casos o critério é outro, qual seja, o consumo, por exemplo.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado:²⁵

Também o consumo tem sido apontado como excelente índice de capacidade contributiva. Por isto mesmo, ao nos reportarmos aos impostos ditos *reais*, dos quais é exemplo o Imposto sobre Produtos Industrializados, afirmamos que também em relação a estes pode ser praticado o princípio constitucional em estudo. Na verdade o consumo é um autêntico rival da renda pessoal como índice da capacidade contributiva e como base para a cobrança de impostos progressivos.

Porém, segundo alguns doutrinadores, dentre eles Roque Antonio Carrazza,²⁶ alguns impostos, por sua natureza, não se coadunam com o princípio da capacidade contributiva, como é o caso do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Nesse tipo de imposto, a carga econômica é repassada ao preço da mercadoria ao longo da cadeia de operações mercantis. Assim, quem suportará o valor do tributo é o consumidor final e não o contribuinte, ou seja, aquele que realizou o fato imponible (comerciante, industrial ou produtor). Isso porque no entender do autor “não é da índole do ICMS ser graduado segundo a capacidade econômica dos contribuintes. Nem dos impostos que, como ele, são chamados, pela Ciência Econômica, de indiretos”.

Novamente, as lições de Elizabeth Nazar Carrazza:²⁷

Na verdade, ali o encargo financeiro representado pelo tributo, repercute no valor final do produto industrializado ou do bem posto em comércio. Quando estes produtos ou bens são considerados essenciais, devem sofrer tributação menor. Isto não decorre da maior ou menor capacidade

25 MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 87.

26 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 96.

27 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e Progressividade Iguuldade e Capacidade Contributiva. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 125-126.

contributiva do chamado contribuinte de direito, mas, sim das necessidades objetivas daquele que adquire o produto ou o bem. Melhor esclarecendo, a Constituição expressamente exige que quem adquire óculos seja menos tributado por via de IPI do que quem adquire perfumes (ambos são produtos industrializados, mas, o primeiro, é essencial, ao passo que, o outro, é supérfluo, devendo, pois, ensejar uma tributação mais intensa).

O contribuinte, nos casos desses impostos (ICMS e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)) é o comerciante, industrial ou produtor, chamado de contribuinte de direito. Mas, quem suporta o encargo financeiro é o contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final. Buscou-se, nessas situações, uma igualdade genérica, onde se preserva e resguarda aqueles que são mais fragilizados, sob o ponto de vista econômico.

Entendemos que o princípio em tela também pode ser aplicado nesses impostos, onde o critério para se cumprir tal princípio não é o da capacidade econômica analisado de forma objetiva, mas sim, a essencialidade do produto. Alíquotas maiores para produtos supérfluos. Alíquotas menores para produtos essenciais.

A nosso sentir, a capacidade econômica do contribuinte, levando-se em consideração o fato tributado, de forma objetiva, não é o único critério a ser apontado pelo legislador ordinário para que se possa alcançar a tão almejada justiça fiscal, em matéria de impostos.

Nesse contexto, mais uma vez Hugo de Brito Machado²⁸ nos elucida:

Seja como for, ainda que se admita a tese contrária, certo é que a progressividade, como assevera Dino Jarach, pode ser adotada nos casos de impostos reais, com fins distintos daqueles de adequação à capacidade contributiva como, por exemplo, nos impostos sobre imóveis, com o objetivo de reduzir a concentração da propriedade dos denominados bens de raiz, e nos impostos sobre consumo de bens determinado com o objetivo de desestimular dito consumo.

A tributação graduada segundo a capacidade econômica do contribuinte é um critério que atende e prestigia a legalidade e a igualdade. Mas não é só esse critério que valoriza a isonomia, a legalidade, alcançando a minimização das injustiças sociais.

28 MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 69-70.

No nosso entendimento a essencialidade dos produtos ou mercadorias, como já explicado, também serve de critério para se cumprir a capacidade contributiva nos impostos, entendidos como indiretos. O legislador deve, nesse caso, ter em mente, colocar em relevo, a essencialidade do produto, aplicando alíquotas seletivas, e não a capacidade econômica, sob o ponto de vista objetivo.

Outro exemplo a ser considerado é a cesta básica do trabalhador que não deve ser tributada, eis que é composta por produtos alimentícios básicos, necessários à sobrevivência do homem. Pouco importa se quem está adquirindo tem pouca capacidade econômica ou não. O que se leva em consideração é a essencialidade dos produtos que a compõem. Por outro lado, cigarros, bebidas alcólicas, nocivos à saúde, devem ser tributados com alíquotas mais altas, por serem supérfluos.

A seletividade pode ser observada com aplicação de alíquotas progressivas, diferentes ou por variações das bases de cálculo ou por meio da supressão total das alíquotas, caracterizando-se os incentivos fiscais.²⁹

Ao lado da essencialidade e da capacidade econômica, considerada de forma objetiva, há outros critérios, que podem e devem ser levados em conta pelos legisladores infraconstitucionais a serem aplicados nos impostos, para que atendam ao princípio em tela.

Podemos citar, à guisa de exemplo, alíquotas diferenciadas nos impostos sobre heranças e doações com base no grau de parentesco. Alíquotas maiores ou menores de acordo com a proximidade ou não dos herdeiros, na linha de sucessão. Basta ter vontade política para tanto e procurar meios que atendam à justiça social. Só assim conseguiremos tal objetivo.

Por decorrência, os impostos devem ser progressivos. A progressividade se alcança através da variação das alíquotas, que devem ser agravadas na medida em que as bases de cálculo forem aumentando.

Nesse sentido as lições de Renato Lopes Becho:³⁰

Alíquota progressiva é aquela que cresce com o aumento da base de cálculo. Quanto maior for a base de cálculo, maior será a alíquota, nesta hipótese.

E acrescenta:

29 COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e código tributário nacional. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 382.

30 BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 66-67.

Já a progressividade é o caminho para se atingir a justiça tributária. Com ela se coaduna, integralmente, a capacidade contributiva. Consideremos que seja, até, a única forma, em se tratando de alíquotas e suas variações, de atingir esse princípio. Pagando-se um imposto maior à proporção que aumenta a base de cálculo, é possível que cada um contribua com o mesmo grau de sacrifícios para a manutenção do Estado, por via de arrecadação tributária.

A respeito, Hugo de Brito Machado:³¹

Ainda que não seja possível adaptar-se *com exatidão* o dever fiscal individual à capacidade contributiva de cada contribuinte, a alíquota progressiva cumpre melhor que a proporcional o princípio da capacidade contributiva.

Deve-se estabelecer a diferença entre alíquotas progressivas e alíquotas proporcionais. A proporcionalidade pode ser estabelecida por meio de alíquotas iguais e bases de cálculo diferentes, o que conflita com o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que os mais fragilizados, economicamente falando, acabarão por pagar mais do que aqueles que têm maior possibilidade de contribuir, pois são fortes sob o ponto de vista econômico.

Exemplo disso seria o seguinte: “A” ganha R\$ 10.000,00 (dez mil reais); “B” ganha R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Aplicando-se a proporcionalidade, ambos pagam alíquota de 5% sobre o ganho de cada um: “A” pagará R\$ 500,00 (quinhentos reais); “B” pagará R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais).

Tanto “A” como “B” estão pagando o mesmo imposto; porém é mais penoso para “B” arcar com o valor do imposto do que para “A” que, em termos econômicos, está em condições bem mais favoráveis do que “B”, que terá um sacrifício muito grande ao recolher esse valor para os cofres públicos.

Nesse ponto, Elizabeth Nazar Carrazza,³² uma vez mais esclarece:

Afasta-se, assim, a possibilidade de tributação meramente proporcional, uma vez que a desigualdade patrimonial existente entre os contribuintes conduz, necessariamente, a alíquotas diferenciadas de acordo com a variação da base de cálculo do tributo.

31 MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 69.

32 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e Progressividade Igualdade e Capacidade Contributiva. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 121.

Por outro lado, não há falar em proporcionalidade quando se cobra uma alíquota única de todos os contribuintes, uma vez que, nesta hipótese, o mais pobre acabará por pagar mais tributo que o mais rico, apesar de em termos absolutamente numéricos tal não ocorrer.

Portanto, a progressividade³³ das alíquotas é o meio mais adequado para que se cumpra e se concretize o princípio da capacidade contributiva e por consequência, o da igualdade. A progressividade serve de instrumento para que se faça a justiça fiscal na exigência dos impostos.

6. Conclusão

Enfatizamos no presente artigo, os princípios republicanos e o da igualdade, que nos levam, inexoravelmente, ao importante princípio tributário da capacidade contributiva, informador da seara dos impostos.

A Constituição Federal de 1988, como visto, adotou o princípio da capacidade contributiva sob um viés objetivo, e para tanto, preocupou-se em elencar nas normas de competência tributária dos entes públicos, ou seja, da União Federal, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, fatos de expressiva índole econômica, sem se ater à realidade subjetiva de cada contribuinte.

Desse modo, a fim de atender à capacidade contributiva, as leis criadoras dos impostos deveriam tê-los estruturados, de forma que suas alíquotas variassem, progressivamente, à medida que fossem elevando suas respectivas bases de cálculo.

Expusemos também que os impostos, tido como indiretos, ICMS e IPI podem e devem cumprir o princípio da capacidade contributiva, relevando o critério da essencialidade dos produtos ou mercadorias, objetos da exação.

Por fim, ponderamos que além da capacidade econômica e da essencialidade, os legisladores das diversas Casas Legislativas dos entes políticos, devem selecionar e aplicar outros elementos para se cumprir a capacidade contributiva, pois só conseguiremos uma sociedade justa, igualitária e a própria concretização dos direitos fundamentais com a aplicação da capacidade contributiva na exigência estatal dos impostos.

33 Aliomar Baleeiro, enfatiza: "Hoje, os impostos progressivos são universais. Parece que não existe nenhum país, em grau apreciável de civilização, que os não empregue. Essa utilização, além disso, tende a estender-se, cada vez mais, a maior número de impostos". BALEEIRO, Aliomar Baleeiro. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999, p. 753.

Referências

- ABREU, Claudio de; LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna. Capacidade Contributiva: Instrumento de Justiça Fiscal para a Cidadania. In: LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna (coord.). *Direito Tributário – Constituição e Processo: Garantias ao Contribuinte*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª ed., atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. Sistema Tributário na Constituição de 1988. In: *Revista de Direito Tributário*, nº 51, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar Baleeiro. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.
- BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite. *Direito Tributário*. 2ª ed. Coimbra: Editora Almedina, 2000.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade Igualdade e Capacidade Contributiva*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e código tributário nacional*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria Geral do Estado*. São Paulo: Editora Saraiva, 1991.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional – Tomo IV – I Direitos Fundamentais*. 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

Princípios tributários e a questão racial

Maria Angélica dos Santos¹

Resumo

Este artigo tem como objetivo analisar como o elemento “raça” dialoga com os princípios tributários previstos constitucionalmente e quais são os impactos reais de um sistema tributário que não estabelece uma centralidade da raça no debate sobre justiça fiscal. Nesse sentido, apresentar-se-ão, primeiramente, as noções gerais sobre raça e racismos e como estes se articulam com a tributação. Posteriormente, estabelecer-se-ão conexões entre os princípios tributários e a questão racial, de modo a se evidenciar a necessidade premente de se estabelecer uma releitura de tais princípios à luz de uma interseccionalidade fiscal. Por fim, e a partir da aplicação desse método, serão apresentadas propostas e estratégias que implicarão em maior justiça fiscal para todos os grupos racializados que compõem a estrutura social brasileira.

1. A raça e a tributação²

Pensar a questão racial é se dispor a compreender as relações que permeiam a vida em sociedade. Embora a raça tenha se constituído como um conceito que carrega forte carga fenotípica, o seu assento está, sobretudo na conformação das relações que se estabelecem nas sociedades. Raça é um elemento relacional, ou seja, deriva das relações estabelecidas social, política, economicamente e culturalmente.³ Desse modo, embora biologicamente haja poucas e irrelevantes distinções entre os corpos que compõem a raça humana, em termos sociais e

1 Doutora em Direito pela UFMG. Mestra em Direito Público pela PUC-Minas. Professora Universitária.

2 A relação estabelecida nesse texto entre raça e tributação considera os pressupostos desenvolvidos pela *Critical Race Theory*, termo cuja tradução utilizada será Teoria Racial Crítica, e seus estudos envolvendo raça, racismo e poder.

3 Francisco Bethencourt esclarece que “a instabilidade do termo ‘raça’ prova que a sua classificação reflete o contexto histórico, em vez de defini-lo” (BETHENCOURT, 2018, p. 30). Nesse sentido, compreende-se a raça como uma construção social, podendo variar histórica, cultural e politicamente. BETHENCOURT, Francisco. Racismos: Das Cruzadas ao século XX. São Paulo: Companhia das Letras, 2018.

políticos o elemento “raça” é importante e até mesmo determinante para se compreender o modo como as sociedades se articulam em torno do poder.

No Brasil, perduram resquícios de um mito fundador que considera as estruturas sociais, políticas, econômicas e normativas harmonizadas em torno de uma denominada democracia racial. O mito da democracia racial, foi impulsionado no século XIX por quatro fatores, quais sejam: 1 – a literatura produzida pelos viajantes que visitaram o país; 2 – a produção da elite intelectual e política; 3 – a direção do movimento abolicionista institucionalizado; e 4 – o processo de mestiçagem.⁴

Além desses fatores dispostos, há uma catalização do processo de consolidação do mito através do pensamento de Gilberto Freyre, que estabelece possibilidades de construção de uma sociedade brasileira promissora, forte e capaz de empreender estratégias de superação de diferenças étnicas incontornáveis entre os grupos envolvidos no processo de colonização – brancos, negros e indígenas. Referindo-se à racionalização teórica desenvolvida por Gilberto Freyre, Petrônio Domingues explica que:

Ao racionalizar teoricamente o que *a posteriori* foi chamado de “democracia racial”, Gilberto Freyre, na obra *Casa-Grande & Senzala*, de 1933, catalisou os fundamentos de um mito construído historicamente pela classe dominante, contudo aceito, no geral, por camadas das demais classes sociais e, em particular, por um setor da população negra. O lançamento de *Casa-Grande & Senzala* teve menos importância pela originalidade das proposições colocadas e mais pela capacidade de canalizar a representação popularizada das relações entre negros e brancos do país e transformá-la na ideologia racial oficial.⁵

Numa democracia racial, como passou-se a compreender nossa sociedade a partir do século XX, as relações estabelecidas entre os grupos sociais ocorriam dentro de uma lógica de miscigenação igualitária, ou seja, o processo de mistura entre as raças diluiria quaisquer preconceitos ou dilemas que pudessem se estabelecer em decorrência de distinções raciais. Esse pensamento se fortaleceu e espalhou culturalmente de modo a silenciar o debate sobre raça e a

4 DOMINGUES, Petrônio. O mito da democracia racial e a mestiçagem no Brasil (1889-1930). *Diálogos Lationamericanos*, número 010. Universidad de Aarhus. Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal, 2005.

5 DOMINGUES, Petrônio. O mito da democracia racial e a mestiçagem no Brasil (1889-1930). *Diálogos Lationamericanos*, número 010. Universidad de Aarhus. Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal, 2005.

desconsiderar a existência de racismos, haja vista a relação harmônica e saudável que se estabeleceu com base no mito fundador de nossa sociedade.

Não se pode ignorar, entretanto, que todos os corpos são racializados, pois este processo implica no estabelecimento de parâmetros comparativos benéficos a um grupo e prejudiciais a outro. Desse modo, ao se estabelecer um corpo como negro, por exemplo, emerge desta construção um parâmetro que opõe a este corpo negro um outro, o branco. As disputas de poder⁶ que estruturam as sociedades modernas são impulsionadas por uma hierarquização desses corpos tomando por base a raça. Dentro dessa lógica, na sociedade brasileira atual há corpos racialmente privilegiados – os brancos. Em contraposição, há aqueles corpos que são racialmente prejudicados – os negros. A essa articulação hierarquizada de corpos a partir da raça dá-se o nome de racismo. Sérgio Costa contribui bastante para a compreensão deste fenômeno da modernidade⁷ ao estabelecer que:

O racismo corresponde à suposição de uma hierarquia qualitativa entre os seres humanos, os quais são classificados em diferentes grupos imaginários, a partir de marcas corporais arbitrariamente selecionadas. Essa hierarquização apresenta tanto consequências socioeconômicas quanto político-culturais. As primeiras dizem respeito ao surgimento de uma estrutura de oportunidades desigual, de tal sorte que aqueles a quem se atribui uma posição inferior na hierarquia racial imaginada são sistematicamente desfavorecidos na competição social, cabendo-lhes os piores postos de trabalhos, salários proporcionalmente menores, dificuldades de acesso ao sistema de formação escolar e profissional, etc.⁸

Em 2019, o IBGE divulgou pesquisa sobre desigualdades por raça no Brasil. Nesta pesquisa evidenciou-se que no mercado de trabalho, 68,6% dos cargos gerenciais são ocupados por corpos brancos, enquanto 29,9% são ocupados por corpos negros. Com relação à distribuição de renda e condições de moradia, em

6 A tese da racialização diferencial, defendida nos estudos da Teoria Racial Crítica, se conecta bastante à análise proposta nesse texto, pois considera “os modos como a sociedade dominante racializa diferentes grupos minoritários em diferentes circunstâncias em função de necessidades que se modificam (...)”. DELGADO, Richard; STEFANCIC, Jean. *Teoria crítica da raça: uma introdução*. São Paulo: Editora Contracorrente, 2021, p. 34.

7 Nesse texto, aplica-se a compreensão de “modernidade” como uma narrativa complexa que constrói a civilização ocidental e que possui como lado escuro a “colonialidade”, conforme defende Walter Dignolo em consonância com os estudos desenvolvidos pelo Grupo de Estudos Modernidade/Colonialidade. MIGNOLO, Walter. *Colonialidade: o lado mais escuro da modernidade*. Revista Brasileira de Ciências Sociais, Vol. 32, nº 94, junho/2017.

8 COSTA, Sérgio. *Dois Atlânticos: teoria social, anti-racismo, cosmopolitismo*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2006, p. 11.

2018, 32,9% de corpos negros tinha renda inferior a US\$ 5,50/dia, contra 15,4% de corpos brancos nas mesmas condições. Dentre os que vivem com renda inferior a US\$ 1,90/dia 8,8% são corpos negros, contra 3,6% de corpos brancos nas mesmas condições. Quanto à violência sofrida, a maioria dos homicídios são contra corpos negros, tanto masculinos quanto femininos. Na educação, as taxas de analfabetismo também são maiores entre negros.⁹

O grupo racialmente prejudicado na sociedade brasileira, formado por corpos negros, é o grupo mais vulnerável à tributação porque, inclusive, já precisou vivenciar a experiência tributária na condição de coisa. A superação do processo de coisificação do corpo negro também possui implicações tributárias, cujo sistema necessitou reformular-se para acolher a transição de *status* de negros e negras de coisa para sujeito.

O processo de coisificação do corpo negro vem mencionado na obra organizada por Lília M. Schwarcz e Flávio Gomes, quando narram que:

Não por coincidência os cativos apareciam nos inventários de senhores e traficantes como “bens” – bens semoventes – que podiam ser vendidos, comprados e alugados. O local onde se exercia tal comércio era o mercado de escravos, onde se acumulavam e se expunham os africanos recém-chegados. Desde homens e mulheres abastados até pequenos proprietários possuíam escravos. (...) Outros proprietários penhoravam escravos, deixavam cativos como herança para familiares, doavam africanos como presentes para afilhados.¹⁰

Sendo o racismo uma estratégia de hierarquização social que toma como base a raça, ao se considerar que não há diferenças raciais no Brasil não seria possível se falar em racismo, ou mesmo em racismos diversos, tendo em conta não haver distinções significativas que diferenciasssem os corpos equiparados pelo processo de miscigenação.

Dentro dessa lógica de democracia racial, a estrutura normativa do país foi se consolidando sempre em consonância com um discurso de silenciamento de quaisquer ruídos que pudessem conduzir para a constatação de que, na verdade, a sociedade brasileira não se constitui em uma democracia racial e muito menos desconsidera o elemento “raça” para conformar suas relações públicas e privadas. Muito pelo contrário, e como os dados demonstram, existe racismo

9 Disponível em https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101681_informativo.pdf, acesso em 24 out. 2021.

10 Dicionário da escravidão e liberdade: 50 textos críticos/Lília Moritz Schwarcz e Flávio dos Santos Gomes (orgs.). – 1ª ed. – São Paulo: Companhia das Letras, 2018, p. 34 e 35.

no Brasil. O racismo no Brasil não deixou de existir em nenhum momento sequer, sempre determinando os processos de hierarquização social, política e econômica.

Nesse sentido, quando se organizam as normas que irão conduzir a sociedade brasileira, embora haja um discurso que defenda a neutralidade impositiva sobre os corpos em que elas recaem, este discurso busca validade no mito da democracia racial que ainda encontra guarida em nossa sociedade. Porém, do mesmo modo como o próprio mito fundador não se sustenta, o argumento de neutralidade normativa também não se valida diante da realidade brasileira.

Trazendo o debate para o campo do Direito Tributário, quando a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estabelece um Sistema Tributário Nacional e esquematiza uma série de limitações constitucionais a este poder de tributar, tem-se o desenho de um arcabouço normativo que se pretende neutro, mas que, na prática, acaba sendo conduzido por uma lógica que silencia desigualdades raciais importantes e que exigiriam uma complexificação normativa que se dispusesse a colocar a raça como elemento central no debate tributário.

A compreensão da inexistência de uma democracia racial no Brasil, implica na necessidade de se ter um olhar mais realista para o Sistema Tributário Nacional e para uma neutralidade sistêmica defendida como possibilidade de materialização de justiça fiscal.¹¹ Essa necessidade se estabelece ao se constatar que se não há uma democracia racial que embase as relações sociais, políticas, culturais e econômicas no país, também não há como se garantir justiça fiscal através de uma neutralidade da tributação que desconsidere diferenças raciais estruturantes e práticas racistas estruturais¹² da sociedade brasileira.

Em pesquisa de 2019, a OXFAM Brasil revelou que 1% mais rico da população brasileira ganha 72 duas vezes mais que os 50% mais pobres.

Em outra pesquisa, agora apresentada no *Dossiê Mulheres Negras: retrato das condições de vida das mulheres negras no Brasil*,¹³ editado pelo Ipea em parceria com a Secretaria de Políticas para as Mulheres, a Secretaria de Políticas de Promoção da Igualdade Racial e a ONU Mulheres, destacou-se que a renda das mulheres negras não chega nem à metade daquela recebida pelos homens

11 Essa categoria é trabalhada neste texto como sendo aquela que materializa efetivamente *igualdade de resultados* dentro da sociedade. Permitindo que haja mobilidade vertical ascendente na pirâmide social para os grupos que ocupam a base, sendo estes grupos compostos sobretudo por corpos negros.

12 As categorias “estruturante” e “estrutural” que aparecem neste texto dialogam com o pensamento de Pierre Bourdieu e suas reflexões sobre sistemas simbólicos. Para um aprofundamento nesse assunto recomendo a leitura de BOURDIEU, Pierre. O poder simbólico. Rio de Janeiro: Editora Bertrand Brasil. S.A., 1989.

13 Disponível em [Dossiê Mulheres Negras: retrato das condições de vida das mulheres negras no Brasil](https://ipea.gov.br/pt-br/publicacoes/dossies/dossi%C3%AAs/dossi%C3%AAs-2020/dossi%C3%AAs-2020-01) (ipea.gov.br).

brancos e corresponde a cerca de 56% dos rendimentos das mulheres brancas. Essa disparidade se repete quanto à situação educacional, à inserção no mercado de trabalho, ao acesso a bens duráveis e às tecnologias digitais, à condição de pobreza e a vivência de situações de violência.

Segundo dados do IPEA, uma tendência observada ao longo de toda a série histórica é o crescimento da proporção de domicílios “chefiados” por mulheres. Em 1995, 23% dos domicílios tinham mulheres como pessoas de referência; vinte anos depois, este número chega a 40%. Esse é um fenômeno majoritariamente urbano: 43% dos lares na cidade tinham uma mulher como pessoa de referência em 2015, comparadas a 25% no campo, valor que se aproxima mais dos patamares da média brasileira de 1995. Nas cidades, houve um aumento de aproximadamente 18 pontos percentuais entre 1995 e 2015, ao passo que no campo a variação foi de apenas dez pontos, o que parece demonstrar um ritmo menos acelerado de transformações comportamentais nessa parcela da sociedade. Cabe ressaltar que as famílias chefiadas por mulheres não são exclusivamente aquelas nas quais não há a presença masculina: em 34% delas, há a presença de um cônjuge. Mesmo assim, é elevado o patamar de famílias em que as mulheres não têm cônjuges e têm filhos/as e, nesses casos, há que ressaltar o fato de que, muitas vezes, tais famílias se encontram em maior risco de vulnerabilidade social, já que a renda média das mulheres, especialmente a das mulheres negras, continua bastante inferior não só à dos homens, como à das mulheres brancas.¹⁴

Dados de pesquisa realizada pelo IPEA em 2017¹⁵ comprovam que as disparidades entre os índices de vulnerabilidade social referentes a mulheres brancas e mulheres negras seguem demonstrando que as mulheres negras estão sempre em desvantagem frente às mulheres brancas, seja em termos de infraestrutura urbana ou rural, capital humano ou renda e trabalho.

A Receita Federal do Brasil mostra que, em 2018,¹⁶ impostos indiretos (que são aqueles que recaem sobre os grupos que mais vulneráveis, que não possuem bens duráveis, propriedade ou herança) representaram quase 50% da arrecadação total de tributos no país, de forma estável entre 2008 a 2017, ao passo em que impostos sobre renda e propriedade representaram cerca de 23% da arrecadação no mesmo período. Lucros e dividendos não representaram nenhuma arrecadação, pois são isentos.

14 MARCONDES, Mariana Mazzini ... [et al.] (organizadoras). Dossiê mulheres negras: retrato das condições de vida das mulheres negras no Brasil. Brasília: Ipea, 2013. p. 23 a 32.

15 Dados disponíveis em: [170823_lancamento_ivs_metodologia_e_primeiros_resultados.pdf \(ipea.gov.br\)](#), acesso em 02 dez. 2020.

16 Dados disponíveis em: [ctb-2018-publicacao-v5.pdf \(economia.gov.br\)](#), acesso em 02 dez. 2020.

Com base nos dados expostos anteriormente e que evidenciam como a raça é elemento contundente nas estatísticas de desigualdades sociais no Brasil, é possível se comprovar que o mito da democracia racial não se sustenta e, portanto, não pode servir como argumento de legitimação para uma neutralidade racial da tributação. A tributação não é neutra diante do elemento “raça” e as estatísticas evidenciam isso.

O discurso liberal da neutralidade dos princípios tributários e de todo o Sistema Tributário Nacional não se adequa aos pressupostos de uma justiça fiscal que ofereça igualdade de resultados na distribuição das riquezas. Em consonância com a escola de pensamento predominante neste texto, a Teoria Racial Crítica, o liberalismo não se configura como uma abordagem adequada para o enfrentamento de problemas raciais, pois defende uma igualdade de tratamento para todas as pessoas, independente de repercussões históricas sobre condições atuais,¹⁷ o que invisibilizaria a raça e desconsideraria o racismo como elemento estrutural e determinante para o *modus operandi* da tributação e da promoção de políticas públicas no Brasil, que contemplam sobretudo o grupo racialmente privilegiado.

A tributação, sendo uma relação de poder entre público e privado, Estado e contribuintes, precisa considerar a fragilidade dos argumentos liberais por democracia racial e neutralidade sistêmica, para conseguir estabelecer uma justiça fiscal que realmente materialize os preceitos constitucionais estabelecidos à luz do Estado Democrático de Direito.¹⁸ Para tanto, os princípios tributários são fundamentais. Mas como esses princípios tributários dialogam com a questão racial?

2. As limitações constitucionais ao poder de tributar e a questão racial

O Sistema Tributário Nacional apresentado pela CR/88 organiza suas limitações ao poder de tributar em limitações positivas e limitações negativas. As

17 DELGADO, Richard; STEFANCIC, Jean. Teoria crítica da raça: uma introdução. São Paulo: Editora Contracorrente, 2021, p. 49.

18 Misabel Derzi explica que Estado Democrático de Direito é expressão ampla, cujos fundamentos (art. 2º) e objetivos (art. 3º), são conectados à estrutura econômica e social, ao desenvolvimento, à justiça e à igualdade. Estado democrático, seria uma noção de sistema político que abrange não só instituições governamentais formalmente consideradas, como também valores e diretrizes adotados pela Constituição. DERZI, Misabel in BALLEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 11.

limitações positivas ao poder de tributar são os princípios tributários.¹⁹ Tais princípios se estruturam em diálogo com os demais princípios previstos constitucionalmente e devem se alinhar com direitos e garantias fundamentais.

As limitações constitucionais ao poder de tributar, sejam elas positivas ou negativas, precisam, portanto, se harmonizar aos demais preceitos previstos constitucionalmente e que se organizam com o intuito de materializar os corolários do Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, tanto os princípios tributários quanto as imunidades tributárias, lidas estas últimas como limitações negativas ao poder de tributar, devem considerar os dilemas da realidade social brasileira para se articularem de modo a promover justiça fiscal.

Partindo de uma noção de justiça que considere uma *igualdade de resultados*²⁰ para todos os grupos que compõem determinada sociedade, para que tal noção esteja sintonizada com os preceitos defendidos pelo Estado Democrático de Direito, necessita ter a raça como elemento central. Somente com a centralidade da raça na construção da justiça é que os princípios tributários darão conta de materializar-se nas relações fiscais de modo a produzirem os efeitos de limitadores positivos ao poder de tributar, direcionando os contornos e modos da tributação para que esta não se volte contra o contribuinte e passe a conformar-se como mais uma forma de opressão social que reforça a imobilidade da pirâmide social. Essa imagem, fotografada de modo recorrente pelas pesquisas, preserva os mesmos contornos há séculos, estando no topo os mesmos grupos de sempre e na base aqueles mesmos que por lá ficam, sai geração, entra geração.

Com isso, é adequado constatar que somente se alcançará justiça fiscal quando a raça figurar como elemento central para a materialização deste ideal socioeconômico. De outra maneira, o que se terá são tentativas falaciosas que manterão tudo como sempre foi, ou seja, uma sociedade desigual e organizada para beneficiar a um pequeno grupo de privilegiados que pouco contribuem para reduzir desigualdades.

A redução de desigualdades sociais, conforme disposto no art. 3º do texto constitucional, é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e deve dialogar, para que se efetive, com os princípios tributários que estão arrolados no art. 150 do mesmo texto. Mas para que se reduzam desigualdades

19 Há princípios constitucionais explícitos e implícitos. Neste texto concentrarei a abordagem somente em alguns princípios tributários de modo a evidenciar a relação complexa que existe entre eles e a questão racial.

20 Nesse sentido, Liam Murphy e Thomas Nigel explicam que “o esquema tributário justo é aquele se insere num conjunto de instituições econômicas que, em sua totalidade, produzem resultados sociais eficientes e justos”. MURPHY, Liam; NIGEL, Thomas. O mito da propriedade: os impostos e a justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 129.

é necessário, de antemão, se compreender quais são os principais elementos deflagraadores dessas mesmas desigualdades.

As pesquisas apresentadas pelos principais institutos do país, interessados em compreender as desigualdades socioeconômicas que permeiam as relações sociais brasileiras, destacam que o elemento “raça” sempre aparece evidenciando desvantagens. Os mais pobres são negros, as mais pobres são negras. Os corpos mais vulneráveis, ao se considerar saúde e segurança pública, são corpos negros. Os índices de acesso à educação seguem favorecendo corpos lidos socialmente como brancos. Esporte e cultura continuam direitos predominantemente atrelados a grupos dominantes economicamente, e, portanto, brancos. Por conta disso, é possível se comprovar que a raça é determinante para a construção do cenário atual em que o país se encontra e para a preservação de desigualdades.

Mas o Sistema Tributário Nacional apresenta como um de seus princípios mais caros a igualdade ou isonomia tributária. O inciso II do art. 150, CR/88 determina:

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

(...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;²¹

Quando a tributação se materializa na vida do contribuinte, entretanto, as distinções sociais, econômicas e culturais não deixam de aparecer. Dessa forma, todo o esforço normativo para amenizar desigualdades é jogado por terra quando a realidade se impõe sobre a dinâmica tributária. Há uma incoerência entre a norma e a realidade na incidência da norma.

Em atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Misabel Derzi explica que:

Princípios como generalidade, igualdade e universalidade de tributação, por via dos quais se erradicam imunidades e privilégios, conferidos a pessoas em razão do exercício de cargos ou funções, e se abole o tratamento tributário desigual mais gravoso para uns do que para outros, estão

21 Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 10 jun. 2021.

a serviço de um conceito de democracia mais concreto, mais completo, que arma de defesa a minoria político-econômica (que pode corresponder à maior parcela da sociedade), frente à decisão de uma elite economicamente dominante. Igualmente as isenções e outros favores fiscais que privilegiam, em geral, grupos econômicos dotados de grande capacidade contributiva, não podem servir a interesses privados, em detrimento da maior parte, mais pobre e desprotegida dos mesmos benefícios. O princípio da igualdade aparece, então, como proibição de distinguir, seja a que título for. Em especial, mecanismos de defesa das minorias políticas.²²

Entretanto, como apresentado pelas pesquisas, na prática tais princípios não cumprem sua função de erradicar privilégios. Muito pelo contrário, o modo como são articulados para sua aplicação acaba por conferir e fortalecer desigualdades. Essas categorias como “generalidade” e “universalidade” acabam por preservar uma lógica liberal que defende uma neutralidade tributária que, como já explicado, se funda num mito de democracia racial que não se sustenta estatisticamente. Os estudos desenvolvidos pela Teoria Racial Crítica defendem que “a neutralidade racial ou concepções ‘formais’ de igualdade, que se expressam em regras que insistem em um mesmo tratamento para todas as ocasiões, só conseguem remediar as formas mais flagrantes de discriminação (...)”,²³ mas não dão conta de resolver as demandas cotidianas que ficam encobertas pelo manto da racionalidade generalista.

A capacidade contributiva do contribuinte, por exemplo, precisa ser considerada tendo em vista as disparidades que compõem as realidades sociais dos grupos afetados pela tributação. Não há como se naturalizar o argumento de que corpos periféricos sentem o impacto da carga tributária do mesmo modo como os sente a elite. Sem uma aplicação persistente da progressividade tributária, o princípio da capacidade contributiva não dará conta de enfrentar os dilemas raciais brasileiros.²⁴ Também não é viável se considerar que a tributa-

22 DERZI, Misabel in BALLEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 8-9.

23 DELGADO, Richard; STEFANCIC, Jean. Teoria crítica da raça: uma introdução. São Paulo: Editora Contracorrente, 2021, p. 33.

24 Embora não aborde a questão racial, o texto de Hugo Rodrigues e Antônio Oliveira contribui muito para a compreensão da progressividade e sua estreita relação com a materialização de justiça distributiva, ao fazer com que a tributação se imponha com maior peso sobre ricos para se transferir essa riqueza aos mais pobres em forma de bens e serviços (RODRIGUES, Hugo Thami; OLIVEIRA, Antonio Furtado de. A regressividade do sistema tributário brasileiro. 2017. Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/ppds/article/download/16449/4096>. Acesso em: 30 out. 2021). Esse movimento fiscal acaba por repercutir positivamente sobre corpos negros, que compõem a camada mais pobre da sociedade segundo as pesquisas.

ção de grandes fortunas inviabilizaria o desenvolvimento econômico do país, tornando mais pobres os ricos e mantendo pobres como estão.

Em outro importante princípio tributário encontra-se a vedação ao confisco, determinando-se que a tributação não pode servir para retirar do contribuinte o mínimo necessário à sobrevivência digna. Nesse sentido, evidencia-se outra contradição da norma com a realidade fiscal, ao se constatar que a tributação acaba incidindo sobre alguns determinados grupos de modo a destitui-los de toda e qualquer possibilidade de sobrevivência minimamente digna. Servindo, para além de dificultar o acesso a bens duráveis de consumo, como um imobilizador da pirâmide social. Esses corpos, que são majoritariamente negros, acabam gastando todo o pouco que ganham com itens básicos de sobrevivência e, com isso, mais da metade do que ganham acaba sendo direcionado para o pagamento de tributos indiretos. Embora teoricamente o tributo não tenha um efeito confiscatório, na prática é algo muito próximo disso que acaba acontecendo na realidade dos corpos que compõem a base da pirâmide social.

Numa leitura detida dos principais manuais dedicados à matéria tributária no país, é possível observar que a questão racial não aparece como eixo na aplicação dos princípios constitucionais. Na verdade, a questão racial não aparece de modo algum. Desse modo, evidencia-se uma dissonância entre a intenção doutrinária e normativa de respaldar e materializar corolários de um Estado Democrático de Direito, que precisa considerar raça, e a prática tributária que, ao se impor sobre a realidade, afasta-se dos ideais democráticos de justiça fiscal ao não promover igualdade.

Na prática, a opção por uma tributação que prioriza o consumo e serviços, em detrimento de uma incidência tributária mais severa sobre patrimônio e renda, evidencia uma escolha política por se respaldar no Sistema Tributário Nacional o mito fundador da democracia racial. Não se trata exclusivamente de uma questão de classe, tendo em vista, como demonstram as pesquisas, que no recorte social a raça desponta como elemento determinante. Desse modo, por conta dessa escolha de política fiscal, o ato de tributar se impõe de forma injusta sobre corpos que ocupam a base da pirâmide social e que não adquirem bens duráveis e nem constituem renda suficiente para formar herança a ser transmitida para seus descendentes.

A ausência de uma articulação síncrona entre princípios tributários e política fiscal acaba por gerar injustiça fiscal, reforçando desigualdades. Mas há mais complexidades a serem consideradas. Os princípios tributários, por si, não reforçam condições discriminatórias e desiguais. A política fiscal, por sua vez, possui forte derivação ideológica e reflete a cultura da democracia racial

que legitima uma neutralidade racial na tributação. Desse modo, os princípios tributários serão aplicados de forma justa quando a política fiscal tiver centralidade na raça, quando o Sistema Tributário Nacional não for neutro em relação aos processos de hierarquização de corpos em decorrência da raça. A neutralidade racial da tributação não se sustenta diante da regressividade fiscal.

Os dados comprovam que há prevalência de uma lógica de tributação no país que preserva um modelo regressivo desde sua origem, sempre buscando desonerar os grupos dominantes e repercutindo fortemente sobre a camada trabalhadora e dominada. Essa regressividade não se materializa somente através de estratégias de oneração dos grupos dissidentes, mas também e sobretudo através de uma desoneração dos grupos dominantes. Trata-se, portanto, de uma estratégia que preserva os ricos sempre ricos e os pobres sempre pobres. Os negros sempre à margem e os brancos sempre no centro (considerando essas categorias – margem e centro – como espaços de trânsito de poder).

A sociedade brasileira, como demonstram as pesquisas, é bastante desigual. Nesse sentido, as desigualdades catalisadas pelo sistema tributário somam-se a outras e as reforçam, fazendo com que as demais desigualdades fiquem ainda mais proeminentes e nocivas. Com isso, dilemas de raça, gênero e classe tornam-se mais severos quando atravessados pela tributação regressiva.

Essa regressividade, que se materializa através de uma incidência maior da tributação sobre o consumo, coloca sob desconfiança a concretização dos ideais defendidos diuturnamente pela CR/88. Esse modelo de tributação insiste em manter a vulnerabilidade dos corpos negros, que são os mais vulneráveis socialmente desde o período colonial – em que não eram nem mesmo considerados corpos, mas sim mercadorias, conforme mencionado anteriormente.

Dessa preservação da vulnerabilidade que é reforçada por uma tributação regressiva e que empobrece e precariza sem medidas, outros dilemas que recaem sobre o corpo negro acabam sendo indiretamente reforçados, como o genocídio da população negra, o super encarceramento da população negra, a precarização do trabalho dos corpos negros e a vulnerabilidade sanitária deste grupo social. Tudo isso permite a constatação de que, de alguma forma, o Sistema Tributário Nacional e sua persistente regressividade são contribuintes de uma política maior de hostilização de vidas negras.

Tomando por base o conceito de Achille Mbembe, é possível se considerar que o uso persistente da regressividade tributária se materializa como uma das facetas da necropolítica²⁵ que, através da tributação, mantém comprometida

25 O autor camaronês considera essa categoria, que emerge do seu diálogo com a teoria do biopoder de Michel Foucault, como o poder de ditar que pode viver e quem deve morrer. Para um aprofundamento no tema recomendo a leitura do livro *Necropolítica*. MBEMBE,

a redução de desigualdades e perpetua a imobilidade socioeconômica desses corpos no espaço mais vulnerável da camada social. Nesses termos, em matéria tributária também é possível se perceber uma necropolítica fiscal.

A necropolítica fiscal é estratégia que se vale da tributação para definir quais serão os corpos que bem viverão e quais serão aqueles que sobreviverão precariamente ou fenecerão. Quais serão os corpos que poderão vivenciar a experiência tributária como uma ferramenta de justiça fiscal, promotora de bem-estar através de políticas públicas eficientes; e quais serão os corpos que vivenciarão a experiência tributária como sendo mais um instrumento de opressão social que, associada a outros muitos marcadores, serve para capturar aquele corpo na imobilidade da base da pirâmide social, exposto à morte e à miserabilidade de uma vida sem esperanças. O uso persistente da regressividade tributária é uma escolha política que se harmoniza com propósitos da necropolítica fiscal, ao mesmo tempo em que se afasta dos ideais constitucionais albergados à luz do Estado Democrático de Direito.

A análise da história da tributação através de impostos indiretos no Brasil demonstra que há uma utilização destes como catalizadores de desigualdades e não o contrário. Tais tributos têm servido para reforçar distanciamentos socioeconômicos e imobilizar socialmente grupos minoritários. Impende destacar que mesmo havendo uma propensão à regressividade dos impostos indiretos, vê-se um claro tensionamento desta regressividade para bem além do aceitável ao se constatar que mais da metade da carga tributária nacional materializa-se em tributação sobre consumo e serviços.

Em outra frente, o estabelecimento de políticas de isenção de tributação sobre lucros e dividendos repartidos entre sócios e acionistas, bem como a implementação da dedução sobre capital próprio, reforçam o caráter regressivo da tributação e o empenho em se desonerar os grupos que mais poderiam contribuir, fazendo recair o peso da carga tributária sobre aqueles que já estão fortemente oprimidos por outros marcadores.

Sendo assim, aqueles que já são historicamente oprimidos por questão de raça, gênero ou classe, ainda passam a ser oprimidos também pela tributação. Essa sobreposição de opressões se estabelece de maneira simbólica, mas possui repercussões bastante reais sobre a construção de uma justiça fiscal brasileira.

Sendo a raça o principal elemento desigualador na materialização do ato de tributar, deve ser este elemento o principal ponto de torção para a promoção de igualdade e justiça fiscal. Quando o elemento “raça” estiver no centro da

Achille. *Necropolítica: biopoder, soberania, estado de exceção, política da morte*. São Paulo: n-1 edições, 2018.

tributação, então será possível considerar a viabilidade dos princípios tributários na redução de desigualdades sociais e, portanto, ter-se-á materializado um dos principais objetivos da República Federativa do Brasil. Mas como fazer isso?

3. Interseccionalidade fiscal

Nos estudos desenvolvidos pela Teoria Racial Crítica, a interseccionalidade se apresenta como uma ferramenta analítica útil para se compreender como as relações de poder se estabelecem e para se construir caminhos alternativos que rompam com ciclos de subalternização. Desse modo, ao se ter em vista os princípios tributários é viável se pensar em como tais princípios se interseccionam e dialogam entre si e com marcadores de opressão.

Ao explicar o uso da interseccionalidade como ferramenta analítica, Patricia Hill Collins e Sirma Bilge explicam que:

O uso da interseccionalidade como ferramenta analítica aponta para várias dimensões importantes do crescimento da desigualdade global. Primeiro, a desigualdade social não se aplica igualmente a mulheres, crianças, pessoas de cor, pessoas com capacidade diferentes, pessoas trans, populações sem documento e grupos indígenas. Em vez de ver pessoas como uma massa homogênea e indiferenciada de indivíduos, a interseccionalidade fornece estrutura para explicar como categorias de raça, classe, gênero, idade, estatuto de cidadania e outras posicionam as pessoas de maneira diferente no mundo. Alguns grupos são especialmente vulneráveis às mudanças na economia global, enquanto outros se beneficiam desproporcionalmente delas. A interseccionalidade fornece uma estrutura de interseção entre desigualdades sociais e desigualdade econômica como medida da desigualdade social global.²⁶

O método da interseccionalidade permite que se articulem relações entre tributação e raça a partir dos princípios tributários. Sendo assim, para que as limitações positivas ao poder de tributar cumpram o objetivo constitucional de reduzir desigualdades sociais, uma das alternativas possíveis é o uso do método da interseccionalidade ao se aplicar tais princípios.

²⁶ COLLINS, Patricia Hill; BILGE, Sirma. Interseccionalidade. 1ª ed. São Paulo: Boitempo, 2021, p. 33.

Ao interseccionar os princípios tributários com os marcadores de opressão que determinam imobilidade na pirâmide social, tornar-se-á possível a construção de uma justiça fiscal harmonizada com os corolários de um Estado Democrático de Direito. Ao se aplicar os princípios constitucionais através da lente da interseccionalidade será possível considerar a raça, dentre outros marcadores de opressão, como o principal elemento de torção das relações fiscais. Tal se dá, pois não há como introduzir outros marcadores de opressão sem ter a raça como elemento central. A ausência do elemento “raça” deixa o debate incompleto, incapaz de integralizar-se. É o que ocorre, por exemplo, quando se introduz o gênero no debate e promove-se sua inter-relação com a tributação.

Nas pesquisas apresentadas neste texto, é possível se constatar como a experiência da raça está amalgamada com o gênero e a classe, estando que as mulheres negras, dentre os pobres, como as mais pobres. Então, no entrecruzamento de tributação e gênero, sempre emerge a raça. A raça sempre aparece, inicialmente, como a pedrinha no sapato, mas que vai ganhando robustez e logo já é uma rocha sólida que se impõe desafiadora para tributaristas e constitucionalistas.

As pensadoras feministas negras insistem em defender, e com razão, que teoria e prática precisam andar juntas. Grada Kilomba explica que “formas de opressão não operam em singularidade; elas se entrecruzam”.²⁷ O entrecruzar dessas três retas (tributação, gênero e raça) é inevitável. Mas a emergência da raça não se dá somente quando se entrecruza tributação e gênero. O mesmo ocorre ao se trazer o marcador de classe para o debate. Sendo assim, o entrecruzamento de tributação e classe torna incontornável a questão racial. Considerando-se que dentre os mais pobres, estão os corpos negros. Sendo assim, nas relações que envolvem poder, a lente da interseccionalidade focará no elemento “raça” mais cedo ou mais tarde. Quanto antes, melhor. O mesmo se dá quando o marcador for capacidade, etariedade, sexualidade e assim por diante. A raça é determinante para uma real compreensão das complexidades decorrentes das relações de poder.

A tributação implica no estabelecimento de um poder muito específico sobre nossas existências, o poder de tributar. Esse poder autoriza que o Estado alcance nossa esfera privada e de lá retire recursos para a manutenção pública. A raça, embora seja um conceito carregado de fluidez, implica, a grosso modo, em um artifício de hierarquização de corpos a partir de critérios biológicos, psicológicos, culturais, intelectuais ou morais. Neste sentido, os elementos-chave

27 KILOMBA, Grada. Memórias da plantação – Episódios de racismo cotidiano. Rio de Janeiro: Cobogó, 2019, p. 98.

deste debate lidam de modo muito aproximado com o poder. O poder é o elemento comum a todas essas categorias (tributação e raça). Então, numa inversão proposital do pensamento, quando se aborda tributação e raça, estar-se-á, específica e incontornavelmente, falando sobre poder.

Misabel Derzi explica que “usa-se o Direito Tributário como instrumento da política social, atenuadora das grandes diferenças econômicas ocorrentes entre pessoas, grupos e regiões”.²⁸ Esse uso, porém, sofre uma precarização ao não se ter uma preocupação na centralidade da raça. Enquanto a raça for desconsiderada pela tributação, a função atenuante de desigualdades, que a advogada mineira aponta, não será alcançada.

Tomando por base todo o exposto, uma alternativa possível, para se amenizar os impactos da regressividade fiscal sobre corpos racializados prejudicialmente – os corpos negros, é o uso do método da interseccionalidade para uma leitura entrecruzada dos princípios tributários com o elemento “raça”. Deste esforço forjar-se-ia o conceito de interseccionalidade fiscal, sendo este o movimento de promover uma intersecção constante entre os princípios tributários e os variados marcadores de opressão existentes na sociedade brasileira.

Propõe-se, portanto, através da aplicação do método da interseccionalidade fiscal, tendo centralidade na raça, uma potencialização da progressividade fiscal, com a tributação incidindo cada vez mais sobre propriedade e renda, de modo a desonerar grupos minoritários e a promover igualdade de resultados, capaz de reduzir os efeitos de uma prática histórica e reiterada que oferece contornos racistas à tributação no país. Além disso, considera-se incontornável o estabelecimento de uma incidência tributária robusta sobre grandes fortunas, tendo também, neste caso, o elemento “raça” como critério determinante para uma desoneração reparatória²⁹ das fortunas de negras e negros.

A consideração de uma desoneração reparatória, posta aqui como uma reparação histórica por séculos de exploração e subjugação racial impostos aos corpos negros, encontra legitimidade e validade na avaliação histórica das desigualdades e injustiças e no compromisso disposto constitucionalmente de se estabelecer uma sociedade justa e igualitária. A compensação histórica é uma estratégia que merece atenção, pois os impactos de uma política fiscal que se funda no mito da democracia racial para se pautar como neutra sobre corpos

28 DERZI, Misabel in BALLEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8.ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 9.

29 Aplicando-se aqui os parâmetros de uma justiça compensatória, o que se pretende é aventar estratégias de ações afirmativas no âmbito tributário e que sirvam para reparar injustiças históricas. Essa dimensão retrospectiva também deve ser alvo de reflexões, englobando-se no rol de medidas prospectivas que contribuam para a redução de desigualdades estreitamente vinculadas à questão racial.

que são sistematicamente desiguais e ocupam posições distintas na pirâmide social, possuem fortes reflexos intergeracionais. Ao se colocar o elemento “raça” no centro estratégico da justiça fiscal, abrem-se possibilidades de justiça distributiva, bem como de propostas de justiça compensatória.

A raça, como já explicado, emerge como elemento central ao redor do qual gravitam todos os demais marcadores. Sendo assim, ao se utilizar a interseccionalidade fiscal, a raça deverá figurar como elemento central da equação. Então, ao se aplicar os princípios tributários, como igualdade, não confisco, legalidade, capacidade contributiva, dentre outros, faz-se necessário o uso da lente da interseccionalidade fiscal, trazendo um entrecruzar de marcadores de opressão para serem considerados e, a partir daí se permitir que tais princípios contribuam efetivamente para a materialização dos corolários do Estado Democrático de Direito e materializem justiça fiscal.

4. Conclusão

Os princípios tributários previstos constitucionalmente são articulados em consonância com o mito da democracia racial, que fundamenta a neutralidade normativa tributária. Entretanto, diante dos dados apresentados em pesquisas diversas, o mito da democracia racial não se sustenta e, portanto, não confere legitimidade para o argumento da neutralidade.

Para que o Sistema Tributário Nacional consiga materializar os corolários do Estado Democrático de Direito e reduzir desigualdades é necessário que se promova um movimento de centralidade da raça no debate tributário e na sua aplicação principiológica.

A centralidade da raça aliada ao método de interseccionalidade fiscal permitirão que os princípios tributários sejam aplicados em prol de uma justiça fiscal que considere diferenças raciais determinantes das relações desiguais que conformam a sociedade brasileira.

A aplicação da interseccionalidade fiscal, tendo centralidade constante na raça e entrecruzando princípios tributários e outros marcadores de opressão, conduzirá a uma progressividade tributária e a uma equalização gradativa dos impactos fiscais sobre grupos posicionados em oposição vertical na pirâmide social. Também por meio dessa metodologia, a tributação sobre grandes fortunas comporá o arcabouço de medidas distributivas e reparatórias que conduzirão à justiça tributária almejada constitucionalmente.

Tributação e raça são assuntos que precisam ser colocados em conexão para que a justiça fiscal possa ser alcançada através da aplicação de princípios tributários e da materialização de políticas públicas direcionadas para a realização dos ideais do Estado Democrático de Direito.

TRIBUTOS MUNICIPAIS: IPTU, ISS E ITBI

Sujeição passiva tributária no IPTU

Maria Rita Ferragut³⁰

1. Introdução

É com alegria que me junto à justa homenagem à Professora Elizabeth Nazar Carrazza. Diretora da Faculdade de Direito da PUC/SP, palestrante nos eventos acadêmicos mais importantes do país, autora de relevantes obras jurídicas dentre as quais “IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva” – e, especialmente, professora que ao longo dos anos vem exercendo seu ofício com generosidade e acolhimento. Destacou-se no Direito Tributário brasileiro desde a época em que as mulheres praticamente não tinham qualquer representatividade, e com isso nos inspirou e fortaleceu: fui sua aluna desde a década de 1990 e, certamente como tantas outras pessoas, hoje colho frutos do caminho por ela aberto.

E nesse contexto de agradecimento, admiração e homenagem, não poderia pensar em algo melhor do que unir dois grandes temas nesta reflexão: IPTU, matéria de paixão e conhecimento da Prof.^a Beth, e sujeição passiva tributária, tema que me é tão caro.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU revela-se de extrema importância para o desenvolvimento dos Municípios e fortalecimento dos princípios federativo e da autonomia municipal, pois sua cobrança faz com que os Municípios dependam cada vez menos dos valores constitucionalmente repassados pela União e pelos Estados-Membros, assegurando a autonomia financeira e, conseqüentemente, a administrativa e a política. Encontra-se previsto no artigo 156, I, da Constituição e nos artigos 32 a 34 do Código Tributário Nacional – CTN, podendo ser progressivo em razão do valor, localização e uso do imóvel.

Já a sujeição passiva tributária encontra-se prevista no artigo 121, parágrafo único, incisos I e II do CTN, dividindo-se em contribuinte e responsável. Vejamos a seguir essas duas modalidades no IPTU.

30 Livre-docente em Direito Tributário pela USP. Mestre e Doutora pela PUC/SP. Professora e advogada.

2. Sujeição passiva do IPTU: contribuintes e responsáveis tributários

Sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente, do polo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta.

Os incisos I e II do parágrafo único do artigo 121 do CTN elegem duas espécies de sujeitos passivos para a relação jurídica tributária: o contribuinte, identificado como sendo a pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico, e o responsável, como sendo a pessoa que, embora não tendo relação direta e pessoal com o fato, é eleita pela lei para satisfazer a obrigação tributária.

Ao tratarmos de sujeição passiva do IPTU, devemos iniciar nossa análise pelo artigo 34 do CTN, que prescreve que o *contribuinte* do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Analisando-se a materialidade do imposto constitucionalmente prevista, somada ao artigo anteriormente referido, podemos concluir que não só o proprietário, mas todo aquele que detiver alguns dos poderes inerentes à propriedade são aptos a ensejar a presunção de capacidade contributiva e poderão figurar validamente no polo passivo da obrigação tributária. Referimo-nos ao nu-proprietário, fiduciário ou fideicomissário, promissário comprador imitado na posse; usufrutuário e enfiteuta.

Dentre as hipóteses possíveis de contribuintes, destacamos primeiramente a do usufrutuário.

Usufruto é o direito real de fruir a utilidade e frutos de uma coisa quando temporariamente destacado da propriedade. O usufrutuário possui o direito de uso e gozo da coisa, enquanto ao nu-proprietário permanece a sua subsistência (mas não o direito de uso e gozo).

Como principais características do usufruto temos: (i) ser um direito real sobre a coisa alheia, gravando temporariamente um bem em favor de uma pessoa; (ii) ser temporário, a termo ou sob condição resolutiva, ou vitalício, extinguindo-se com a morte do usufrutuário; (iii) provocar o desdobramento da posse, atribuindo-se a posse direta ao usufrutuário e reservando a indireta ao nu-proprietário e (iv) ser intransmissível, podendo apenas ser cedido o seu exercício. Por possuir direitos em relação ao imóvel e com isso revelar capacidade contributiva, o usufrutuário pode ser contribuinte do IPTU.

Vejam agora a situação dos titulares de contratos de compra e venda não averbados na respectiva matrícula do imóvel.

Nos termos do artigo 1.245 do Código Civil, “transfere-se entre vivos a propriedade mediante registro do título translativo no Registro de Imóveis”. Nessa perspectiva, o § 1º do mesmo artigo prescreve que “enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel”.

Diante disso, o STJ já reconheceu a legitimidade passiva pelo pagamento do IPTU tanto do possuidor (promitente comprador) do imóvel emitido na posse, quanto do seu proprietário (promitente vendedor), conforme pode ser observado do REsp 1.111.202/SP (Tema 122) e do REsp 1.110.551. Ademais, nos termos da Súmula 583 do STF, “o promitente-comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano”.

Assim, se o contrato celebrado entre particulares não tem o condão de transferir o domínio do bem, conclui-se que ele não vincula a Administração Pública aos seus termos, pois ela não está obrigada a respeitar convenções particulares que porventura tenham previsto a extinção da responsabilidade do promitente vendedor pelo pagamento do imposto, nos termos do supracitado artigo 123 do CTN.

Assim, em consonância com o entendimento firmado pelo STF e pelo STJ, o promitente comprador e o promitente vendedor, de contratos de compra e venda não registrados na respectiva matrícula do imóvel, são responsáveis pelo pagamento do IPTU que recai sobre o imóvel, desde que o comprador tenha sido imitado na posse.

Por fim, embora nosso propósito seja o de analisar hipóteses de contribuintes, consideramos relevante para os fins deste artigo fazer referência ao locatário, dada a dúvida frequente que paira sobre essa hipotética figura de sujeição passiva.

Entendemos que o locatário, ainda que na qualidade de possuidor direto do imóvel, não é contribuinte do IPTU, uma vez que detém apenas a posse provisória do imóvel locado, de modo que sequer poderá ceder ou transferir o contrato de locação sem expressa autorização do locador. Ao locatário assiste apenas o direito de uso.

Ainda assim, é frequente o contrato de locação prever a responsabilidade do pagamento do IPTU para o locatário. Entretanto, a convenção celebrada entre as partes não transforma o locatário em sujeito passivo da obrigação tributária, tendo em vista a impossibilidade de as convenções particulares serem oponíveis a terceiros, nos termos do artigo 123 do CTN.

3. Solidariedade tributária e o IPTU

A solidariedade tributária não se presume, devendo necessariamente resultar de lei.

Embora não haja consenso sobre a questão – em parte dada à amplitude semântica do enunciado normativo – entendemos que o artigo 34 do CTN não prevê solidariedade entre o proprietário, o titular de domínio útil e o possuidor, nos termos do inciso II do artigo 124 do CTN.

A norma, aqui, contempla as hipóteses possíveis de contribuinte, sem estabelecer entre seus sujeitos o vínculo de corresponsabilidade. Não conseguimos construir conclusão diversa a partir do enunciado legal.

Interesse comum também não há, e sobre isso falaremos a seguir.

3.1 Solidariedade e o artigo 124, I do CTN

Mesmo após tantos anos da publicação do CTN (1966), e do posicionamento do STJ (desde 2008 foram prolatadas decisões em recursos não repetitivos, sobre o conteúdo da expressão ‘interesse comum’ para fins do artigo 124, I do CTN), a interpretação da norma permanece polêmica, com significativas divergências doutrinárias e jurisprudenciais. E é sobre isso que passaremos a tratar.

De acordo com o inciso I do artigo 124 do CTN, “são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Assim, faz-se necessário enfrentar as seguintes questões:

O que é ‘interesse comum’?

O que é a ‘situação que constitua o fato gerador’?

O ‘interesse comum’ pode ser por ‘situações que não constituam o fato gerador’?

Fatos ilícitos podem ser considerados ‘fatos geradores da obrigação principal’, uma vez que o descumprimento de uma obrigação também pode implicar o nascimento de crédito tributário? E quando existir nexos causal entre a conduta dolosa e o inadimplemento, o artigo 124, I, passaria a ser aplicável?

O artigo 124, I, pode ser interpretado como se o elemento a considerar fosse somente o interesse comum, desconsiderando o complemento constante do enunciado (situação que constitua o fato gerador da obrigação principal)?

Iniciemos com a identificação do que seja interesse comum.

Há interesse comum quando os direitos e deveres forem compartilhados entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada, subjacente ao fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto da situação.

Nesse sentido, é preciso que todos os devedores compartilhem a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária (principal ou acessória, nos termos do artigo 113 do CTN), de forma que o interesse decorra de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante, que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitime a postular em juízo em defesa do seu interesse. Com isso, a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para a outra.

Nessas situações, o interesse é conjunto, convergente, conforme a seguir exemplificado:

Coincidentes Comprador e vendedor	Comuns Compradores	Comuns Vendedores
Realizar o negócio	Receber o bem	Receber o pagamento
	Pagar o preço	Entregar o bem

Assim, embora duas ou mais pessoas possam ter interesse na situação (comprador e vendedor têm interesse na compra e venda), isso não indica que seja interesse comum na situação. Poderá ser contraposto. E apenas nos interessa o comum.

Por outro lado, não há interesse jurídico quando os sujeitos compartilham somente outros fatos decorrentes da riqueza manifestada pelo fato típico (interesse econômico), o que não autoriza que se equipare interesse comum ao econômico.

Passemos agora a responder a segunda questão: o que deve ser entendido como a ‘situação que constitua o fato gerador’?

Para nós, é a situação que aponta para a relação jurídica originária do fato tributário, ou seja, a relação jurídica privada da qual o legislador contempla o fato que interessa ao direito tributário (ato ou negócio jurídico).

Assim, ao associar ‘interesse comum’ ao enunciado ‘situação que constitui o fato gerador da obrigação principal’, o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra de solidariedade, dentre eles o decorrente de atos ilícitos (situação que não constitui o fato gerador). É necessário que se trate de interesse no fato ou na relação jurídica que constitui o antecedente da regra-matriz

de incidência tributária, razão pela qual a norma não deve ser interpretada considerando apenas a primeira parte do enunciado.

Por isso, a solidariedade tributária do artigo 124, I, do CTN só será validamente aplicada nos casos em que:

Consistindo o suporte factual do tributo em situação jurídica, exista mais de uma pessoa realizando a sua materialidade, como ocorre, por exemplo, na incidência do IPTU, em que dois ou mais sujeitos são proprietários do mesmo imóvel. Nessa hipótese, não há que se falar em mesmo polo da relação jurídica de direito privado, posto não se tratar de negócio jurídico bilateral, e sim situação jurídica.

Nos casos em que o suporte de fato da tributação configura negócio jurídico bilateral, caracterizado pela presença de sujeitos em posições diversas e, por isso mesmo, com objetivos diferentes, a solidariedade poderá instalar-se apenas entre as pessoas que integrarem o mesmo polo da relação e tão somente se estiverem efetivamente praticando o verbo tomado pelo legislador como critério material do gravame. É o que se verifica, por exemplo, no ISS quando dois ou mais sujeitos prestam um único serviço ao mesmo tomador.

Por fim, a parte final do artigo 124, I, faz referência à “obrigação principal”. A relevância desse ponto da investigação reside na necessidade de se afastar o entendimento de que o interesse poderia ser também por fatos tomados pelo legislador como pressuposto para a imputação da responsabilidade que não o interesse lícito, como por exemplo entre os sócios responsáveis pela sonegação fiscal ou qualquer outra situação em que duas ou mais pessoas concorram para lesar o Fisco e disso se aproveitem. Embora a norma em análise pudesse ter disciplinado a solidariedade desta forma, não o fez.

Com efeito, prescreve o artigo 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória. A principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito. Já a acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária. Interessa-nos a obrigação principal, referida no artigo 124, I.

O artigo 114 do CTN, por sua vez, determina que “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, ou seja, uma situação de fato ou jurídica a ensejar o nascimento da obrigação tributária (art. 116 do CTN). E por assim ser, implica também contemplar referências de tempo e espaço (critérios temporal e espacial da

regra-matriz de incidência tributária) para a correta identificação do fato jurídico relevante.

Sendo esse o contexto normativo no qual está inserida a expressão ‘interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal’, entendemos que a solidariedade com fundamento no inciso I do artigo 124 do CTN somente pode ser atribuída àqueles sujeitos que tenham interesse jurídico no fato descrito no antecedente da regra-matriz de incidência (auferir renda, prestar serviços, obter receita).

Ora, se a solidariedade tributária não se presume, decorre sempre de lei, e o ilícito não foi contemplado pelo legislador no enunciado do artigo 124, I – que a restringiu às hipóteses de interesse comum no fato jurídico tributário – não é o intérprete que poderá ampliá-la de modo a alcançar realidades não contempladas pela lei. O artigo 124, I, do CTN não é salvaguarda para fundamentar toda e qualquer intenção de responsabilizar solidariamente terceiros.

E sobre o exposto, o STJ já se posicionou diversas vezes a respeito (REsp 859.61/RS, REsp 834.044/RS etc.), conforme sintetizado na decisão a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

[...] 7. Conquanto a expressão “interesse comum” – encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

[...] Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico,

vinculado à atuação comum ou conjunta na situação que constitui o fato impositivo. (REsp 884845/SC).

Registramos aqui que contrariamente ao que se advoga em diversos fóruns de discussão, o fato de nesses precedentes o STJ não ter tratado de situações ilícitas, nada muda no que diz respeito às nossas reflexões. Isso porque o Tribunal construiu o conteúdo do enunciado considerando a norma em sua integralidade, ou seja, com o complemento “na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, e a partir disso concluiu que, para que haja solidariedade, os responsáveis devem ter tido “atuação comum ou conjunta na situação que constituiu o fato impositivo”, sendo sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador.

Note-se, ademais, que em 2019 a 1ª Turma do STJ decidiu pela aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica – IDPJ na inclusão de grupos econômicos no polo passivo de execuções fiscais (REsp 1.775.269/PR). Ainda que este não seja o foco da presente reflexão, e a decisão não represente o posicionamento final do Tribunal, o acórdão afastou o interesse comum do inciso I do artigo 124 do CTN para o caso de atos ilícitos, afirmando que a norma “diz respeito ao interesse jurídico das pessoas na relação jurídico-tributária, que se dá quando os sujeitos, conjuntamente, fazem parte da situação que permite a ocorrência do fato gerador”, confirmando o posicionamento anteriormente exposto e desconstruindo a linha de interpretação aqui tratada e em relação a qual não concordamos.

Diante de todo o exposto, mesmo se por hipótese entendêssemos que a expressão “interesse comum” permitisse a aplicação da regra para situações lícitas e ilícitas, ela, conjugada com a expressão “na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, constante do artigo 124, I, afasta sua aplicação para os casos de dolo, fraude ou simulação. O interesse comum não decorre tanto do ato lícito que gerou a obrigação tributária quanto do ilícito que a desconfigurou.

3.2 O lançamento diante da ausência de solidariedade tributária

Inexistindo a solidariedade entre os possíveis contribuintes mencionados no artigo 34 do CTN, o lançamento do IPTU deverá ser feito individualmente contra o proprietário, ou contra o titular de domínio útil, ou ainda em face do possuidor. Mas em relação a qual deles?

Primeiramente, lembremos que o ato jurídico de lançamento tributário não pode ser feito livremente. Em certas situações há certa discricionariedade, mas não a ponto de comprometer o caráter vinculado do ato administrativo (artigo 142 do CTN) e tampouco violar a finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva. Por isso não há discricionariedade total, estando o agente público sempre vinculado aos princípios constitucionais informadores da função administrativa.

Nesse contexto, entendemos que não há uma ordem ou gradação para a escolha do sujeito passivo no caso do IPTU. O lançamento há de ser feito considerando-se a pessoa que provoca a concreção do respectivo fato gerador.

Ademais, afastamos a ideia de que o IPTU consiste em imposto de natureza real, que grava a propriedade, o domínio útil ou a posse. Ao invés disso, entendemos que a obrigação tributária que decorre da ocorrência do fato gerador é sempre pessoal, de forma que o imposto grava a disponibilidade econômica do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor.

Assim, ‘ser proprietário de imóvel urbano’ não é suficiente para preencher o requisito do critério material da hipótese de incidência do IPTU. É preciso que o aludido proprietário reúna os três atributos da propriedade: direito de usar, gozar e dispor da coisa, nos termos do artigo 1.228 do Código Civil. Em outras palavras, é preciso que o proprietário tenha a disponibilidade econômica do imóvel urbano.

Diante de todas as considerações apresentadas, entendemos que não pode haver lançamento de IPTU contra proprietário que não mais detém a disponibilidade econômica do imóvel, porque já transferiu a sua posse a outrem, embora formalmente continue figurando no registro imobiliário competente como sendo o legítimo proprietário. Também não há de se considerar que o proprietário prevalece sobre os demais contribuintes previstos no CTN. Há de se considerar, por exemplo, o lançamento em face do possuidor, sempre que tiver sido ele quem provocou a concreção do fato gerador.

4. Sucessão tributária decorrente da aquisição de propriedade

Outra questão importante a se considerar diz respeito à sucessão tributária no IPTU.

Todas as vezes em que um direito subjetivo ou uma obrigação muda de titular estaremos diante de um caso de sucessão. A responsabilidade tributária por sucessão encontra-se prevista nos artigos 129 a 133 do CTN, e implica

a transferência da obrigação de quitar o crédito tributário para um terceiro, em virtude do desaparecimento, ou não, do devedor originário. Independentemente da hipótese, a sucessão tem por efeito extinguir a relação jurídica anterior, constituindo-se em causa de extinção de crédito não contemplada no artigo 156 do CTN.

A sucessão pode ser tanto *inter vivos* como *causa mortis*, e como regra geral o sucessor responsabiliza-se pela dívida existente na data do evento que motivou a sucessão.

Entre a norma que contempla a sucessão e a que inicialmente constituiu o crédito tributário há uma relação de dependência, de forma que a primeira não subsistirá se a segunda for revogada, for considerada inválida ou inconstitucional etc.

Ademais, é pressuposto de existência da sucessão o da obrigação tributária perante o devedor original, ainda que essa relação tenha sido constituída apenas após o fato que motivou a sucessão. É fundamental que tenham existido, ao menos, duas normas.

O artigo 129 do CTN estabelece que a sucessão tributária se aplica por igual aos créditos constituídos e aos em curso de constituição à data dos atos que motivaram a sucessão, bem como aos constituídos posteriormente a esses atos, desde que relativos a eventos praticados até a referida data.

Assim, a sucessão pode ocorrer tanto em relação às dívidas fiscais preexistentes ao fato que desencadeou a sucessão, quanto às que vierem a ser constituídas posteriormente, desde que o evento descrito no fato jurídico tributário tenha ocorrido até a data da sucessão. Observe-se, também, que, em se tratando de obrigação relativa aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, caberá ao sucessor constituí-la (se ainda não o fez o sucedido).

Finalmente, o CTN contempla diversas hipóteses de sucessão, mas para os fins deste trabalho interessa-nos apenas a contemplada no artigo 130 do CTN, que prescreve que “Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação”.

Nesse sentido, o adquirente do imóvel é o responsável tributário por sucessão *inter vivos* relativamente aos débitos anteriores à aquisição, porquanto a relação jurídica integrada pelo alienante extinguiu-se no momento da transmissão da propriedade, tendo-se tornado, o sucessor, sujeito passivo de outra obrigação, com o mesmo conteúdo da primeira (sub-rogação). Por conseguinte,

há a exclusão da responsabilidade do alienante, respondendo o sucessor pelos tributos apurados ou passíveis de apuração à data da ocorrência do fenômeno sucessório.

5. Limites normativos para a criação de responsáveis tributários

Por fim, cumpre-nos analisar se outras hipóteses de sujeição passiva poderiam ser criadas pela legislação ordinária, além daquelas aqui tratadas.

A Constituição não prescreve quem deva ser o sujeito passivo das relações jurídicas tributárias, deixando para o legislador infraconstitucional essa atribuição. Diante disso, podemos considerar que qualquer pessoa possa ser colocada pela lei na posição de sujeito passivo, ou existe algum limite à definição legal da responsabilidade tributária?

Entendemos que o legislador ordinário é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aquelas pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou.

Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a preservação do direito de propriedade e do não confisco.

Aparentemente essa interpretação alarga o conteúdo do artigo 128 do CTN, mas permanece de acordo com as regras vigentes no sistema do direito positivo brasileiro. A vinculação indireta ao fato jurídico encontra-se prevista em lei e sobre ela não há o que se discutir. O alargamento a que nos referimos aplica-se à vinculação ao sujeito que realizou o fato, hipótese não expressamente contemplada no enunciado.

Ora, parece-nos inegável que o adquirente de um imóvel, a sociedade incorporadora ou o pai pelos tributos devidos pelo filho menor, em momento algum relacionam-se indiretamente com os fatos jurídicos ocorridos no passado, e que ensejaram, por exemplo, a cobrança do IPTU, no primeiro e terceiro casos;

e da contribuição social sobre a folha de salários, no segundo. Mas nem por isso deixaram de ser considerados pela lei como responsáveis tributários. A responsabilidade decorreu, nessas situações, da lei que considera o vínculo existente entre os sujeitos, realizador do fato jurídico e responsável.

Assim, o legislador encontra-se subordinado a um limite para a escolha do responsável tributário: poderá ser qualquer terceiro, desde que pertencente ao conjunto de indivíduos que estejam indiretamente vinculados ao fato jurídico tributário, ou direta ou indiretamente vinculados ao sujeito que o praticou. Ou seja, o campo de eleição é controlado pelo CTN (vinculação ao fato gerador ou ao contribuinte/responsável), somado à necessidade de se assegurar ao responsável o ressarcimento da quantia em dinheiro por ele recolhida, mediante retenção ou reembolso, exceção feita a algumas situações excepcionais de dolo.

Já no que diz respeito à criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária – aqui entendidas as não contempladas nos artigos 124, 132, 133, 134, 135 e 137 do CTN – o artigo 128 do mesmo Código exige que o terceiro esteja vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, ao prescrever que “a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. No enunciado não há referência ao vínculo entre pessoas como sendo suficiente para a atribuição da responsabilidade.

Por outro lado, não entendemos que a implementação de novas hipóteses de responsabilidade tributária encontra-se adstrita à reserva da lei complementar. Ora, desde que não colida com princípios constitucionais e normas gerais constantes do CTN, o legislador ordinário está autorizado a disciplinar a matéria, amparado pelo disposto no art. 128 do CTN.

Finalmente, não percamos de vista que o artigo 146, III, da Constituição exige tão somente que as normas gerais que tratem de sujeição passiva em matéria tributária sejam fixadas por lei complementar, deixando margem de regulamentação para que leis ordinárias disponham sobre regras específicas acerca de responsabilidade tributária.

Imunidade do ITBI na integralização de capital: reflexos do recurso extraordinário nº 796.736/SC (tema 796)

Susy Gomes Hoffmann¹

Myrella Cristine Trevisan da Costa²

Resumo

O presente artigo tem por objetivo analisar a imunidade tributária do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* (ITBI), presente no artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, tema este abordado pelo E. STF no julgamento do Tema 796 (com Repercussão Geral reconhecida), especialmente no que tange aos seus reflexos, uma vez que neste julgado há o posicionamento da Corte Suprema sobre questão a qual, embora relacionada ao ITBI, não se tratava do objeto específico da demanda. A partir de uma análise do referido imposto sob a ótica da Regra Matriz de Incidência Tributária, passa-se ao tema das imunidades, em especial a do ITBI. Em seguida, analisa-se o posicionamento da Suprema Corte sobre o tema, passando a uma reflexão sobre a interpretação e vinculação da decisão às instâncias inferiores.

Palavras-chave: ITBI; regra matriz de incidência tributária; imunidade; Supremo Tribunal Federal; sistema constitucional tributário.

Introdução

Escrever sobre tributos municipais é um ato que nos remete às aulas e ao conhecimento da Professora Elizabeth Nazar Carrazza, uma referência nacional sobre este tema. Porém, muito mais do que uma estudiosa e conhecedora

1 Mestre e Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Coordenadora Regional e Professora do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Presidente da Comissão de Direito Tributário do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP).

2 Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas/SP.

do Direito Tributário, a Professora Beth, como é carinhosamente chamada por todos, é uma referência para todas as mulheres que buscam sempre alguma profissional para se espelhar. Com sua linda voz e sua empatia por todos, a Professora Beth sempre mostrou firmeza de posição, dedicação ao Direito e ao magistério; e, sempre foi um farol que iluminou caminhos de muitas advogadas, professoras e estudiosas.

Assim, ao escolhermos o tema do ITBI e participarmos deste livro em homenagem à Professora Beth, gostaríamos de registrar a importância da mulher no sistema jurídico brasileiro, em todos os seus aspectos.

Muitas lições aprendidas, muito ainda a aprender, mas estamos convictas que seguimos em nosso caminho que foi traçado por pioneiras entre as quais se destaca a nossa querida homenageada.

1. Regra matriz de incidência tributária ITBI

ao se analisar normas variadas, em busca da construção de proposições descritivas genéricas, o professor Paulo de Barros Carvalho,³ inspirado nas lições de Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, verificou que o legislador acaba sempre se valendo de iguais critérios para selecionar características dos fatos e das relações jurídicas.

Esses critérios a que se refere o professor Paulo de Barros Carvalho, nada mais são que qualidades que determinam, de forma abstrata, qual o fato jurídico capaz de originar a obrigação tributária, seus sujeitos, sua substância, seu local e momento de nascimento. Temos aí a regra matriz de incidência tributária (RMIT).

Haverá, assim, para construção dos conceitos conotativos dessas normas, no antecedente: (i) um critério material (designado por um verbo no infinitivo mais alguma complementação, traçando um comportamento/ação); (ii) um critério temporal (quando? Critério condicionador da ação no tempo); (iii) um critério espacial (onde? Identificador do espaço da ação). E, no consequente; (iv) um critério pessoal (quem? Indicador dos sujeitos ativo e passivo da relação); e (v) um critério quantitativo (quanto? Quantificador do objeto da prescrição).

Especificamente quanto ao imposto sobre a transmissão de bens imóveis, *inter vivos*, (ITBI), a Constituição Federal de 1988 outorgou competência aos Municípios para sua instituição e regulamentação:

3 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

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 a concessão de direitos a sua aquisição.

Para identificação do critério material da Regra Matriz de Incidência Tributária do ITBI, procura-se um redutor mínimo da norma jurídica, no qual encontramos um verbo no infinitivo (ação ou estado) ligado a um complemento que nos permite responder o que levaria alguém a se sujeitar a pagar este imposto. Assim, transmitir (verbo infinitivo) imóvel a título oneroso entre pessoas vivas (complemento) enseja a incidência do ITBI.

Para identificação do critério espacial, importa perquirir o “onde”, qual a delimitação geográfica de espaço em que é pertinente investigar a existência de determinada materialidade. Quando o legislador não demarca o local, este sempre coincidirá com o âmbito territorial daquela regra.

Todo fato (ou situação) descrito na materialidade tem que ser encontrado também em um determinado momento. Dessa forma, para identificarmos o critério temporal da RMIT, é necessário perquirir o “quando”, ou seja, em qual momento é relevante identificar a materialidade de determinado tributo. Assim, o imposto será efetivamente devido no momento da (i) transferência do bem, a qual, de acordo com o direito civil (artigo 1.245 do Código Civil) se dá mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis; (ii) transmissão dos direitos reais;⁴ ou (iii) na cessão de direitos relativos a essas transmissões.

Quanto ao critério pessoal, se torna relevante identificar “quem” são os sujeitos envolvidos nessa relação jurídica. Ou seja, quem deve pagar/dar parcela de riqueza a quem? Para o ITBI, considerando o artigo 42 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo pode ser tanto aquele que transmite o imóvel quanto aquele que recebe, ficando a cargo da legislação municipal a opção. Já o sujeito ativo, por óbvio, seria o ente tributário competente, ou seja, o Município, porém, nada impede que seja delegada a capacidade tributária ativa.

Por fim, quanto ao critério quantitativo (ou valorativo), se pressupõe identificar na norma o “quanto” deve ser desembolsado para adimplir a obrigação tributária. Para sua compreensão é necessário questionar qual é o critério eleito pelo legislador para dimensionar a obrigação, para quantificar o valor da

4 Destaca-se que quando se trata do direito real de garantia, ou seja, um possível futuro pagamento de uma dívida com o bem ofertado como garantia, a transferência de direito real não configura fato gerador do ITBI (art. 156, II, *in fine*).

obrigação do sujeito passivo. Assim, a “base de cálculo” (unidade de medida) e a “alíquota” (percentual a ser aplicado sobre aquela base) definem a intensidade da materialidade. Em linhas gerais, a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos⁵ e as alíquotas serão definidas pelo ente tributante por meio de lei.

Para destacar os critérios da regra-matriz do ITBI, importante citar trecho de artigo da Professora Elizabeth Carrazza em conjunto com Carlos Augusto Daniel Neto⁶ que tratam do tema:

A transmissão de bens imóveis é usualmente um negócio jurídico oneroso, seja pelas formalidades envolvidas e a solenidade contratual necessária, que se reflete em vultosos emolumentos pagos aos cartórios, seja pela tributação incidente sobre essa operação, através da cobrança do Imposto de Transmissão Onerosa de Bens Imóveis – ITBI.

Trata-se de um imposto instituído e cobrado pelos Municípios, com espeque na competência atribuída pelo art. 156, II da Constituição Federal de 1988 (CF/88), e regulamentado de forma vinculante a todos os entes competentes pelas normas gerais hauridas dos arts. 35 a 42 do Código Tributário Nacional (CTN).

Sua hipótese de incidência é, conforme art. 35 do CTN, composta por vários negócios jurídicos distintos, alternativamente: a) transmissão onerosa de bens imóveis ou do domínio útil deles; b) transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; e c) cessão de direitos relativos às transmissões mencionadas anteriormente.

5 Por uma questão de corte metodológico não adentraremos na discussão existente sobre a adoção do valor venal de referência, o eleito pela municipalidade para fins de IPTU ou o eleito pelas partes na escritura de compra e venda.

6 CARRAZZA, Elizabeth Nazar; DANIEL NETO, Carlos Augusto. As bases de cálculo do IPTU e do ITBI – aproximações e distanciamentos. Revista Nomos. UFC (Universidade Federal do Ceará) v. 41, n. 1 (2021); jan./jun. 2021, p. 93 e seguintes.

2. Imunidade tributária no ITBI

Destrinchada a regra matriz do ITBI, necessário destacar aqueles fatos eleitos pelo Constituinte como fora do círculo de incidência, ou seja, fatos da vida que não serão considerados típicos, não cabendo ao legislador ordinário alterar esse mandamento: trata-se de imunidade tributária.

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional que em conjunto com outros elementos delimita o campo tributário e demarca, em sentido negativo, as competências tributárias das pessoas políticas, ou seja, fixa a incompetência dos entes tributantes. Por um olhar inverso, as regras de imunidade atribuem aos beneficiários o direito público subjetivo de não serem tributados.

A imunidade é ampla e indivisível não admitindo restrições outras além daquelas já autorizadas na Constituição Federal. Sequer uma Emenda Constitucional pode anular ou restringir as situações de imunidade.

Diferentemente dos casos de isenção, nas imunidades não se pode falar do fenômeno da incidência, uma vez que anterior a este fato.

Neste sentido, Leandro Paulsen:⁷

O texto constitucional não refere expressamente o termo “imunidade”. Utiliza-se de outras expressões: veda a instituição de tributo, determina a gratuidade de determinados serviços que ensejariam a cobrança de taxa, fala de isenção, de não incidência etc. Mas, em todos esses casos, em se tratando de norma constitucional, impede a tributação, estabelecendo, pois, o que se convencionou denominar de imunidades. O próprio STF já reconheceu a natureza de imunidade a essas regras constitucionais de “não incidência” e de “isenção”.

No caso do ITBI, a Constituição Federal prevê três imunidades específicas. A primeira já citamos neste trabalho ao falarmos da exceção da incidência do imposto na transmissão do direito real de garantia – hipoteca (1.473, CC) e anticrese (art. 1.506, CC) – para que, assim, não se onere ainda mais o contribuinte.

As outras duas normas imunizantes se encontram expressas no art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal e são consideradas, de acordo com Regina Helena Costa,⁸ como de natureza objetiva e política, uma vez que tem por finalidade a

7 PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 107.

8 COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 408.

facilitação da formação, transformação, fusão, cisão e extinção de sociedades civis e comerciais.

Dispõe a Constituição Federal que não incidirá o ITBI:

[...] sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Ou seja, o Constituinte atribui imunidade tributária para aquele contribuinte que transferir bens ou direitos para composição do patrimônio de empresa ou nos casos de fusão (união de empresas resultando em uma outra nova), cisão (divisão da empresa resultando em ao menos duas outras novas) ou incorporação (união de empresas onde a empresa incorporada deixa de existir).

O Código Tributário Nacional, com seus dispositivos recepcionados pela CF/88, disciplina a questão nos seus artigos 36 e 37, trazendo o significado de “atividade preponderante” aludida na Constituição:

Art. 37

[...]

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de %50 (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

E é exatamente sobre essa imunidade específica que o E. Supremo Tribunal Federal proferiu decisão no Recurso Extraordinário nº 796.736/SC (Tema 796), o qual passaremos a analisar brevemente e a tecer algumas considerações que entendemos relevantes.

3. Recurso extraordinário nº 796.736/SC (tema 796)

o Egrégio Supremo Tribunal Federal proferiu decisão no RE nº 796.736/SC, transitada em julgado em 15.10.2020, com Repercussão Geral reconhecida (Tema nº 796), em que, por maioria, firmou a tese de que: *“A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”*, conforme ementa:

EMENTA.CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO.IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE ATÉ O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. 1. A Constituição de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis, não incidindo o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica (art. 156, § 2º, I). 2. A norma não imuniza qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, mas exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio faz para integralização do capital social subscrito. Portanto, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI. 3. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 796, fixada a seguinte tese de repercussão geral: *“A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”*.

Em síntese, se trata, originalmente, de Mandado de Segurança impetrado por pessoa jurídica que pretendia integralizar em seu capital social determinados bens sem a incidência de ITBI, por entender enquadrar-se na imunidade prevista no artigo 156, § 2º, mas teve seu pleito apenas parcialmente deferido pela municipalidade competente, de modo a abranger apenas o valor

efetivamente integralizado, exigindo o imposto sobre a diferença entre valor integralizado e o valor dos imóveis.

Concedida a segurança em primeira instância, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina entendeu por reformar a decisão, conhecendo a imunidade apenas sobre o valor do imóvel necessário à integralização no capital social da empresa. Interpostos pela empresa apelos excepcionais aos STJ e STF, a questão teve, neste último, reconhecida repercussão geral.

O Recurso Extraordinário tramitou sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, que entendeu que a imunidade na incorporação de imóvel ao patrimônio de pessoa jurídica era ampla, abrangendo, até mesmo, o valor excedente deste, face ao valor do capital integralizado. Seu entendimento foi seguido pelos Ministros Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia, contudo, o Ministro Alexandre de Moraes abriu divergência, entendendo que a imunidade deveria ser limitada ao valor do capital social a ser integralizado, sendo esta tese acatada pelos demais Ministros, formando, assim, a maioria.

Respeitado o entendimento da maioria do Pretório Excelso e de todos os estudiosos que se debruçaram sobre a questão, foi um trecho do voto do Ministro Alexandre de Moraes que nos chamou particular atenção e fez com que trouxéssemos, neste momento, o olhar para uma outra questão que não a possível extensão da imunidade para o valor excedente do bem integralizado: a interpretação da imunidade sobre a integralização de capital social quando a empresa adquirente tiver como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

No referido julgado, exarou o Ministro Alexandre de Moraes que a parte final do artigo 156, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal, exatamente essa que condiciona a imunidade a determinados objetos sociais, refere-se apenas à transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, excluída a hipótese de integralização de capital social.

Art. 156

[...]

§ 2º. O imposto previsto no inciso II:

Não incide sobre a transmissão de **bens ou direitos incorporados** ao patrimônio de pessoa jurídica em **realização de capital**, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de **fusão, incorporação, cisão ou extinção** de pessoa jurídica, salvo se, **nesses casos**, a **atividade preponderante do adquirente** for a **compra e venda desses bens ou direitos, locação de**

bens imóveis ou arrendamento mercantil;

[...] (Destacou-se).

Isto é, as ressalvas previstas na segunda parte do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88 aplicar-se-iam apenas no caso de incorporação de bens decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. O que significa que a incorporação de bens ao patrimônio da pessoa jurídica em integralização de capital social, (primeira parte do inciso I do § 2º, do art. 156 da CF) não se coaduna com as figuras jurídicas societárias da incorporação, fusão, cisão e extinção (segunda parte do inciso I), sendo estas sim, abarcadas pela imunidade condicionada à atividade social preponderante da pessoa jurídica.

No voto, o Ministro Alexandre de Moraes, o qual, aliás, ficou incumbido de redigir o acórdão, deixa clara sua interpretação da norma imunizante, baseada na teoria de Kiyoshi Harada:

A esse respeito, o já mencionado professor HARADA esclarece que as ressalvas previstas na segunda parte do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88 aplicam-se unicamente à hipótese de incorporação de bens decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

[...]

Em outras palavras, a segunda oração contida no inciso I - “nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil” - revela uma imunidade condicionada à não exploração, pela adquirente, de forma preponderante, da atividade de compra e venda de imóveis, de locação de imóveis ou de arrendamento mercantil. Isso fica muito claro quando se observa que a **expressão “nesses casos” não alcança o “outro caso” referido na primeira oração do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF.**

[...] Reitere-se, as hipóteses excepcionais ali inscritas não aludem à imunidade prevista na primeira parte do dispositivo. Esta é incondicionada, desde que, por óbvio, refira-se à conferência de bens para integralizar capital subscrito. (Destacou-se).

Nesse mesmo sentido, verifica-se que tal entendimento vem sendo suscitado por contribuintes e acatado por parte dos magistrados e pelo próprio

Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo,⁹ por exemplo. Por outro lado, há julgadores que entendem pela não aplicação do julgado por não se tratar de decisão vinculante, tampouco de temática efetivamente debatida e sedimentada pela Suprema Corte.¹⁰

4. Análise crítica do conteúdo da decisão e sua aplicabilidade

Como é possível ver, o julgado do Supremo Tribunal Federal vai além da análise da imunidade do ITBI sobre o valor excedente do capital social a ser integralizado. Em suas razões de decidir o voto vencedor não apenas menciona como, também, faz a análise da norma imunizante condicionada à atividade social preponderante da pessoa jurídica, interpretando o artigo 156, § 2º, inciso I, em sua integralidade.

Assim, alguns pontos a nos questionarmos: (i) essa é a melhor interpretação do dispositivo constitucional? E; (ii) por não ser esse o objeto da discussão do RE 796.376/SC, a aplicação dessa interpretação deve ser feita *erga omnes* e de forma vinculante?

Hans Kelsen,¹¹ em sua Teoria Pura do Direito, diferencia a interpretação autêntica da interpretação doutrinária, sendo a primeira realizada por órgãos competentes na aplicação do direito e a segunda por entes outros, especialmente pela ciência do direito. Vamos um passo além, a interpretação autêntica não está ligada à pessoa que a realiza, mas sim à linguagem na qual ela se materializa: linguagem competente.

Nesse sentido, e para que fique mais claro o que queremos dizer, Aurora Tomazini de Carvalho¹² sintetiza:

Temos, assim, por autêntica a interpretação positivada, realizada no curso do processo de aplicação, que se materializa com a produção e uma

9 Nesse sentido, vide: TJSP, Agravo de Instrumento nº 2140905-89.2021.8.26.0000, 18ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. BOTTOMUSCARI, j. 10/09/2021; TJSP, Agravo de Instrumento nº 2042850-06.2021.8.26.0000, 14ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. KLEBER LEYSER DE AQUINO, j. 23/04/2021; TJSP, Mandado de Segurança nº 1024675-27.2021.8.26.0114, 1ª Vara da Fazenda Pública de Campinas, Juiz de Direito RICHARD PAE KIM, j. 13/09/2021.

10 Nesse sentido, vide: TJSP, Agravo de Instrumento nº 2203147-84.2021.8.26.0000, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. TANIA MARA AHUALLI, j. 05/10/2021; TJSP; Apelação Cível nº 1011991-59.2021.8.26.0053, 15ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. RAUL DE FELICE, j. 20/09/2021.

11 KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. [Tradução de João Baptista Machado]. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 245.

12 CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico Semântico. 5. ed., ampl. e rev. São Paulo: Noeses, 2016, p. 294.

linguagem competente (i.e. a construção do sentido normativo feita por um juiz, aplicado na sentença). O produto (no caso sentença) juridiciza a interpretação (valoração do juiz) tornando-a jurídica e isso faz com que ela seja uma interpretação autêntica.

Caracterizando a interpretação autêntica como aquela juridicizada pelo direito e, sendo o Supremo Tribunal Federal a Corte guardiã da Constituição Federal, cabendo a esta a interpretação e efetivação das normas contidas na Carta Magna, nos parece claro que, mesmo não sendo objeto específico do Tema 796, os juízos normativos tidos pela Corte foram versados em linguagem competente, qual seja, o Acórdão prolator da decisão, sendo, assim, direito positivo, existente, válido e cogente no sistema.

Não se trata, portanto, de ser a melhor ou pior interpretação a se fazer do artigo constitucional; se trata de positivação do direito, praticada por órgão competente, o que faz com que sua observância seja necessária.

Particularmente, concordamos com a interpretação atribuída pelo STF à imunidade contida no inciso I, § 2º, do artigo 156 da Constituição Federal, por uma questão de construção gramatical, de semântica, sendo plenamente possível o sentido dado por aquela Corte. Mas mesmo que assim não fosse, ou seja, mesmo que interpretássemos que a condicionante da atividade preponderante do adquirente seja aplicável tanto nos casos de transmissão de bens em realização de capital, quanto nos de incorporação, fusão e cisão, certo é que o órgão competente para interpretação da Constituição proferiu entendimento em outro sentido, inclusive em julgamento com Repercussão Geral.

Isso significa que a aplicação desse entendimento pelas instâncias inferiores se dá de forma vinculada?

Estritamente, toda decisão proferida por um Tribunal possui força vinculante sobre a jurisdição inferior. Logo, a força, ou efeito vinculante, se refere à própria imperatividade da decisão judicial.

O vigente Código de Processo Civil evidencia a necessidade de uniformização da jurisprudência e de sua estabilidade, respeito e coerência (artigos 926; 927; 985, I e II; 1.039, dentre outros).

Assim, do ponto de vista teórico, há efeito vinculante no caso em comento. Conquanto o magistrado tenha autonomia no que tange às próprias convicções, a prolação de uma decisão contrária ao entendimento exarado em sede de decisão proferida em Recurso Extraordinário, com Repercussão Geral reconhecida, colide com o preceito da uniformização da jurisprudência e até mesmo ao princípio da segurança jurídica.

Mesmo não sendo o tema aqui tratado o objeto do apelo extraordinário, mesmo este não fazendo parte da tese firmada, é certo a pertinência e abordagem da questão para o deslinde da demanda apresentada. O voto-vencedor, proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, dedica e destaca boa parte da decisão a essa questão, consistindo, aliás, no cerne da fundamentação do Acórdão.

A distinção nos parece, inclusive, proposital para se apresentar de forma didática a quem o lê: (i) a imunidade relacionada à integralização está prevista na primeira parte do § 2º, inciso I, não incluindo a parcela do valor dos imóveis que exceda o valor integralizado, sendo, portanto, restritiva; e, (ii) a imunidade relacionada às operações de incorporação de imóveis ao patrimônio de sociedades sem aumento de capital, está prevista na segunda parte do § 2º, inciso I, mas se restringe aos casos de fusão, cisão e incorporação. Para aclarar a distinção e concluir o raciocínio que levou à decisão, esclarece que apenas essa segunda hipótese se sujeita à condicionante da atividade preponderante do adquirente, enquanto a primeira não seria gravada de qualquer condição (incondicionada).

5. Conclusão

A nossa conclusão é no sentido de que o Supremo Tribunal Federal realizou a sua interpretação sobre a norma em comento, e, na linguagem de Kelsen, fez tal interpretação de forma autêntica; de tal forma, que não cabem maiores questionamentos sobre a decisão transitada em julgado. Foi feita a diferenciação entre as operações, de tal modo que se operação societária for de integralização de bens não se aplica a restrição da imunidade para empresas com atividade preponderante imobiliária. Essa foi a interpretação e resta aos Municípios alterar a legislação e se não o fizerem, deverá o Poder Judiciário seguir a decisão da Corte.

Assim, nos parece necessária a observação da decisão no Recurso Extraordinário, com reconhecimento de Repercussão Geral do tema constitucional, sendo o efeito *erga omnes* e, portanto, vinculador presente para conferir efetividade na prestação jurisdicional.

Para finalizar é fundamental reconhecer que o destaque dos tributos municipais e as discussões a ele atinentes no cenário acadêmico e jurídico se devem a poucos juristas que a eles se dedicaram, e a homenageada, Professora Beth é uma jurista que se destacou por seu estudo e trabalho nesta seara, além de ser uma precursora dos grandes temas atualmente em debate.

Referências

- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. DANIEL NETO, Carlos Augusto. *As bases de cálculo do IPTU e do ITBI – aproximações e distanciamentos*. Revista Nomos. UFC (Universidade Federal do Ceará) v. 41, n 1 (2021); jan/jun 2021. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/42592/197464>. Acesso em: 28 out. 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o Construtivismo Lógico Semântico*. 5. ed., ampl. e rev. São Paulo: Noeses, 2016.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2014.*
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. [Tradução de João Baptista Machado]. 6ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.*

A autonomia legislativa municipal e a base de cálculo do ISS no setor de construção civil

Isabela Bonfá de Jesus¹

Luciana Costa Valente²

Resumo

A construção civil é, indubitavelmente, um dos setores de maior relevância na economia brasileira, gerando renda e desenvolvimento especialmente para a localidade em que implementa suas ações, sobretudo por meio da arrecadação de impostos, no qual se destaca o Imposto Sobre Serviços (ISS). Ocorre que no momento da repartição de competência no âmbito da cobrança de tal imposto, cujas regras gerais estão previstas na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, conflitos de competência acirram-se e a divergência entre o ente competente para instituir e cobrar referido imposto faz-se comum entre os municípios brasileiros. A própria jurisprudência apresenta divergência em seus julgados, agravando o conflito em questão. O presente artigo abordará justamente acerca da autonomia legislativa municipal e a base de cálculo do ISS no setor de construção civil.

Palavras-chave: municípios; ISS; base de cálculo; construção civil.

1 Vice-Coordenadora da Pós-Graduação *Stricto Sensu* (Mestrado/Doutorado) do Núcleo de Direito Constitucional e Processual Tributário da PUC/SP. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora em Direito Tributário e Processo Tributário da Graduação e do Mestrado da PUC/SP. Ex-Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/SP. Advogada e Economista.

2 Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Damásio Educacional. Pós-Graduada em Auditoria e Controladoria em Gestão Financeira pela Estácio/PA, Pós-Graduada em Gestão Financeira: Controladoria, Auditoria e *Compliance* pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Advogada e Contadora.

Introdução

É com grande alegria e honra que participamos desta obra em homenagem à nossa querida Profa. Dra. Elizabeth Nazar Carrazza, a quem carinhosamente chamamos de Profa. Beth! Nesse momento, para além do reconhecimento acadêmico e profissional, preferimos registrar nosso carinho e homenagem para enaltecer a sua generosidade. Histórias de incentivo, escuta, inspiração e acolhimento não faltam para descrever a nossa homenageada, que podemos resumir da seguinte maneira: a Profa. Beth é luz! E que sorte a nossa sermos iluminados por um ser humano como ela!

A escolha por discorrer no presente artigo sobre o Imposto sobre Serviços (ISS), imposto de competência municipal, é porque a Profa. Beth é referência nesse assunto na sua atuação profissional, como também por ser uma das doutrinas mais citadas nesse tema. Vamos lá!

Diante da realidade dos Municípios que fazem parte da organização político-administrativa da República Federativa do Brasil e da autonomia constitucional, o objeto de estudo busca apresentar os conflitos decorrentes das normas estabelecidas pelos Municípios quanto às regras voltadas para o setor de construção civil com relação à base de cálculo do ISS.

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, instituída como lei geral para regulamentar o imposto municipal, foi editada sob a orientação da Constituição Federal de 1988 que prevê em seu art. 156 e incisos que caberia à lei complementar regular o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza, devendo fixar as alíquotas máximas e mínimas, e devendo ainda regular a forma e as condições em que se darão as isenções, os incentivos e os possíveis benefícios fiscais a serem concedidos aos contribuintes.

Regras referentes a alíquotas, incidência e à regulação de concessão de benefícios são os principais agravantes dos conflitos entre os entes municipais, o que compromete consideravelmente o rendimento de diversos setores da prestação de serviços, os quais estão regulados por normas locais que não raras vezes destoam do que vem estabelecido na própria lei federal.

Nesse contexto está inserido o setor da construção civil, subordinado a uma multiplicidade de normas estabelecidas por cada ente federado onde estão localizados os estabelecimentos tomadores dos seus serviços, normas essas que muitas vezes são responsáveis por custos tributários não contemplados no momento da realização do contrato da prestação dos serviços.

Diante dessas regras o contribuinte prestador de serviços vê-se obrigado a conhecer cada legislação municipal, buscando interpretar suas regras

principais e acessórias, o que deve ser feito preferencialmente antes de iniciar qualquer execução no Município tomador, pois em alguns casos somente com este conhecimento prévio pode-se evitar perdas consideráveis nos seus resultados. Caso contrário, a recuperação de tais prejuízos somente poderá ser efetivada por meio de processos administrativos ou de ações judiciais que desaguam, inclusive, nos tribunais superiores em via recursal, o que pode gerar custos que muitas vezes nem compensam as perdas efetivas, especialmente para as empresas de pequeno e médio porte.

1. ISS na Construção Civil: Aplicação e Prática

A construção civil é, sem dúvida, um dos setores de maior relevância na economia brasileira, gerando empregos e renda e, também, representando uma importante fonte de arrecadação do ISS. Eis a razão de sua importância para a economia brasileira, especialmente para os municípios da federação brasileira.

Aires F. Barreto *apud* Mangieri e Melo³ leciona que:

A construção civil é, para o direito, uma ação direta do homem sobre o meio natural – o solo, a terra, as águas – com o intuito de criar um bem, quer pela mera adaptação do solo às suas necessidades, quer mediante um prolongamento artificial do próprio solo, objetivando seu melhor aproveitamento. Como exemplos, poderíamos mencionar a alteração dos cursos de água ou a implantação de unidades de distribuição de energia elétrica, a abertura de estradas, a construção de pontes, túneis, prédios, ou a instalação de máquinas de uma indústria ou de equipamentos para fixá-los ao solo, paredes, edifícios, silos, depósitos, torres etc.

Paulo Joni Teixeira e Milton J. Pantaleão *apud* Mangieri e Melo⁴ assim definiram construção civil:

Considera-se construção civil a realização material de obras de engenharia civil, entre as quais a construção de prédios, estradas de ferro ou de rodagem, saneamento, obras de terraplanagem e pavimentação em geral, de obras hidráulicas ou elétricas, de obras de montagem e construção de estruturas em geral.

3 MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. ISS na construção civil. Bauru, SP: edição dos autores, 3ª ed. rev., ampl., atual, 2012. p. 32.

4 MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. op. cit. p. 31.

Percebe-se que o conceito de construção civil abrange todas as atividades de obras de engenharia assim compreendidas aquelas que causam interferência física ao meio natural, derivadas de um conjunto de ações empregadas na execução de um projeto a ser entregue a alguém.

Bernardo Ribeiro de Moraes *apud* Harada⁵ define o conteúdo das atividades relativas à construção civil dividindo-as em sete grupos apontados a seguir:

Primeiro grupo: obra de terra, assim consideradas as sondagens, as fundações e escavações. Abrangem os serviços de preparação do terreno, de topografia e geofísica, de fundação, de refundação, de estaqueamento, de escavações, de desmontagens, de sondagens, de reconhecimento etc.;

Segundo grupo: obras de edificação, onde se incluem as construções de edifícios em geral (prédios residenciais, comerciais, industriais, institucionais etc.);

Terceiro grupo: obras de estrada e de logradouros públicos. Correspondem às de construção de ferrovias e rodovias; aberturas de caminhos, arruamentos, loteamentos, praças etc.;

Quarto grupo: obras de arte, assim consideradas as relativas às construções de pontes, viadutos, túneis, muros de arrimo, mirantes, decorações arquitetônicas etc.;

Quinto grupo: obras de terraplanagem e de pavimentação em geral, abarcando qualquer espaço urbano ou rural como estradas, caminhos, ruas, avenidas e praças;

Sexto grupo: obras hidráulicas, que se acham relacionadas com a dinâmica das águas ou de certos líquidos, tendo em vista a direção, o emprego ou o seu aproveitamento;

5 HARADA, Kiyoshi. ISS: doutrina e prática. 2. ed. reform., rev. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2014. p. 163.

Sétimo grupo: obras de instalação, de montagens e de estruturas em geral, abrangendo as obras assentadas ao solo ou fixadas em edificações. São os casos de instalações de máquinas, equipamentos ou aparelhos interligados ou dispostos para funcionar um complexo ou unidade industrial, bem como, de montagens industriais em que a reunião de várias peças, parte ou produtos individualizados formam uma unidade autônoma.

Extraí-se da lista citada que a atividade de engenharia abrange inúmeros serviços desde sua contratação inicial até a sua finalização. Através dela pode-se compreender a extensão de sua importância como fonte de arrecadação municipal, uma vez que tais atividades fazem parte da realidade de todo ente municipal hoje existente. Por isso, a relevância da matéria para o estudo aqui proposto.

No contexto da Constituição Federal de 1967, a nossa homenageada Elizabeth Nazar Carrazza⁶ observa que a Constituição Federal ao se referir a serviços de qualquer natureza evidentemente não objetiva restringir referido conceito, na medida em que todo e qualquer serviço, (natureza, gênero ou espécie) submetido ao regime de direito privado (em oposição ao serviço público), se encontraria compreendido na esfera de competência material das municipalidades.

Diante de sua importância, as empresas da construção civil, em geral, se veem impactadas diariamente pelas interpretações dadas pelos entes municipais dos tomadores dos seus serviços, pois ao exercerem seu poder de tributar estabelecem regras próprias que, dependendo da natureza do serviço prestado, conflitam com regras impostas pelo ente onde está localizado o estabelecimento prestador ou até mesmo conflitam com dispositivos federais, especialmente com a LC 116/03, que dispõe sobre o ISS. Além disso, há municípios que contrariam decisões de tribunais superiores, ainda que tenha sido reconhecida a repercussão geral de inúmeros conflitos nesse tema.

Diante dessa realidade o referido setor é obrigado a observar várias regras municipais, dispostas no Código Tributário Municipal de cada município brasileiro aonde vierem a prestar seus serviços, regras essas que podem influenciar consideravelmente seus resultados, em casos de não observância, inclusive antes da elaboração e finalização dos seus orçamentos, pois há obrigações acessórias municipais que devem ser atendidas antes mesmo de iniciarem as obras do setor da construção.

6 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. O Imposto sobre Serviços na Constituição. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1976. Inédita.

Para regulamentar o ISS foi instituída a LC 116/03, a qual deve ser observada como regra geral pelos municípios brasileiros ao estabelecerem suas regras próprias sobre o ISS. Essa lei prevê também a possibilidade de os municípios atribuírem a terceiros a responsabilidade pelo recolhimento dos impostos, os chamados substitutos tributários. Estabelece também que os tomadores de determinados serviços, conforme disposição nela descrita (na lista anexa), estarão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte, permitindo, ainda, a exclusão da base de cálculo do ISS, do valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços nas obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes.

Essa liberdade de tributar gera interpretações diversas, sendo causa de inúmeros conflitos no Poder Judiciário, pois como cada município legisla de forma autônoma, há o surgimento da chamada “bitributação”, quando uma mesma prestação de serviços é tributada mais de uma vez, seja pelo município onde se prestou os serviços, seja no município sede do prestador desse mesmo serviço, ou ainda, por motivo de tratamento dado ao tomador de substituto tributário, todos com parâmetros legalmente previstos em leis autônomas.

2. Base de Cálculo do ISS na Construção Civil

Matéria polêmica e controvertida acerca do ISS onde se veem envolvidos os contribuintes da construção civil é a composição da base de cálculo do ISS, especificamente a possibilidade de dedução dos materiais aplicados nas obras executadas pelo setor.

José Antônio Patrocínio leciona que a base de cálculo é um dos mais importantes elementos da estrutura do ISS e que “[...] sobre essa base impositivo é que será aplicada a alíquota correspondente ao serviço prestado. Somente com a conjugação desses elementos, base de cálculo e alíquota, é que será possível identificar o valor do imposto a ser recolhido”.⁷

Do mesmo modo dispõem Mangieri e Melo:⁸

Base de cálculo é a perspectiva mensurável da materialização do tributo.

Em outras palavras, é um dos elementos quantitativos da obrigação tributária, juntamente com a alíquota. É de sua conjugação com a alíquota que

7 PATROCÍNIO, José Antônio. op. cit. p. 125.

8 MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. op. cit. p. 52.

resulta o *quantum debeatur* da exação. Expressa, pois, em termos matemáticos, o montante sobre o qual incidirá a tributação: ISS devido = base de cálculo x alíquota.

No tocante à base de cálculo do ISS aplicável sobre os serviços de construção civil, a regra está atualmente disciplinada no art. 7º, § 2º, inciso I da LC 116/2003:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

II - (VETADO)

§ 3º (VETADO)

A regra de exclusão dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços vem expressa no dispositivo citado. Através desse regulamento o próprio prestador dos serviços que produzir sua mercadoria fora do local da prestação poderá deduzir o respectivo valor, ficando estas sujeitas ao ICMS. Por outro lado, aquelas mercadorias que forem adquiridas de terceiros para tão somente serem incorporadas à obra poderão ser excluídas da base de cálculo do imposto.

Vale mencionar o que leciona o § 2º do art. 1º da LC 2003/116 que traz uma regra importante na formação da base de cálculo do imposto municipal voltada para as prestações de serviços de obras da construção civil, qual seja:

Art. 1º [...]

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), órgão responsável por uniformizar a interpretação da lei federal em todo o Brasil, alterou seu posicionamento acerca da matéria somente após provocação advinda de decisões do Supremo Tribunal Federal (STF). O STJ vedava totalmente a dedução dos valores dos materiais aplicados na construção civil. Sua jurisprudência era “no sentido de que a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempregadas”.⁹

Mangieri e Melo¹⁰ relembram que a interpretação do STJ quanto à exclusão das mercadorias somente era possível quando produzidas pelo próprio prestador dos serviços fora do local da execução da obra, quando estariam sujeitos à incidência do ICMS e não do ISS:

[...] até meados de 2011, a jurisprudência consolidada no STJ era de que o art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar nº 116/2003, deveria ser interpretado conjuntamente com os subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços, no sentido de excluir da base do ISS apenas o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços, desde que esses materiais (leia-se, corretamente, mercadorias) tenham sido produzidos (industrializados) pelo prestador dos serviços (neste caso, na condição de industrial, comerciante, e não de prestador de serviços) fora do local da obra.

O posicionamento atual do STJ admite que os materiais empregados na obra de construção civil sejam deduzidos da base de cálculo do ISS, a saber:

EMENTA:¹¹ TRIBUTÁRIO. ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE VALORES REFERENTES AOS MATERIAIS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES DA SUPREMA CORTE.

1. O Supremo Tribunal Federal, no RE 603.497/MG interposto contra acórdão desta Corte, reconheceu a repercussão geral da questão posta a julgamento, nos termos do art. 543-B do CPC, e exarou decisão publicada em 16.9.2010, reformando o acórdão recorrido, com o seguinte teor: “Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. Precedentes”.

2. A base de cálculo do ISS restou analisada pelo Supremo Tribunal Federal

9 PATROCÍNIO, José Antônio. op. cit. p. 137.

10 MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. op. cit. p. 62.

11 BRASIL. Jusbrasil. AgRg no AgRg no REsp 1.228.175/MG. Disponível em: stj.jusbrasil.com.br. Acesso em: 13 set. 2017.

no julgamento acima, portanto, revejo o entendimento anterior, a fim de realinhar-me à orientação fixada pela Corte Suprema para reconhecer a possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil.

3. Como o agravante não trouxe argumento capaz de infirmar a decisão que deseja ver modificada, esta deve ser mantida por seus próprios fundamentos. Agravo regimental improvido. (AgRg no AgRg no REsp 1.228.175/MG).

Como não foram definidos quais materiais deverão ser afastados da base de cálculo do ISS e como esta comprovação deverá ser feita pelas construtoras, Mangieri e Melo¹² alertam que:

Isso poderá acarretar a criação de obrigações acessórias específicas para tal finalidade, ou a abertura de processos administrativos para se averiguar os materiais a serem deduzidos. Para facilitar esse cálculo e apuração, os Municípios poderão estabelecer presunções, isto é, percentuais de dedução sobre o valor total do contrato, ou algum outro parâmetro.

José Antônio Patrocínio pontua que “[...] o que a Lei autoriza é a dedução de materiais permanentes, adquiridos de terceiros pelo prestador dos serviços em seu nome e incorporados a obra de forma permanente”.¹³ Assim compreende-se que aqueles materiais que sejam tão somente de consumo ou de curta duração, como ferramentas e máquinas necessárias à execução da obra, *não terão seus valores excluídos da base de cálculo do serviço*.

O STF somente determinou ser possível a dedução de materiais adquiridos de terceiros, porém este órgão é o guardião da Constituição Federal, cabendo ao STJ a determinação de quais materiais poderão ser deduzidos da base de cálculo do ISS pelo contribuinte. O fato é que este Tribunal voltou atrás na sua interpretação acatando a jurisprudência daquele, e admitindo, portanto, a dedução de quaisquer materiais na base de cálculo do ISS.

No entanto, na prática ainda é comum conflitos envolvendo contribuintes e os Fiscos municipais. Muitas prefeituras dão interpretação diversa do que está estabelecido na LC 116/2003 e nas decisões do STF e STJ, vedam a dedução, estabelecem percentual para dedução, ou ainda exigem inúmeros documentos comprobatórios para que o contribuinte faça valer este benefício, o que muitas

12 MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. op. cit. p. 69.

13 PATROCÍNIO, José Antônio. op. cit. p. 138.

vezes só se consegue através de procedimentos administrativos junto ao órgão competente.

Observa-se, por exemplo, o que determina o Código Tributário Municipal de Altamira/PA, Lei nº 3.189/2013, em seu art. 100, § 1º, I:¹⁴

Art. 100. A base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços constante desta Lei é o preço do serviço, excluído o valor das mercadorias produzidas pelo prestador do serviço fora do local da prestação dos serviços e devidamente comprovadas mediante a apresentação de documentos fiscais correspondentes.

§ 1º. Para fins da dedução prevista no caput deste artigo, somente serão admitidos os materiais aplicados na obra de forma permanente e que tenham sido produzidos pelo prestador dos serviços fora do local da obra e desde que observadas às quantidades efetivamente utilizadas e o cumprimento das obrigações acessórias a serem estabelecidas em regulamento próprio, sendo vedada a dedução de:

I - qualquer material fornecido por terceiros e incorporados à obra;

É possível verificar com esse dispositivo que o município de Altamira somente permite a dedução dos materiais que foram produzidos pelo prestador dos serviços fora do local da obra, ressalvando, ainda, no item I, que é vedada a dedução de qualquer material fornecido por terceiro e incorporados à obra. Ou seja, o legislador municipal deu interpretação diversa da estabelecida em lei geral e de decisões de tribunais superiores no sentido de proibir a dedução do material ainda que estes sejam incorporados à obra e adquiridos de terceiros.

Observemos o que determina o parágrafo 2º¹⁵ do art. 100, ainda do Código Tributário Municipal deste mesmo Município:

§ 2º. Não se aplica a dedução prevista neste artigo aos serviços de fornecimento de concreto por empreitada, nem tampouco aos serviços de terraplenagem e pavimentação asfáltica em que não são permitidas quaisquer deduções.

Segue ainda no art. 101 do Código Tributário Municipal de Altamira:¹⁶

14 BRASIL. Lei 3.189, de 27 de dezembro de 2013. Código Tributário Municipal de Altamira. Disponível em: altamira.pa.leg.br. Acesso em: 17 jul. 2017.

15 Idem.

16 Idem.

Art. 101. As pessoas jurídicas cujos serviços se enquadrem nos subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços constante desta Lei e que requeiram os benefícios previstos no artigo anterior deverão comprovar os materiais produzidos e incorporados à obra e que foram objetos de dedução, por meio da apresentação da nota fiscal de compra de materiais no mês de competência para produção de mercadorias produzidas pelo próprio prestador dos serviços fora do local da obra, acompanhada da respectiva nota de remessa das mercadorias produzidas para a respectiva obra contratada.

Vê-se aí a imposição a que está sujeito o contribuinte da construção civil, tornando impossível o benefício da dedução dos materiais pelo setor. Esse é só um dos Códigos Tributários Municipais apontados com tanta exigência, que dificulta o cumprimento de tal obrigação acessória, fazendo com que muitos prestadores desistam de travar uma guerra com o fisco ali presente.

Outro exemplo que corrobora ainda mais com essa situação ocorre no município de Canaã dos Carajás, no estado do Pará, que por meio do Decreto nº 868/2016 acresceu o parágrafo 14 ao art. 82 do seu Código Tributário Municipal, Lei Complementar nº 623, de 20 de dezembro de 2013, instituindo a metodologia para dedução dos materiais incorporados à obra dos serviços prestados nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços, ou seja, da construção civil. O dispositivo estabelece no art. 5^o¹⁷ do Decreto que:

[...] na hipótese de haver aplicação efetiva de materiais que se integrem permanentemente a obra, poderão optar pela dedução de 25% (vinte e cinco por cento) do valor dos serviços, efetivamente prestados, a título de materiais aplicados, sem a necessidade de qualquer comprovação”.

Até aí a previsão parece comum aos demais Códigos Tributários Municipais editados pelos municípios brasileiros, porém, o artigo seguinte (art. 6^o) estabelece que as empresas interessadas na forma prevista no art. 5^o deverão fazer a opção antes do início da obra e só será aceite pela Fiscalização Municipal, mediante requerimento protocolado no setor de Protocolo Geral da Prefeitura e não mais poderá ser alterada durante o período de execução da obra.

Assim vê-se que se a empresa não exercer o seu direito de opção previamente, presumir-se-á a intenção de continuar na opção de não se beneficiar da dedução do percentual de 25% a título de materiais aplicados na execução dos

17 SIGPUB. Diário Oficial dos Municípios do Estado do Pará. Prefeitura Municipal de Canaã dos Carajás. Decreto nº 868/2016. p. 9. Disponível em: www-storage.voxtecnologia.com.br. Acesso em: 23 jul. 2017.

serviços. Isso significa que o imposto sobre serviços será aplicado tendo como base de cálculo o valor total da nota fiscal de serviços emitidos para o tomador dos serviços sediado no município de Canaã dos Carajás, tal como dispõe o art. 7^o¹⁸ do Decreto 868/2016.

Art. 7^o - Caso as empresas prestadoras dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços não optem no prazo previsto no artigo 6^o deste Decreto pela dedução de 25% (vinte e cinco por cento) do valor dos serviços, efetivamente prestados, a título de materiais aplicados sem a necessidade de qualquer comprovação ou não manifestem a intenção de deduzir integralmente da base de cálculo do ISSQN os materiais por elas adquiridos e que permaneçam incorporados à obra após sua conclusão, o valor do tributo devido será calculado com base no montante total descrito no competente documento fiscal.

Assim, é perceptível que o prestador dos serviços, especialmente o que recolhe seus impostos devidamente, precisa, antes de executar qualquer atividade contratual em Município diverso do seu, buscar conhecer a legislação tributária do local tomador dos seus serviços, pois ao deparar-se futuramente com situações impostas por meio de obrigações acessórias poderão ser surpreendidos negativamente por normas que poderão onerar ainda mais o preço do serviço prestado.

Imposições municipais como as quais se veem nos Municípios supracitados decorrem da dificuldade que os entes municipais encontram em fiscalizar o setor de serviços, especialmente da construção civil, setor que é fonte substancial na arrecadação do ISS.

Diante da autonomia dos municípios, a Administração Tributária Municipal pode perfeitamente estabelecer regras que possam garantir o direito de dedução, através de obrigações acessórias que serão direcionadas ao contribuinte.

Numa tentativa de evitar a abertura de inúmeros processos administrativos alguns municípios se utilizam da fixação de percentual fixo de dedução de forma automática, dispensando a apresentação de documentos comprobatórios. Sobre esta opção, da qual se utilizam inúmeros municípios brasileiros Mangieri e Melo¹⁹ opinam que:

18 Idem.

19 MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. op. cit. p. 75.

Diante da dificuldade e morosidade que um processo administrativo desse naipe poderá criar para a Administração Tributária e, é obvio, para as próprias construtoras, nada impede que os Municípios instituem um regime de estimativa ou presunção de dedução dos materiais, de acordo com os critérios que a legislação tributária municipal adotar. A propósito, talvez isso seja até o mais recomendável, de acordo com a realidade local. Neste caso, a legislação municipal poderá fixar (presumir) um percentual fixo ou variável de dedução automática, que dispense a avaliação em concreto.

Da mesma forma se estabelece no município de Campo Grande/MS, permitindo que a dedução dos materiais possa ser estimada em até 40%, conforme previsão no § 3^o²⁰ do art. 57 da Lei Complementar nº 59 de 02 de outubro de 2003.

Art. 57. [...]

§ 3º - A exclusão dos materiais da base de cálculo prevista no caput deste artigo, quando não comprovado o seu valor, ou quando a documentação comprobatória apresentada não merecer fé, poderá a dedução dos materiais ser estimada em até %40 (quarenta por cento), do valor total na Nota Fiscal de Serviço.

De igual modo o município de Presidente Prudente/SP por meio da Lei Complementar nº 205/2016 em ser art. 1^o²¹ define que não se incluem na base de cálculo do imposto sobre serviços de qualquer natureza, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços:

Art. 1º - O § 4º, do artigo 72, da Lei Complementar Municipal nº 199/2015 - Código Tributário Municipal, passará a contar com a seguinte redação:

Art. 72. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

(...)

§ 4º Não se incluem na base de cálculo do imposto sobre serviços de qualquer natureza, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços, previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, sendo que, até o limite definido mediante decreto, o abate se fará presumidamente e, se o valor do abate superar esse limite,

20 BRASIL. Prefeitura de Campo Grande/MS. Lei Complementar nº 59 de 2 de outubro de 2003. Disponível em: www.campogrande.ms.gov.br. Acesso em: 25 jul. 2017.

21 BRASIL. Prefeitura Municipal de Presidente Prudente/SP. Lei Complementar nº 205/2016. Disponível em: www.presidenteprudente.sp.gov.br. Acesso em: 29 jul. 2017.

a totalidade do valor da base de cálculo deverá ser objeto de identificação específica na nota fiscal, conforme estabelecido em decreto.

Como disposto no artigo citado no parágrafo anterior, o limite permitido será o estabelecido em decreto, assim como no município de Diadema/SP, que por meio do Decreto nº 26.334/2015, prevê em seu art. 53²² as regras para o benefício da dedução limitada a 40%, considerando a identificação na Nota Fiscal Eletrônica de Serviço (NFS-e) da obra e das notas fiscais dos materiais empregados:

Art. 53. Não se incluem na base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 199/2015, até o limite de 40% do valor total da base de cálculo e desde que atendidas as exigências tratadas nos parágrafos deste artigo.

Parágrafo único. A Nota Fiscal Eletrônica de Serviço (NFS-e) deverá conter, para fins de autorizar a dedução da base de cálculo do imposto:

I - a identificação da obra;

II - a identificação das notas fiscais dos materiais empregados, nas quais deve constar a obra específica de sua aplicação.

Já em Porto Velho/RO o percentual de dedução, sem necessidade de comprovação, está atualmente estabelecido em 50% do preço total dos serviços, a título de gastos com materiais imobilizáveis fornecidos pelo construtor e empregados nas obras de construção civil. Assim estabelece o art. 4⁰²³ da Lei Complementar nº 515, de 27 de dezembro de 2013.

Art. 4^o. Altera e acrescentam dispositivos ao art. 19, da Lei Complementar nº. 369, de 22 de dezembro de 2009, que passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 19. [...]

I – [...]

a) [...]

b) [...]

c) na prestação dos serviços que se referem os subitens 7.02 e 7.05, da lista do artigo 8^o, o preço total dos serviços, deduzido o percentual de 50%

22 BRASIL. Prefeitura Municipal de Presidente Prudente/SP. Decreto nº 26.334/2015. Disponível em: www.presidenteprudente.sp.gov.br. Acesso em: 29 jul. 2017.

23 BRASIL. Prefeitura de Porto Velho/RO. Lei Complementar nº 515, de 27 de dezembro de 2013. Disponível em: www.semfazonline.com. Acesso em: 29 jul. 2017.

(cinquenta por cento), como sendo os gastos com materiais imobilizáveis fornecidos pelo construtor e empregados nas obras de construção civil, vedada quaisquer outras espécies de redução, a qualquer título.

A possibilidade de aplicar a dedução de materiais em percentuais, praticadas por diversos municípios brasileiros, foi uma forma encontrada para conceder aos contribuintes o benefício previsto em lei federal e do mesmo modo beneficiar-se desta aplicação, garantindo assim uma das arrecadações mais expressivas originada de um procedimento que, no geral, torna-se complexo, especialmente para aqueles municípios que possuem uma estrutura operacional precária.

3. Divergências do ISS na Construção Civil

No tema sob análise, vê-se que a base de cálculo do ISS é objeto constante de divergências doutrinárias e jurisprudenciais: sobre a base de cálculo do ISS a interpretação que se tinha no STJ até meados de 2011 era no sentido de se permitir a exclusão da base de cálculo do ISS apenas do valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços se produzidos por ele, incidindo, portanto, o ICMS sobre esta base excluída da incidência do ISS.

Porém, esta interpretação foi superada quando as 1ª e 2ª Turmas do STJ acataram a decisão monocrática da Ministra Ellen Gracie no RE nº 603.497, referendada pelo Plenário, julgando cabível a dedução total dos materiais da base de cálculo do ISS sobre os serviços de construção civil.

Depreende-se que com essa decisão o STF deixou uma lacuna na matéria, pois somente foi decidido ser possível a dedução de materiais da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil, sem analisar exatamente quais materiais poderiam ser deduzidos e se sobre estes materiais incidiria o ICMS.

Ao lecionarem sobre a decisão, Mangieri e Melo²⁴ interrogam e opinam:

Seriam todos os materiais, ou apenas aqueles previstos nos itens 7.02 e 7.05? Esses materiais que não compõem a base do ISS, por não serem um serviço, estarão sujeitos ao ICMS? Ora, o comando exarado pelos subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços da LC nº 116/2003 tratam, portanto, de um tema não enfrentado pelo STF naquele julgado.

24 MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. op. cit. p. 66.

Diante da mudança de entendimento por meio das turmas do STJ que entenderam que os casos que chegaram até as turmas versavam sobre matéria idêntica ao que foi objeto no RE 603.497, Mangieri e Melo posicionam-se contra e defendem a necessidade da modulação nos efeitos desta decisão visto que os municípios cobravam o ISS inclusive sobre a totalidade dos materiais, de acordo com a jurisprudência antes consolidada pelo STJ.

Diante da nova interpretação dada pelos tribunais superiores, enquanto não for fixada uma data para aplicação do benefício concedido para dedução dos materiais, acredita-se que o Poder Judiciário possivelmente receberá inúmeras ações de restituição de indébito do ISS, pois o imposto também foi pago sobre esses materiais, que agora são dedutíveis, bastando para isso que o contribuinte comprove o devido pagamento por meio de documentos fiscais.

Nesse sentido são os seguintes precedentes:

EMENTA:²⁵ APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. POSIÇÃO ACOLHIDA PELO GRUPO DE CÂMARAS DESTA CORTE. TRIBUTO INDIRETO. AUSÊNCIA DE PROVA DE RETENÇÃO DOS VALORES A QUE SE PRETENDE RESTITUIR. NECESSIDADE DE A CONTRIBUINTE DEMONSTRAR QUE SUPORTOU O ENCARGO FINANCEIRO. EXEGESE DO ART. 166 DO CTN. SENTENÇA MANTIDA POR OUTROS FUNDAMENTOS. Não se incluem na base de cálculo do ISSQN o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços na execução de obras de construção civil (LC n. 116/2003, art. 7º, § 2º, I). É legal a dedução, na base de cálculo do ISSQN, dos materiais utilizados para a construção da obra, independentemente de terem sido adquiridos de terceiros ou produzidos pelo próprio prestador do serviço fora do local do empreendimento. É indevido o pedido de restituição, pois não há prova nos autos de que tenha sido recolhido o tributo, na forma do art. 166 do Código Tributário Nacional. (TJSC, Apelação Cível n. 2012.088866-9, de Papanduva, rel. Des. Júlio César Knoll, j. 19-03-2015).

EMENTA:²⁶ APELAÇÃO CÍVEL. Ação de Repetição de Indébito ISS Serviços de construção civil contratados pelo regime de empreitada. 1) Base

25 BRASIL. FECAM. TJSC – Apelação Cível n. 2012.088866-9. Disponível em: antigo.fecam.org.br. Acesso em: 22 set. 2017.

26 BRASIL. Jusbrasil. TJ-SP – Apelação APL 00026384020138260587 SP 0002638-4.0.2013.8.26.0587 (TJ-SP). Disponível em: stf.jus.br. Acesso em: 22 set. 2017.

de cálculo Pretendida dedução dos valores de materiais empregados nas obras Possibilidade Matéria de Repercussão geral Jurisprudência do STF que reconhece a possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais utilizados na obra de construção civil. 2) Repetição **do indébito Demonstração de que o recolhimento do ISS se deu sobre o valor total das Notas fiscais, sem a dedução dos valores dos materiais empregados Ausência de invocação do art. 166 do CTN – Possibilidade de apuração dos valores a serem repetidos em liquidação de sentença, respeitado o prazo prescricional Inteligência do art. 168 do CTN. Sentença mantida Recursos improvidos.**

Conforme entendimento, o tema em análise ainda será objeto de intensas discussões no Poder Judiciário haja vista que a matéria não foi totalmente abrangida no âmbito da discussão levantada nos tribunais.

Uma das formas encontradas pelos Municípios para minimizar tais efeitos foi permitir a dedução dos materiais para obras da construção civil utilizando-se de estimativa aplicadas por meio de percentuais definidos em lei local, possibilitando ainda a abertura de processos administrativos para averiguação detalhada para casos de deduções de materiais além do percentual disposto em lei.

O município de São Paulo faz parte de um dos estados mais ricos da federação brasileira e a construção civil é um dos setores mais relevantes para a economia local. Sua participação na arrecadação tributária é 5,7%, conforme demonstrado na apresentação do IX Seminário Nacional de Gestão Fiscal Municipal. Diante dessa realidade, o município de São Paulo inova ao desenvolver um Sistema Eletrônico de Apuração do ISS na Construção Civil (SISCON), com previsão no Decreto nº 53.151 de 17/05/2012, com redação do Decreto 57.429 de 01/11/16 regulamentado pela Instrução Normativa SF/SUREM nº 24 de 10/11/2016.

Com esse sistema, será possível a otimização da fiscalização municipal, aumento da arrecadação do setor e a diminuição da sonegação fiscal, além de assegurar ao contribuinte da construção civil o benefício da dedução dos materiais previstos em lei federal e referendado pelos tribunais superiores de forma mais eficiente.

4. Conclusão

O desenvolvimento do presente estudo destacou que, apesar de a Constituição Federal definir as competências que cada ente possui, não são incomuns conflitos que chegam ao Poder Judiciário, envolvendo a distribuição de competência entre os entes federados. Nesse sentido, se analisou como os municípios vêm legislando no âmbito de aplicação do ISS e como a construção civil é impactada pelas regras estabelecidas por cada Município.

Em razão da importância dos serviços prestados pela construção civil aos entes municipais, o estudo buscou analisar de que forma ocorre a aplicação das regras voltadas à base de cálculo do imposto sobre serviços prestados pelo setor. Foi possível avaliar a dificuldade que o contribuinte da construção encontra com a interpretação dada às regras previstas na Lei Complementar nº 116/2003, quando incorporadas à legislação de cada ente municipal, gerando inúmeras matérias controvertidas.

De fato, o contribuinte da construção civil está no meio de uma grave celeuma, pois diariamente depara-se com leis que lhes são impostas sobre a base de cálculo do ISS, que vão de encontro à lei federal e decisões dos Tribunais Superiores. Um assunto relevante como esse não pode gerar dúvidas ou questões controvertidas, o ISS é um imposto de extrema relevância para o desenvolvimento do país e como tal deve ser tratado.

Referências

- ARAÚJO, Luiz Alberto David. *Curso de Direito Constitucional*. 20ª ed. rev., atual. até a EC 90 de 15 de setembro de 2015. São Paulo: Verbatim, 2016.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa Brasileira de 1988*. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 05 ago. 2017.
- BRASIL. *Decreto nº 1676, de 30 de novembro de 2010*. Disponível em: leismunicipais.com.br. Acesso em: 16 jul. 2017.
- BRASIL. *Decreto nº 27.589, de 06 de dezembro de 2013*. Disponível em: www.legisweb.com.br. Acesso em: 17 jul. 2017.
- BRASIL. *Decreto nº 53.151, de 17 de maio de 2012*. Disponível em: ww2.prefeitura.sp.gov.br. Acesso em: 17 jul. 2017.

- BRASIL. Jusbrasil. STJ - *Recurso especial: resp 1117121 SP 2009/0090826-o*. Disponível em: stj.jusbrasil.com.br. Acesso em: 11 jul. 2017.
- BRASIL. Jusbrasil. TJ-SP - *Apelação: APL 10024539320168260032 SP 1002453-93.2016.8.26.0032*. Disponível em: tj-sp.jusbrasil.com.br. Acesso em: 14 jul. 2017.
- BRASIL. *Lei 3.189, de 27 de dezembro de 2013*. Código Tributário Municipal de Altamira. Disponível em: altamira.pa.leg.br. Acesso em: 17 jul. 2017.
- BRASIL. *Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 03 jul. 2017.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*. Disponível em: www.camara.gov.br. Acesso em: 11 jul. 2017.
- BRASIL. Prefeitura de Campo Grande/MS. *Lei Complementar n. 59 de 2 de outubro de 2003*. Disponível em: www.campogrande.ms.gov.br. Acesso em: 25 jul. 2017.
- BRASIL. Prefeitura de Porto Velho/RO. *Lei Complementar nº 515, de 27 de dezembro de 2013*. Disponível em: www.semfazonline.com. Acesso em: 29 jul. 2017.
- BRASIL. Prefeitura Municipal de Presidente Prudente/SP. *Decreto nº 26.334/2015*. Disponível em: www.presidenteprudente.sp.gov.br. Acesso em: 29 jul. 2017.
- BRASIL. Prefeitura Municipal de Presidente Prudente/SP. *Lei Complementar nº 205/2016*. Disponível em: www.presidenteprudente.sp.gov.br. Acesso em: 29 jul. 2017.
- BRASIL. STJ - *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial: AgRg no AREsp 44750 RS 2011/0129230-1*. Disponível em: stj.jusbrasil.com.br. Acesso em: 15 jul. 2017.
- BRASIL. STJ. *Agravo Regimental no Recurso Especial AgRg no REsp 1140354 SP 2009/0174282-1*. Disponível em: www.jusbrasil.com.br. Acesso em: 15 jul. 2017.
- BRASIL. TJ-PR - *Apelação / Reexame Necessário: REEX 14285002 PR 1428500-2 (Acórdão)*. Disponível em: tj-pr.jusbrasil.com.br. Acesso em: 15 jul. 2017.

- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1976. Inédita.
- CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional didático*. 7ª ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. 2. ed. reform., rev. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2014.
- HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 5ª ed. rev. e atual. por Juliana Campos Horta. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2004.
- MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ISS na construção civil*. Bauru, SP: edição dos autores, 3ª ed. rev., ampl., atual, 2012.
- MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *O Espírito das Leis*. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2000.
- PATROCÍNIO, José Antônio. *ISS: teoria, prática e jurisprudência: lei complementar 116/2003, anotada e comentada*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: FISCO-Soft Editora, 2016.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.
- SABBAG, Eduardo. *Código Tributário Nacional comentado*. 1. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.
- SIGPUB. Diário Oficial dos Municípios do Estado do Pará. Prefeitura Municipal de Canaã dos Carajás. *Decreto nº 868/2016*. p. 9. Disponível em: www-storage.voxtecnologia.com.br. Acesso em: 23 de julho de 2017.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 37ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 9ª ed. rev. e atual. São Paulo. Saraiva, 2011.

IPTU verde

Luiza Nagib¹

Eliza Remédio Alecrim²

Resumo

O olhar ao Imposto Predial e Territorial Urbano, contextualizado no seu arcabouço constitucional, ganha relevância considerando-se a necessária e estrita relação entre o direito e a realidade mundial. Este estudo jurídico tem por finalidade apresentar, por meio do método dedutivo, considerações relevantes a respeito do tributo municipal, seus limites e desenhos, como solução para o desafio atual de busca por soluções sustentáveis. O intuito é o de despertar para a importância do imposto sobre a propriedade e necessária implementação de sua função extrafiscal pelos municípios, em solução conjunta envolvendo a Administração Pública e contribuinte, na busca por soluções que protejam a função social da propriedade e, como consequência, o meio ambiente.

Introdução

A construção jurídica científica com enfoque na realidade social faz do direito contemporâneo um ávido instrumento para a solução de problemas. Visto o direito como instrumento capaz de regular comportamentos dos homens ou, ainda, como mecanismo que possibilite o auxílio mútuo entre a teoria e a prática, este capítulo tem como escopo a análise do Imposto Territorial e Predial Urbano (IPTU), como dispositivo para o cumprimento da função social da propriedade, num primeiro plano, e consequentemente também como proteção

1 Mestre e Doutora em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora em Direito Tributário, Graduação e Pós-Graduação da PUC/SP. Professora dos Cursos de Pós-Graduação, COGAE-PUC-SP. Ex-Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT). Advogada e consultora jurídica. luizanagib@uol.com.br. ORCID 0000-0003-1050-757X.

2 Mestre em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Especialista em Direito Tributário, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Bacharel em Direito, Universidade de Ribeirão Preto e em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo (FEA/USP). Professora MBA Gestão Tributária, ESALQ/USP. Advogada e consultora jurídica. eliza@remedioalecrim.adv.br. ORCID 0000-0001-7301-2940.

do meio ambiente. Com respaldo, sempre, em sua estrutura constitucional, se propõe uma análise pragmática do imposto, condizente com o direito contemporâneo e os fenômenos sociais.

Os impactos advindos das mudanças climáticas não são apenas uma ameaça para os indivíduos ou a sociedade. São também um eminente risco para a economia mundial. Trata-se de um problema que exige a ação entre o setor público e o privado, com a finalidade de transformar o modelo urbano e produtivo, de modo a garantir e impulsionar o desenvolvimento e o crescimento econômico sustentável.

Somada à grave violência no meio ambiente, as mudanças climáticas são uma das maiores ameaças à estabilidade econômica. Ondas climáticas, furacões, ciclones, secas. Sem recursos naturais e minerais, sem alimento e saúde, o estado enfraquece e a economia global é afetada em efeito avalanche. De acordo com dados publicados pelo Banco Mundial³ se não forem adotadas medidas de caráter urgente, os impactos causados na atmosfera poderão levar mais 100 milhões de pessoas à pobreza até 2030.

Há dez ou vinte anos atrás (ou até bem menos), poucos seriam capazes de acreditar que um vírus poderia impactar tão drasticamente a vida de todos os seres humanos. A pandemia mundial ocasionada pela Covid-19 trata-se, certamente, de um divisor de águas, capaz de despertar a muitos, da força da natureza e consequências. Mesmo tendo sido tal catástrofe vislumbrada pelos cientistas, o vírus surpreendeu a todos, ao custo de insubstituíveis perdas humanas. Momento de quebra de paradigmas. De reflexão sobre o universo e seus limites.

A Covid-19 escancara que uma pandemia é uma ameaça existencial para a humanidade. Outra ameaça é a mudança climática.

Apesar da preocupação com o meio ambiente não ser nova, muito há a ser feito para evitar a degradação acelerada e as consequências fatais também previstas por cientistas. Fóruns mundiais, como a Conferência das Nações Unidas sobre o Desenvolvimento e Meio Ambiente Humano, com sede em Estocolmo em 1972, marco histórico tido como o primeiro grande evento internacional com foco no meio ambiente e participação de diferentes nações, em 1992 no Rio de Janeiro (Rio-92), e em 2002 em Johannesburgo-África do Sul, com a Cúpula Mundial sobre o Desenvolvimento Sustentável (Rio+10), firmaram o desenvolvimento sustentável como princípio para as políticas ambientais e proteção do planeta.

3 Banco Mundial. Climate Change. Disponível em: <https://data.worldbank.org/topic/climate-change>. Acesso em: ago. 2021.

A inspiração para este recorte vem dos ensinamentos obtidos nos estudos de Elizabeth Nazar Carrazza, homenageada nesta obra, para quem o denominado IPTU Verde, utilizado na promoção de um meio ambiente mais equilibrado, caracteriza-se como um “imposto vocacionado à proteção ambiental”.⁴

A potencialização do caráter extrafiscal desse imposto, como medida para atingir os objetivos necessários em face às mudanças climáticas e ao meio ambiente, é uma janela de oportunidades para os municípios, no contexto do planejamento urbano e econômico.

O objetivo é investigar, sobre a moldura da Constituição Federal (CF), até que ponto o imposto pode ser instituído visando objetivos extrafiscais, mediante concessões de benefícios ou mesmo aumento de carga tributária pelo município ao sujeito passivo da obrigação tributária, de modo a impactar o ecossistema e a sociedade como um todo.

Como ponto de partida, a investigação se inicia na análise da regra matriz de incidência do imposto, com alicerce no direito positivo, versando sobre sua hipótese de incidência. Na sequência aponta para seus limites de sua materialidade, correlacionando a mesma com o princípio da função social da propriedade e suas balizas constitucionais. Essa análise, que transcende à compreensão isolada do imposto, já tanto versada em outras obras especializadas,⁵ abrange a convalidação de sua pertinência com o ordenamento jurídico, considerando a necessária sintonia entre a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional (CTN), a lei ordinária e as regulamentações sobre a matéria.

Paralelamente, o estudo ganha caráter pragmático no levantamento de dados que delatam sua relevância na realidade atual, no apontamento de municípios que instituíram condições de caráter ecológico nas regras de cobrança do IPTU.

Ao final, serão expostas algumas reflexões quanto às mudanças possíveis, como meio de permitir soluções inovadoras e perspectivas de avanço ao sistema tributário e, em particular, as possibilidades de melhor interação entre o direito tributário e o meio ambiente.

4 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 362.

5 Veja em CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2015; DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. São Paulo: Ed. Saraiva. 1982; DERZI, Misabel de Abreu Machado. A Isonomia, a Propriedade Privada e o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. In: ROT, v. 15/16.

1. O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana na Constituição Federal

O Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana (IPTU) encontra-se previsto nos arts. 156, I, e § 1º e 182, § 1º, II, da CF. O art. 156 traça a regra matriz de incidência do imposto e atribui a competência para instituição do IPTU aos municípios, a quem direciona especificamente a atuação, atribuindo como hipótese de incidência do imposto o fato de uma pessoa, física ou jurídica, deter a propriedade de um imóvel urbano.

De acordo com Roque Antonio Carrazza e Elizabeth Nazar Carrazza,⁶ ao traçar a regra matriz do imposto a CF estabelece que o fato gerador do IPTU abrange a propriedade em sentido amplo, compreendendo essa também o domínio útil, a posse *ad usucapionem* e o direito de superfície a prédios e terrenos.

O § 1º do art. 156 da CF prescreve que o IPTU poderá ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do bem. Para Regina Helena Costa,⁷ a diferenciação de alíquotas aplicável na instituição do imposto pode ser utilizada como um instrumento da extrafiscalidade no cumprimento do princípio da função social da propriedade.

A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação do município expressas no plano diretor, de competência do Poder Público municipal. O desenvolvimento das funções sociais pelo município é taxativamente cominado no art. 182 da Carta Magna: “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”.

De acordo com Geraldo Ataliba,⁸ “o art. 182 (especialmente seu § 4º, II), prevê uma disciplina extrafiscal. Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados”. A progressividade é um instrumento que pode ser utilizado para estimular ou

6 CARRAZZA, Roque Antonio; CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Os 50 anos do Código Tributário Nacional e sua função explicitadora do IPTU. In. Revista do Advogado. Ano XXXVI. nº 132, dezembro, 2016. p. 109.

7 COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional Comentado em sua moldura constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 92.

8 ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. Revista de Direito Público, São Paulo, a. 23, nº 93, jan./mar. 1990. p. 235.

desestimular a observância das regras urbanísticas municipais com vistas a direcionar o contribuinte à observância da política urbana almejada.

A Constituição Federal⁹ reforça em vários dispositivos a proteção da função social da propriedade. De acordo com Elizabeth Nazar Carrazza, “a Constituição Federal em vigor, numa clara demonstração de sua preocupação com o social, ao mesmo tempo em que garante o direito de propriedade (...) exige que ela esteja voltada para o atendimento de uma função social”.¹⁰ Em decorrência da função social da propriedade prevista no Texto Constitucional, a propriedade privada deixa de ser condicionada exclusivamente ao interesse privado, e passa a ser de interesse de toda a sociedade.

Considerando o princípio da função social da propriedade, o direito de propriedade ganha uma significação pública. Atua como uma limitação ao direito de propriedade, já que o uso e o desfrute do bem deve ser exercido em prol da coletividade, e não somente visando atender os interesses particulares do proprietário.¹¹

O CTN, seguindo o arquétipo traçado pela Carta Magna, determina no art. 32 como fato jurídico tributário do IPTU a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, localizado na zona urbana do Município, entendida esta como a definida em lei municipal, desde que conte com a existência de no mínimo dois melhoramentos, construídos e mantidos pelo Poder Público, quais sejam: (i) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; (ii) abastecimento de água; (iii) sistema de esgotos sanitários e rede de iluminação pública; e (iv) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 quilômetros do imóvel considerado.

A estrutura necessária para a configuração de uma zona como urbana, tal qual estipulado pelo Código Tributário, criado como lei ordinária, mas erigido à condição de lei complementar, demonstram, por si, a íntima relação entre o aspecto material de tributação da propriedade imobiliária e o conceito de política urbana municipal.

9 Constituição Federal, art. 5º, XXIII (rol de direitos fundamentais, como condição para o direito de propriedade); art. 170, II (princípio geral da atividade econômica); art. 182, caput, § 2º (função social das cidades como cumprimento da função social da propriedade urbana); art. 184, caput e art. 185, § único (desapropriação para fins de reforma agrária); e art. 186 (função social da propriedade rural).

10 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 190.

11 COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 79.

De acordo com Paulo Caliendo,¹² a ligação entre a tributação da propriedade e a política municipal possibilita a adequação do IPTU ao Estatuto da Cidade e a uma estratégia ambiental sustentável. Genuíno instrumento fiscal no auxílio da promoção dos valores e anseios urbanos.

Fixados os limites e os contornos sobre o imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana no texto constitucional, qual seja, (i) a incidência do IPTU sobre a propriedade de bem imóvel urbano, (ii) a possibilidade de diferenciação de suas alíquotas de acordo com sua localização e (iii) a função social como atributo da propriedade, cabe ao legislador ordinário municipal instituir o tributo e regulamentar sua cobrança, de acordo com a autonomia que lhe é conferida.

A Constituição Federal positivou a função social da propriedade exigindo uma postura conjunta do poder público e do particular, atribuindo, inclusive, um instrumental ao município para cumprir essa imputação.

Tendo em vista a rigidez da Constituição e o modo farto com que trata de matéria tributária, assumida a postura de deixar pouco ou nenhum espaço à criatividade regulamentar, fica o legislador infraconstitucional relegado à possibilidade de disciplinar a matéria de acordo com os parâmetros predeterminados.

2. Tributação e direitos fundamentais

A função social da propriedade tem sua relevância estampada no artigo 5º da Constituição Federal, taxativamente elencado no inciso XXIII, ao assegurar os Direitos e Garantias Fundamentais – “XXIII – a propriedade atenderá a sua função social”.¹³ O princípio impõe a utilização do bem imóvel em conformidade com os objetivos sociais da cidade e fixa limites ao direito de propriedade de modo que o bem coletivo seja alcançado.

O art. 170 da CF, que assegura a todos a existência digna, taxativamente elenca os princípios da função social da propriedade (inc. III) e da defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (inc. VI), como norteadores da ordem econômica.

12 CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, p. 335-336.

13 Inciso XXIII, artigo 5º, Constituição Federal do Brasil.

De acordo com Aliomar Baleeiro,¹⁴ essas limitações impostas pela Constituição Federal, perfazem-se em regras impostas constitucionalmente, que sejam autoexecutáveis, ou de caráter negativo, ou limitativo, exigindo a provimento de lei complementar ou ordinária, e são irrestringíveis por meio de emendas.

Na visão de Celso Antonio Bandeira de Mello,¹⁵

os objetivos da justiça social e do bem coletivo são intrínsecos ao direito de propriedade, vinculando-a. De outro lado, com dizer que a “função social da propriedade” é princípio basilar da ordem econômica e social, a Carta do País deixou explícito que a propriedade e que, portanto, todas as suas expressões naturais – o uso, o gozo e a disposição do bem – não só podem, mas devem, ser regulados de maneira tal qual se assujeitem às conveniências sociais e que se alinhem nesta destinação, de tal modo que a propriedade cumpra efetivamente uma função social.

As sujeições impostas ao proprietário não se constituem em limitações de seus direitos, vez que necessariamente não cerceiam seu direito de propriedade e sim perfaz o seu delineamento, sua essência.

Renato Alessi,¹⁶ do mesmo modo, afirma que os limites impostos à propriedade individual configuram a sua própria definição. A noção é essencialmente metajurídica. A noção de propriedade ingressa no campo jurídico atrelada à necessidade de atendimento da sociedade.

Para Regina Helena Costa,¹⁷ o princípio da função social da propriedade significa que os benefícios deste direito de propriedade devem ser usufruídos não só pelo particular, mas também transcender por toda a sociedade.

Os tributos com a função extrafiscal ultrapassam o caráter isoladamente arrecadatório e atendem aos anseios da sociedade. A progressividade do IPTU, utilizada como ferramenta pelos municípios para o induzir o comportamento dos contribuintes na preservação do meio ambiente, vai ao encontro do atingimento dos valores assegurados pela Constituição Federal.

14 BALLEIRO, ALIOMAR. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 35-41.

15 MELLO, Celso Antonio Bandeira. Novos aspectos da Função Social da Propriedade. RDP 84/39. Disponível em: <https://rdai.com.br/index.php/rdai/article/view/161>. Acesso em: ago. 2021.

16 ALESSI, Renato. *Principi di diritto amministrativo*. Milamo: A. Giuffrè, 1974. v. II, p. 557.

17 COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 153.

3. Imposto verde – extrafiscalidade e meio ambiente

A regulamentação de normas tributárias de incidência do IPTU, de modo a conduzir o cidadão a valer-se de soluções e tecnologias ambientais sustentáveis no imóvel de sua propriedade, com impacto no valor do imposto a pagar, mostra-se como medida capaz de preservar, proteger e recuperar o meio ambiente.

A extrafiscalidade do IPTU deve ser interpretada também a partir da aplicação de princípios do Direito Ambiental – como o do Estado Socioambiental, do desenvolvimento sustentável e os princípios do protetor recebedor e do poluidor pagador.¹⁸ Com base nestas balizas, a Administração Pública tem o dever constitucional de melhor aproveitar os instrumentos tributários que atribuam maior efetividade à política urbana.

De acordo com Elizabeth Nazar Carrazza,¹⁹ a atuação do município nesse sentido pode-se dar de diferentes maneiras, quer seja por meio de benefícios fiscais com isenção ou redução de alíquota, como estímulo às condutas favoráveis, quer seja por meio de elevação da carga tributária, em caso de desrespeito às regras ambientais.

Se deve ser punido o responsável pelo dano ambiental, como o é, tanto administrativa, quanto criminal e civilmente, em contrapartida, também deve ser beneficiado aquele que possibilitar a sua preservação. Se a penalidade tem o poder de reprimir a conduta lesiva, já que o impacto negativo no meio ambiente exige controle,²⁰ tem o incentivo o condão de potencializar o comportamento e estimular procedimentos que visem à proteção do meio ambiente.

O meio ambiente ecologicamente equilibrado é bem de uso comum do povo essencial à qualidade de vida. Sua defesa e proteção são deveres da coletividade, o que envolve a Administração Pública e a sociedade como um todo.

O Plano de Ação para Mudanças Climáticas (2021-25),²¹ anunciado pelo Grupo Banco Mundial, visa fornecer níveis recordes de financiamentos climáticos aos países, com investimento em projetos verdes, atrelados a causas sustentáveis. As ações incluem o ajuste de incentivos ao reduzir os subsídios e

18 Veja mais em: NAGIB, Luiza; TALPAI, Bruno Luis. A extrafiscalidade do IPTU: Medida de Concretização do Estado Socioambiental. In ABREU, Anselmo Zilet; NETO, Carlos Augusto Daniel; COSTA, Marcio Cesar (org.). Estudos de Direito Constitucional Tributário e Tributação Municipal em Homenagem à Professora Elizabeth Nazar Carrazza. São Paulo: Quartier Latin, 2021.

19 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 201.

20 SANTOS, Priscilla Artigas. O dano ambiental e o impacto negativo ao meio ambiente. In Revista do Advogado, Meio Ambiente. Ano XXXVII. Nº 133. Março 2017. p. 175.

21 Banco Mundial. Políticas Ambientais e sociais. Disponível em: <https://www.worldbank.org/en/projects-operations/environmental-and-social-policies>. Acesso em: agosto. 2021.

aumentar a tributação das emissões de gases do efeito estufa, assim como catalisar e mobilizar capital privado para ações climáticas e intensificar esforços para o desenvolvimento do mercado de títulos verdes.

Estudo publicado pela Organização da Nações Unidas (OCDE), intitulado “Instrumentos de Política para o Meio Ambiente”,²² apresenta uma base de dados, reunindo informações qualitativas em diferentes instrumentos, em todos os países da OCDE e muitos outros, e informações do uso de tributos. Faz o registro do primeiro imposto sobre o carbono, introduzido na Finlândia (1990), seguida da Noruega, Suécia e Dinamarca – figurando-se entre os quatro países que introduziram tributos sobre poluentes atmosféricos.

O desenvolvimento sustentável também é uma grande prioridade na Cingapura,²³ com um histórico modelo de inovação, incluindo medidas do governo e iniciativa privada, capaz de transformar a cidade-estado situada no sul da Malásia em uma das cidades mais verdes do mundo na atualidade. O mesmo exemplo também pode ser visto em diferentes estados dos Estados Unidos,²⁴ Canadá²⁵ e países europeus, como a França.²⁶

Seguindo a linha da proteção do meio ambiente, na vanguarda dessas soluções, diversos municípios brasileiros têm instituídas em suas regras a previsão de tecnologias sustentáveis aplicáveis aos imóveis, que garantem a fruição de benefícios fiscais municipais, como: sistema de captação e reuso de água de chuva; sistema de aquecimento solar ou de energia fotovoltaica;²⁷ apro-

22 Organização das Nações Unidas. *Policy Instruments for the Environment*. Disponível em: https://www.oecd.org/environment/tools-evaluation/PINE_database_brochure.pdf. Acesso em: agosto. 2021.

23 Ministério de Finanças Cingapura. Disponível em: <https://www.mof.gov.sg/singaporebudget/budget-2021/budget-speech/e-building-a-sustainable-home-for-all>. Acesso em: agosto. 2021.

24 No Estado de Nova York, o *Real Property Tax*, incidente sobre a propriedade imobiliária, prevê no *Real Property Tax Law – RPTL*, incentivos fiscais na instalação de telhados verdes, sistema solar de geração de energia elétrica e construções com parâmetros de certificação verde. Disponível em: https://www.tax.ny.gov/research/property/legal/rules_index.htm. Acesso em: agosto. 2021. Veja informações detalhadas em CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 202-207.

25 O *Office of Energy Efficiency (OEE)*, órgão responsável pela eficiência energética no Canadá, criado em 1998, apresenta iniciativas de eficiência energética chaves para a implementação de uma estratégia nacional em relação às mudanças climáticas, entre elas, o *R-2000 Program*, que incentiva a construção de casas energeticamente eficientes, o envolvimento dos governos das províncias, dos territórios e dos municípios, bem como associações da população canadense. Disponível em: <https://www.nrcan.gc.ca/energy-efficiency/10832>. Acesso em: agosto. 2021.

26 A Lei nº 96-1236/96 implanta a legislação específica, inserido nos programas da ADEME (*Agence de l'environnement et la maîtrise de l'énergie*) que concentra ações voltadas a eficiência energética e a qualidade ambiental nas edificações, no planejamento urbano, dentro do contexto de gerenciamento municipal.

27 Energia elétrica produzida a partir do calor e da luz solar.

veitamento de iluminação natural; utilização de material eco suficiente na construção; área permeável não degradável, com cultivo de espécies arbóreas nativas, como em telhados, paredes e calçadas, além de diversas outras soluções.

Não há como negar, por outro lado, que o custo na implementação dessas tecnologias dificulta a sua adoção de forma maciça, o que impede a sua imposição generalizada. Facilitar o acesso a esses mecanismos, por meio da desoneração do imposto incidente sobre o imóvel beneficiado, abre margens para que o direito de propriedade atinja sua função social por meio da tributação.

A previsão do uso de ferramentas legalmente regulamentadas, certificadas por órgãos competentes para medir o desempenho ambiental de uma edificação permite a calibração entre os resultados alcançados e o impacto tributário concedido.

O chamado “IPTU Verde”, “IPTU Ecológico”, “IPTU Ambiental”, ou ainda “IPTU Sustentável”, demonstra sua viabilidade prática no âmbito nacional, sendo pioneiros os municípios de São Paulo-SP, Decreto 26.353/88, na redução de 50% da alíquota de IPTU em imóveis revestidos de vegetação arbórea, mediante requerimento à Subdivisão de Imunidade e Isenções da Divisão de Rendas Imobiliárias; de Colatina-ES, Lei 4.537/99, que institui o Projeto Manto Verde, com concessão de até 50% de desconto do IPTU; e Porto Alegre, LC 482/02, que institui isenção no pagamento do imposto para áreas de proteção ambiental, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria do Meio Ambiente.

Também podem ser citadas a instituição em outros municípios de portes e localizações esparsas, como os paulistas de São Carlos, Lei 13.692/05; Americana, Lei 4.448/07; Campos do Jordão, Lei 3.157/08; Barretos, LC 122/09; São Vicente, LC 634/10; Guarulhos, Lei 6.793/11; Louveira, Lei Municipal 2.422/15; São Bernardo Campo, Lei 6.564/17; Catanduva, LC 917/18; Araraquara, LC 889/18; Tietê, Lei 3.730/19; Jaguariúna, LC 236/21. E em âmbito nacional, os mineiros Ipatinga, Lei 2.646/09 e Muriaé, Lei 5.993/20; Natal-RS, Lei nº 301/09; Florianópolis-SC, LC 480/13; Seropédica-RJ, Lei 526/14; paranaenses Maringá, Lei 9.860/14 e Curitiba, Lei 14.771/15; baianos de Vitória da Conquista, Lei 2.157/17 e Salvador, Decreto 29.100/17; Caruaru-PE, LC 62/18; Tubarão-SC, Decreto 4.593/19; Porto Velho-RO, LC 759/19; Balneário Camboriú-SC, Lei 4.303/2019; e entre os mais recentes, Belo Horizonte-MG, Lei 11.284/21.

Entre os mecanismos para concessão de benefícios apresentam-se percentual único ou cumulativo de descontos de acordo com medidas adotadas;

percentuais de desconto variáveis de acordo com a área atingida; percentual fixo de desconto para uma série de ações predeterminadas.

A Proposta de Emenda à Constituição nº 13/2019, PEC do IPTU Verde, tramita no Senado Federal, com alteração ao art. 156 da CF, e estabelecimento de critérios ambientais taxativos para a cobrança do IPTU, com desoneração de parcela do imóvel com vegetação nativa e fixação de alíquotas com base no reaproveitamento de águas pluviais, reuso de água, grau de permeabilização do solo e utilização de energia renovável.

De acordo com a sua fundamentação de motivos, a emenda tem natureza extrafiscal, com o propósito de estabelecer critérios ambientais fixos para a redução da alíquota do IPTU, de modo a incentivar municípios na adoção de comportamentos ecologicamente sustentáveis, no estímulo à tendência nacional desta prática.

As descobertas tecnológicas e a aclamação por medidas sustentáveis exigem um conjunto normativo que propicie o atendimento da função social da propriedade e o IPTU revelando um mecanismo eficaz, de fato, verdadeiro imposto verde, verdadeiro direito tributário contemporâneo.

4. Conclusão

Considerando a evolução da sociedade, e todas as consequências advindas desta transformação global, com reflexos no meio ambiente e na economia, a adequação do direito à realidade e a busca por soluções alternativas torna-se essencial ao desenvolvimento.

A aplicação dos institutos jurídicos, de acordo com as balizas expressas na Constituição Federal, garante a manutenção de sua eficácia e perpetuidade – na construção do direito como norteador de uma estrutura que tenha por meta atingir a regularidade e justiça. A importância do tema é indiscutivelmente relevante, seja sob o enfoque acadêmico, seja sob o aspecto da praticidade do direito.

A construção jurídica científica com enfoque na realidade social, a atenta os fenômenos mundiais que assolam a humanidade, como o desemprego, inflação, escassez de produção de riqueza, taxas de mortalidade e crescimento econômico e degradação do meio ambiente, faz do direito contemporâneo instrumento para a condução da sociedade na busca, intermitente de solução de problemas.

A potencialização do caráter extrafiscal IPTU, seguindo o arquétipo constitucional taxativamente assegurado para o imposto sobre a propriedade como medida para atingir os objetivos necessários em face às mudanças climáticas e ao meio ambiente é uma genuína estratégia para os municípios, no contexto do planejamento urbano e econômico.

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) tal qual previsto nos arts. 156, I, e § 1º e 182, § 1º, II, da CF, que traçam a regra matriz de incidência do imposto, direciona especificamente a atuação municipal como um instrumento que agrega a extrafiscalidade no cumprimento do princípio da função social da propriedade.

Os limites sobre o imposto sobre a propriedade no texto constitucional, a incidência do IPTU sobre a propriedade de bem imóvel urbano, a possibilidade de diferenciação de suas alíquotas e função social como atributo da propriedade – concretizam o poder dever da administração pública municipal. Esses contornos perfazem seu delineamento, a essência do Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana e garantem o arcabouço que lhe dá existência.

As inovações tecnológicas e a urgência por medidas sustentáveis exigem um conjunto normativo que vá ao encontro da função social da propriedade e o IPTU revela-se um mecanismo eficaz, verdadeiro imposto verde, nas palavras já citadas pela homenageada desta obra, verdadeiro direito tributário contemporâneo.

Referências

- ALESSI, Renato. *Principi di diritto amministrativo*. Milamo: A. Giuffrè, 1974. v. II.
- ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. *Revista de Direito Público*, São Paulo, a. 23, nº 93, jan./mar. 1990.
- BALLEIRO, ALIOMAR. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito – uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, p. 335-336.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

- CARRAZZA, Roque Antonio; CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Os 50 anos do Código Tributário Nacional e sua função explicitadora do IPTU. *In*. Revista do Advogado. Ano XXXVI. nº 132, dezembro, 2016.
- COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional Comentado em sua moldura constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2021.
- COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. A Isonomia, a Propriedade Privada e o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. *In*: ROT, v. 15/16.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Do imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. São Paulo: Ed. Saraiva. 1982.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira. Novos aspectos da Função Social da Propriedade. RDP 84/39.
- NAGIB, Luiza; TALPAI, Bruno Luis. *A extrafiscalidade do IPTU: Medida de Concretização do Estado Socioambiental*. *In* ABREU, Anselmo Zilet; NETO, Carlos Augusto Daniel; COSTA, Marcio Cesar (org.). *Estudos de Direito Constitucional Tributário e Tributação Municipal em Homenagem à Professora Elizabeth Nazar Carrazza*. São Paulo: Quartier Latin, 2021.
- SANTOS, Priscilla Artigas. O dano ambiental e o impacto negativo ao meio ambiente. *In* Revista do Advogado, Meio Ambiente. Ano XXXVII. Nº 133. Março 2017.

Referências eletrônicas

- Banco Mundial. *Climate Change*. Disponível em: <https://data.worldbank.org/topic/climate-change>. Acesso em: agosto. 2021.

Banco Mundial. *Environmental and Social Policies*. Disponível em: <https://www.worldbank.org/en/projects-operations/environmental-and-social-policies>. Acesso em: agosto. 2021.

Departamento de Finanças e Tributação de Nova York. Disponível em: https://www.tax.ny.gov/research/property/legal/rules_index.htm. Acesso em: agosto. 2021.

Ministério de Finanças Cingapura. Disponível em: <https://www.mof.gov.sg/singaporebudget/budget-2021/budget-speech/e-building-a-sustainable-home-for-all>. Acesso em: agosto. 2021.

A tributação do software na visão do STF e o conceito de serviços

Betina Treiger Grupenmacher¹
Thaís Tod Dechandt²

Resumo

No presente artigo busca-se realizar uma análise quanto à evolução da jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal a respeito da tributação incidente nas operações com *software*. A lentidão do judiciário em apreciar a matéria em oposição à intensificação e rapidez do desenvolvimento tecnológico contribuíram para que este tema ficasse sem uma resposta definitiva por muitos anos. Ainda estados e municípios identificaram, nas operações com *software*, a possibilidade de cobrarem impostos, o que gerou profunda insegurança jurídica àqueles que realizam tais atividades. Recentemente, o Supremo Tribunal Federal definiu que o imposto que deve incidir nas operações com *software* é o ISS e modulou a decisão com efeitos prospectivos.

A homenageada

A Professora Elizabeth Nazar Carrazza, ora homenageada, é uma mestra como poucas. Sua erudição e conhecimentos, fruto de muito estudo e investigação no âmbito do Direito Tributário, são dignos de nota.

Dedica-se há muitos anos à atividade acadêmica, desempenhando-a com amor e muito comprometimento, o que resultou na formação integral de milhares de alunos, entre os quais muitos seguiram dedicando-se ao Direito

1 Advogada. Professora Titular de Direito Tributário da UFPR. Doutora pela UFPR. Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa.

2 Advogada. Especialista pelo Centro Universitário Curitiba (2010).

Tributário em razão do interesse e encantamento pela matéria gerados por suas aulas.

Não é apenas uma professora encantadora e muito querida, mas também uma pessoa muito especial, carinhosa, atenciosa e amiga, além de uma mãe, avó e esposa exemplar. Ter a oportunidade de homenageá-la é sempre motivo de muita alegria, quer em razão da sua influência acadêmica em nossa atividade profissional, quer por ser, seguramente, uma das grandes juristas brasileiras.

Somos muito gratas às coordenadoras da presente coletânea pelo gentil convite.

Introdução

O intenso e constante desenvolvimento da tecnologia ocorrido nos últimos 30 anos vem causando profundas transformações na vida e na rotina das pessoas, assim como nas relações nos âmbitos privado e público. É possível afirmar que estamos vivendo uma nova era, uma era digital cujo material cede lugar ao virtual e o oculto ao desvelado. O significado de vida privada adquire novos contornos, compatíveis com o acesso instantâneo e universal às informações reservadas de pessoas naturais e jurídicas.

A realidade em constante transformação alcança também o ambiente do direito como um todo (*law tech*) e o do tributário especificamente, porque além de surgirem novas formas de manifestação de riqueza, intensificam-se as hipóteses de colaboração entre fiscos no contexto interno e internacional, entre fisco e contribuintes e entre contribuintes, o que ocorre com o propósito de incrementar o nível de eficiência na fiscalização e arrecadação de tributos, além de reduzir custos e aumentar a segurança jurídica do contribuinte nas suas relações com as administrações fazendárias.

As novas tecnologias disruptivas e a economia colaborativa estão no centro das investigações tributárias atuais. Temas como a tributação dos serviços *over-the-top* transmitidos via *streaming*, o tratamento tributário das transações realizadas com criptomoedas, as atividades realizadas por meio de plataformas *Blockchain*, reflexos tributários da robotização e do SAAS (*software as a service*), entre outros, reclamam a atenção e reflexão dos operadores do direito em matéria tributária.

Por outro lado, não há como identificar manifestações de riqueza passíveis de tributação, avaliar a legitimidade e eficiência de soluções para obtenção de dados, sem conhecimento prévio da respectiva tecnologia.

Os serviços *over-the-top* transmitidos por meio de *streaming*, consubstanciam-se na disponibilização provisória de conteúdo de som e de imagem pela *internet*. A contratação da utilidade se dá diretamente entre o usuário e aquele que disponibiliza o referido conteúdo. É um mecanismo de distribuição de dados por meio de pacotes, cujas informações distribuídas não são armazenadas pelo usuário. A transmissão ocorre em alta velocidade e permite o acesso ao conteúdo de forma parcial ou integral, circunstância que, somada ao baixo custo, tornam esses serviços bastante atraentes, desencadeando uma adesão em massa a tais utilidades.

Em decorrência da necessidade de se tributar os serviços *over-the-top*, que são fonte de significativas receitas para os seus fornecedores, a Lei Complementar nº 157 previu a sua tributação por meio do ISS.

Por outro lado, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Convênio ICMS nº 106, que previu a cobrança do imposto sobre a comercialização de transferência de dados por meio da *internet*, de *softwares*, jogos, aplicativos e arquivos eletrônicos, desde que sejam padronizados, e estabeleceu como contribuinte o detentor do site ou da plataforma eletrônica, o qual deverá ter inscrições estaduais em todos os estados da Federação em que operar.

Em face de tal autorização convencional, os estados editaram, no âmbito das suas respectivas competências, normas regulamentares para atribuir efetividade à referida cobrança.

Os municípios, por seu turno, também estão adequando suas legislações para instituir concretamente a cobrança sobre os serviços *over-the-top* transmitidos por *streaming* e sobre o SAAS (*software as a service*).

Ocorre que as referidas normas estaduais e municipais resultaram em dupla cobrança sobre a mesma manifestação de riqueza, o que demandou a busca por solução consentânea com o sistema constitucional tributário nacional.

Há alguns anos, os tribunais pátrios, o Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ), passaram a julgar processos em que se buscava uma solução definitiva quanto ao tratamento tributário a ser dispensado aos programas de computador (*software*) em razão de suposto conflito de competências entre os estados e os municípios.

Trata-se de tema relacionado à intensificação do desenvolvimento tecnológico que não gera dúvidas quanto à tributação apenas no âmbito interno, mas também nos países da União Europeia e nos Estados Unidos – este, desde 1998, vem buscando estabelecer diretrizes para orientar a tributação de operações virtuais.

Importa destacar que, inicialmente, os suportes físicos (CDs, DVDs, disquetes, *pen drives* etc.) eram necessários para a disponibilização ao usuário de programas de computador; hoje, no entanto, tornaram-se obsoletos ante à possibilidade de disponibilização de conteúdo diretamente por meio da internet (*streaming* e *download*) ou pelo processamento e armazenamento de dados em nuvem. Notadamente, o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computadores demanda contratos complexos ou híbridos, que podem incorrer em obrigação de fazer e de dar simultaneamente. Disso decorre a problemática acerca da incidência (ou não) do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre as operações com *software*, merecendo especial análise a evolução da jurisprudência em relação ao tema em questão.

As mudanças decorrentes do avanço tecnológico, seja na esfera da economia digital ou das relações de consumo ou sociais, trouxeram a necessidade de uma análise compatível com o atual momento histórico em relação ao conceito de serviços e a hipótese de incidência do respectivo tributo, o que impõe um estudo sistemático das normas constitucionais e da legislação que rege a matéria tanto no âmbito federal como no estadual, conforme se fará na sequência.

1. A competência constitucional. As Leis Complementares nº 116/2003 e nº 87/1996 e o Convênio Confaz nº 106/2017.

Infere-se do disposto no inciso II, do artigo 155, da Constituição Federal – CF, que os estados e o Distrito Federal poderão instituir imposto sobre *operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação* (ICMS). De outro lado, aos municípios compete instituir imposto sobre *serviços de qualquer natureza* (ISS), definidos em lei complementar, exceto aqueles serviços que estejam compreendidos na competência impositiva dos estados (CF/1988, artigo 156, inciso III).

No tocante aos serviços de informática e congêneres, consta da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 o item 1.05, que prevê como fato gerador do ISS o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”. Observa-se que, por meio das alterações promovidas pela Lei Complementar nº 157/2016, o legislador incrementou a descrição dos meios de disponibilização dos serviços de elaboração dos programas de computador, e acresceu à relação

de serviços passíveis de tributação por meio de ISS o processamento, armazenamento ou hospedagem de dados.³

A despeito da previsão de que o *software* possui natureza de mercadoria, a teor do que dispõe o artigo 2º da Lei Kandir, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Convênio nº 106/2017, a fim de disciplinar a “cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados”. Exemplificou, em sua cláusula primeira, como bens e mercadorias digitais os “*softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializados por meio de transferência eletrônica de dados”.

Tal convênio foi questionado por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.958/DF, que objetivou, conforme despacho proferido em 21 de junho de 2018 pelo relator, Ministro Dias Toffoli, “afastar qualquer interpretação que permita a incidência do ICMS sobre operações de transferência eletrônica de *softwares* e congêneres”.

2. Breve histórico das decisões do STF em relação à tributação do *software*

Em relação às operações que envolvem licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, a Primeira Turma do STF se posicionou, em 1998, pela impossibilidade de incidência do ICMS, ao fundamento de que as referidas operações não tinham por objeto a circulação de uma mercadoria em sentido estrito, o que concluíram ao adotarem a premissa de se tratar de *bem*

3 1 – Serviços de informática e congêneres. 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas. 1.02 – Programação. 1.03 – Processamento de dados e congêneres. 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos. 1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016). 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016). 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. 1.06 – Assessoria e consultoria em informática. 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados. 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas. 1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

incorpóreo. Destarte, em relação às operações com *softwares* gravados em meio físico, a decisão foi pela incidência de ICMS. O então relator, Ministro Sepúlveda Pertence, concluiu que não se estaria “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’”.⁴

Consoante destacou a Ministra Cármen Lúcia no voto por ela proferido na ADI nº 1.945/MT, a Primeira Turma do STF – em acórdão de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em 1999 – reconheceu a incidência do ICMS na comercialização e revenda de *softwares*. A propósito salientou-se na ementa respectiva:

No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado “de prateleira”, e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do *corpus mechanicum* da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS.⁵

Assim, desde 2009, o STF entende pela necessidade de efetiva transferência de titularidade dos bens, a fim de que a operação *de circulação de mercadorias esteja sujeita à incidência do ICMS*, sendo insuficiente o mero deslocamento.⁶

Por ocasião do exame da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.945/MT,⁷ cujo julgamento deu-se pelo Plenário do STF, em 26/05/2010, destacou-se que a “*inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito*” não teria o condão de impedir a incidência do ICMS quando da aquisição de *softwares* por meio de transferência eletrônica de dados.

Por outro lado, em 2012, foi reconhecida a repercussão geral do Recurso Extraordinário nº 688.223/PR (Tema 590 do STF), atualmente de relatoria do Ministro Dias Toffoli, o qual tem por objeto a incidência (ou não) do ISS sobre

4 STF, Primeira Turma, RE n. 176.626/SP, Relator Min. Sepúlveda Pertence, J. 10/11/98. DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305.

5 STF, Primeira Turma, RE n. 199.464, Relator Min. Ilmar Galvão, DJ 30.4.1999.

6 A jurisprudência da Corte é no sentido de que o mero deslocamento físico de bens entre estabelecimentos, sem que haja transferência efetiva de titularidade, não caracteriza operação de circulação de mercadorias sujeita à incidência do ICMS (STF, AgRg no AI nº 693.714, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 30.06.2009). No mesmo sentido, RE 540.829, de 11.09.2014; RE 628.267, de 05.11.2013; RE 596.983, de 12.05.2009.

7 STF, Tribunal Pleno, ADI 1.945 MC/MT, Relator Min. Octavio Gallotti, Redator do acórdão Min. Gilmar Mendes. J. 26/05/2010. DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220-01 PP-00050.

contratos de licenciamento ou cessão de direitos sobre programas de computador (*softwares*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada.

Recentemente, o STF dirimiu controvérsia acerca da tributação do *software* (contrato de licenciamento de uso de programas de computador), no qual concluiu pela incidência de ISS independentemente de se tratar de *software* padronizado.

Em voto condutor de sua relatoria, nas ações diretas em questão, o Ministro Dias Toffoli apresentou a seguinte conceituação de *software*:

Segundo o dicionário **Michaelis**, uma das acepções do verbete *software* é “qualquer programa ou grupo de programas que instrui o *hardware* sobre a maneira como ele deve executar uma tarefa, inclusive sistemas operacionais, processadores de texto e programas de aplicação”. De acordo com o **Oxford Living Dictionary**, o referido termo compreende “os programas e outras informações operacionais usados por um computador”. O **Cambridge English Dictionary**, por sua vez, confere o seguinte sentido àquela palavra: “as instruções que controlam o que um computador faz; programas de computador.

Por sua vez, o artigo 1º da referida Lei nº 9.609/1998⁸ conceitua programas de computador, cuja natureza jurídica é a de direito autoral ou propriedade intelectual, *sendo-lhe aplicável o regime jurídico atinente às obras literárias*.⁹

Trata-se de bem imaterial, intangível, advindo do trabalho intelectual, o qual pode ser produzido por encomenda (customizado) ou em larga escala, conhecido como de prateleira (*software off the shelf*). A comercialização dos *softwares* pode ocorrer sem a distribuição do código de fonte aos usuários (*software proprietário*) ou com a disponibilização de acesso a todos os usuários (*software não proprietário*). Como hoje é cediço, independe do suporte físico referido na legislação de regência, de modo que sua disponibilização pode se dar por transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*), por meio de aplicativos, ou por mídia física – a qual se mostra cada vez mais em desuso. Enquanto operações econômicas, as quais envolvem transferência eletrônica de dados, o uso de programas de computador é objeto de contrato de licença.

8 Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

9 REsp 443119/RJ – 3ª. T. – rel. Min. Nancy Andrighi – j. 8.5.2003 – DJ 30.06.03, p. 240 – RSTJ v. 180, p. 380.

Em voto de sua relatoria, o Ministro Dias Toffoli apresentou estudo sobre a tributação do comércio eletrônico no Direito Comparado. Destacou que a Comissão das Comunidades Europeias apresentou preceitos a serem observados quando da incidência do IVA, quais sejam, a segurança jurídica, a neutralidade fiscal e a simplicidade:

No tocante à tributação, nessa comunicação se consignou que, para se possibilitar o desenvolvimento do comércio eletrônico, seria necessário observar a segurança jurídica e a neutralidade na seara fiscal. O primeiro preceito estaria ligado à existência de obrigações tributárias claras, transparentes e previsíveis; o segundo, à não imposição de carga tributária mais onerosa sobre as atividades desenvolvidas por meio desse comércio do que sobre o comércio tradicional.

Quanto ao IVA, registrou-se estar situado em seu campo o comércio eletrônico de bens e serviços. (...).

No ano seguinte, a Comissão apresentou ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comitê Econômico e Social a Comunicação “comércio eletrônico e fiscalidade indireta”, identificada como COM (1998) 374 finais. Nessa comunicação, foi dito que, para o pleno desenvolvimento do comércio eletrônico, o IVA deveria proporcionar não só aqueles dois preceitos (segurança jurídica e neutralidade), mas também a simplicidade, a fim de que “os encargos associados ao cumprimento das obrigações fiscais [fossem] reduzidos ao mínimo”.

A par disso, foram apresentadas diretrizes para a tributação, seja no contexto de mercado interno, seja no de mercado internacional. São elas: 1) não criar novos impostos; 2) considerar as transmissões eletrônicas como serviços; 3) garantir a neutralidade; 4) facilitar o cumprimento das obrigações; 5) garantir o controle e o cumprimento da lei; 6) facilitar a tarefa das autoridades fiscais. Faço alguns apontamentos sobre as diretrizes de 1 a 3, por serem mais interessantes para a presente causa.

(...)

No tocante à terceira diretriz, consignou-se que a neutralidade significaria que “as consequências em termos de fiscalidade deve[m] ser as mesmas para as transações de mercadorias e de serviços independentemente do meio de comercialização utilizado ou de a entrega ser feita ou não em linha” e que “as consequências da fiscalidade devem ser as mesmas para os serviços e mercadorias, independentemente de o seu local de aquisição

se situar dentro ou fora da União Europeia”.
(...).

Observa-se do referido relato a intenção da Comissão das Comunidades Europeias de que as transmissões eletrônicas fossem consideradas, no âmbito da União Europeia, como serviços.

Conforme ressaltou o Ministro Luiz Fux, o Conselho de Assuntos Econômicos e Financeiros da União Europeia (ECOFIN) considerou, em 1998, a disponibilização de *software* sem suporte físico como serviço, para efeito da tributação do IVA.

Consoante aduziu o Ministro, em outubro de 1998 os Estados Unidos da América editaram o *Internet Tax Freedom Act* (ITFA), a fim de instituir moratória de três anos, a qual foi reiteradamente prorrogada, para tributos incidentes sobre serviços prestados por meio da internet, assim como para proibir qualquer forma de tributação múltipla ou discriminatória sobre o comércio eletrônico. Restou estabelecida, ainda, uma comissão para estudo da *tributação interna e internacional e o tratamento tarifário das transações que usassem a internet e o acesso à internet*.

Segundo registrou o Ministro, por ocasião da Conferência de Ottawa, em 1998, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) salientou a aplicabilidade dos mesmos princípios que regem o *fornecimento convencional* de bens e serviços àqueles disponibilizados por meio eletrônico:

Pelo primeiro princípio, o da neutralidade, a tributação deve tentar ser “neutra e equitativa entre as formas de fornecimento de bens e serviços eletrônicos e entre o fornecimento convencional, evitando assim a dupla imposição ou a não tributação involuntária”. De acordo com o princípio da eficiência, devem-se reduzir, tanto quanto possível, “os custos de cumprimento para as empresas e para a administração”. Segundo os princípios da certeza e da simplicidade, tratados conjuntamente, as regras fiscais devem “ser claras e fáceis de entender, de forma que os sujeitos passivos conheçam sua situação”. Conforme os preceitos da efetividade e da justiça, a tributação deve “produzir a quantidade correta de impostos e no momento adequado, reduzindo ao mínimo as possibilidades de evasão e de evitação”. Por fim, pelo princípio da flexibilidade, “os sistemas tributários [devem] ser flexíveis e dinâmicos para [se] assegurar sua evolução paralela aos avanços tecnológicos e comerciais”.

De igual modo, a Associação Latino-Americana de Integração (ALADI) buscou diretrizes, a fim de mitigar eventuais controvérsias ou dificuldades no contexto tributário de tais operações.

A partir do exposto, é possível concluir pela necessidade de um estudo à luz do Direito Comparado quanto ao conceito de serviços e de mercadorias, o que deve ser considerado por uma eventual reforma tributária que crie uma materialidade própria para a tributação dos intangíveis, o que também harmonizará as relações internacionais no que concerne à tributação das operações com *software* por meio eletrônico.

A partir de uma *interpretação evolutiva* da Constituição Federal,¹⁰ o plenário do STF, por maioria de votos, reconheceu a incidência de ISS relativamente aos fatos descritos no subitem 1.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

A propósito, o Ministro Dias Toffoli destacou que o simples fato de o serviço estar definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, a incidência desse imposto sobre o valor total da operação, afastando, por consequência a incidência do ICMS. Reputou legítima a opção do legislador complementar, ao fundamento da rigidez da divisão de competência em matéria tributária, bem como em atenção às justificativas apresentadas em emenda na Assembleia Constituinte a propósito da tributação de operações *mistas*, ao estabelecer o disposto na alínea 'b', do inciso IX, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal (*sistemática objetiva* para a solução de conflitos entre ISS e ICMS).

Nada obstante, em sua divergência, o Ministro Gilmar Mendes lembrou o caso da locação de guindastes (RE nº 116.121/SP), em que aquela Corte não adotou o critério da primazia da lista de serviços. Destacou os Temas 300, 700, 379 da repercussão geral e a ADI nº 3.142 em que, conforme diz, conferiu-se primazia “à classificação civilista entre obrigações de dar e fazer, o que, atualmente, vem sofrendo um certo desprestígio”.

Apesar de tal entendimento, por maioria de votos, novamente o STF ressaltou que a singela diferenciação entre *obrigação de dar* e *obrigação de fazer*, nos termos postos no Direito Civil Brasileiro, são insuficientes para dirimir as controvérsias que envolvem contratos complexos.

10 Conforme ponderou o Ministro Dias Toffoli no voto proferido na ADI nº 5.659/MG: “Esse é o fundamento da chamada interpretação evolutiva que também deve guiar o deslinde deste caso. Na época em que o ICMS foi idealizado, por certo não havia o intenso comércio eletrônico que existe hoje. Ademais, mercadorias que antes eram comercializadas apenas fisicamente hoje podem ser negociadas via transferência eletrônica de dados (v.g. e-book). Da mesma forma, na economia digital, mais e mais aplicativos e serviços podem ser rapidamente fornecidos e liberados com esforço de gerenciamento ou interação de serviços mínimos. A interpretação do texto constitucional não pode ficar alheia a essas novas realidades” (p. 08).

A doutrina majoritária não afasta, mesmo na hipótese de *software* padronizado, a realização de uma atividade humana, uma criação intelectual, esforço que representa obrigação de fazer a ensejar a incidência do tributo municipal, mesmo na operação mista. A *dicotomia civilista entre obrigações de dar e fazer* se revela insuficiente para resolver questões atinentes a contratos atuais e complexos. Com efeito, inclusive quando o *software* padronizado é viabilizado em nuvem, tal como, por exemplo, quando configurado *Software as a Service* (SaaS),¹¹ há disponibilização de servidores, aplicativos, serviços, gerenciamento de dados etc., o que caracteriza obrigação de fazer.

Nota-se no precedente, além disso, ponderação no sentido de que em contratos de cessão do direito de uso inexistente transferência de titularidade do bem, característica fundamental para atrair a incidência de ICMS.

No julgamento em questão, acompanharam o relator (e redator do acórdão da ADI nº 1.945/MT), quanto à tributação do *software*, os ministros Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski. O Ministro Luiz Fux rememorou que “a definição que se adotou por um tempo de *softwares de prateleira e softwares sob encomenda*” decorreria do ultrapassado entendimento da necessidade de haver a circulação de bem material para incidência do ICMS.

A maioria dos ministros entendeu, portanto, pela constitucionalidade do dispositivo estadual atacado. O Ministro Luiz Edson Fachin e a Ministra Cármen Lúcia reputaram válida a distinção de acordo com o “*grau de customização do software*” e se posicionaram no sentido de que os programas de computador padronizados (*softwares off the shelf*) são mercadorias, ainda que a circulação aconteça de forma digital e virtual. Assim também votou o Ministro Nunes Marques. O Ministro Gilmar Mendes salientou que o ISS incidiria sobre os *softwares* desenvolvidos de forma personalizada, sendo que no campo de incidência do ICMS estaria o *software* padronizado e comercializado em escala industrial.

Assim, a despeito das divergências, pode-se entender superada a questão de incidência do ICMS relativamente a operações com bens imateriais.

Quanto à modulação, o Plenário do STF, por maioria de votos, reconheceu eficácia *ex nunc* às ações diretas de constitucionalidade, com efeitos a partir da data de publicação da ata de julgamento. Isso em razão do extenso tempo em que tramitou o recurso até que fosse definitivamente julgado o mérito, e, também, considerando as hipóteses de tributação (ou até bitributação) a que os contribuintes possam ter sido submetidos.

11 Em relação ao *Software as a Service*, há ampla conceituação e explanação nos votos do Ministro Dias Toffoli.

Quanto ao ponto aqui referido, a proposta de modulação se deu nos seguintes termos posta pelo relator:

Assim, a proposta de modulação dos efeitos das decisões proferidas nas ADI n^{os} 1.945/MT e 5.659/MG em substituição à anterior passa a apresentar a seguinte forma:

Quanto aos **pontos comuns**, em ambas as ações diretas de inconstitucionalidade proponho a atribuição de eficácia **ex nunc** à decisão, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito em questão **para**:

- a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com **softwares** em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores;
- b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito.

Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS.

Incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS, em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito.

Cumpre destacar que o Ministro Marco Aurélio divergiu quanto à possibilidade de modulação dos efeitos da decisão em questão. No seu entendimento, além da norma inconstitucional ser *natimorta*, é necessário preservar os preceitos do devido processo legal e do direito de acesso ao Judiciário.

3. Conclusão

No exercício de sua Jurisdição Constitucional, o STF houve por bem, conquanto por maioria de votos, reconhecer a tributação das operações com *software* apenas pelo ISS. Sem embargo de outras controvérsias ainda a serem dirimidas no contexto da economia digital, os precedentes estão a demonstrar

o amplo debate em busca de soluções adequadas à realidade histórica em que vivemos.

Acredita-se que todas as situações relativas às novas tecnologias, a exemplo do *software*, no que diz respeito ao seu tratamento tributário, não se acomodam ao sistema tributário em vigor. O avanço tecnológico e as mudanças por ele implementadas na sociedade estão a reclamar profundas alterações no texto constitucional. Alterações legais e regulamentares, bem como decisões judiciais, não são o bastante para uma tributação com satisfatório nível de segurança jurídica.

Referências

REsp 443119/RJ – 3ª. T. – rel. Min. Nancy Andrichi – j. 8.5.2003 – DJ 30.06.03, p. 240 – RSTJ v. 180, p. 380.

STF, Primeira Turma, RE n. 176.626/SP, Relator Min. Sepúlveda Pertence, J. 10/11/98. DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305.

STF, Primeira Turma, RE n. 199.464, Relator Min. Ilmar Galvão, DJ 30.4.1999.

STF, Tribunal Pleno, ADI 1945 MC/MT, Relator Min. Octavio Gallotti, Redator do acórdão Min. Gilmar Mendes. J. 26/05/2010. DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220-01 PP-00050.

Impostos municipais sobre a propriedade (IPTU e ITBI) em servidão administrativa

Andréa Mascitto¹
Daniela Silveira Lara²

Resumo

Este artigo pretende tratar de tema atual que é exigência de impostos municipais sobre a propriedade – tanto sobre sua detenção quanto sobre sua transferência – em se tratando de servidão administrativa. Para tanto, partindo do exame da natureza jurídica da servidão administrativa, avalia-se a legalidade e constitucionalidade da referida exigência à luz dos fatos geradores do IPTU e do ITBI.

Introdução

É com um enorme prazer que participamos desta obra coletiva em homenagem à Professora Elizabeth Nazar Carrazza, mulher tributarista inspiradora de todas as profissionais que militam nessa área, como as autoras desse artigo.

-
- ¹ Cofundadora do *Women in Tax Brazil* (WIT), sócia da área tributária do Pinheiro Neto Advogados, coordenadora da subcomissão de Tributação & Energia que integra a Comissão de Direito Tributário da OAB/SP, professora da pós-graduação da FGV Direito SP (GV Law) e mestre em direito tributário pela PUC-SP.
 - ² Cofundadora do *Women in Tax Brazil* (WIT), sócia do Roli, Viotti, Goulart, Cardoso Advogados, Mestre em Direito Tributário pela FGV Direito SP.

A querida homenageada foi professora e esteve na banca avaliadora de mestrado de uma das autoras desse trabalho, Andréa Mascitto.³ Agora, temos ainda o prazer de sua convivência no *Women in Tax Brazil* (“WIT”). Não poderíamos tê-la em mais alta conta.

Digna de longa e honrada carreira profissional, a Professora Elizabeth Carrazza desempenhou de forma brilhante diversos papéis profissionais: de professora, diretora da Faculdade de Direito da PUC-SP, advogada, procuradora do município de São Paulo, mestre e doutora em Direito e, ainda, autora e coordenadora de obras e artigos memoráveis, dentre as quais destacamos: “IPTU e Progressividade”,⁴ “Sistema constitucional tributário brasileiro”,⁵ “Tributação e responsabilidade social”⁶ e “Imunidades Tributárias”,⁷ dentre tantas outras que compõem a grande colaboração que a Professora traz ao mundo jurídico.

Buscando honrar sua história e legado, pretendemos explorar neste artigo tema relacionado à (in)validade jurídica da exigência dos impostos municipais sobre a propriedade na hipótese de servidão administrativa, tal como ocorre, por exemplo, em razão da passagem de linhas de transmissão de energia, dentre outras situações previstas no Código Civil.⁸ Será juridicamente legítima a exigência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) promovida pelos Cartórios de Registro de Imóveis (em diversos municípios) por ocasião do registro da servidão administrativa em decorrência da passagem de linhas de transmissão de energia, sujeitas à indenização por imposição de restrição do uso do imóvel? E o Imposto sobre a Propriedade Urbana (IPTU) sobre esse mesmo imóvel, como fica a sua exigência?

Para promover essa análise, este artigo foi estruturado a fim de (i) introduzir a situação fática e tratar do conceito da servidão administrativa; (ii) abordar os aspectos legislativos e respectiva avaliação de sua validade jurídica; e (iii) apresentar as conclusões e respostas a partir de um exercício de subsunção dos fatos às normas, a partir da interpretação do instituto da servidão.

3 Andréa lembra com muito carinho da oportunidade que teve de compartilhar de seus ensinamentos nas aulas no mestrado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, na qualidade de sua aluna, e de tê-la na composição de sua banca avaliadora em que recebeu o título de Mestre com o trabalho “Consequências jurídico-tributárias do desvio das receitas de contribuições”.

4 Quartier Latin, São Paulo/SP, 2015 (e atualizações).

5 Revista de Direito Público, São Paulo, v. 25, p. 197, 1971.

6 Revista de Direito Tributário (São Paulo), v. 1, p. 52-53, 2016.

7 Ed. Elsevier, São Paulo/SP, 2012.

8 O que não será objeto do escopo deste artigo.

1. Introdução: servidão administrativa e a problemática sob a perspectiva tributária

na hipótese aqui eleita para análise, as áreas de imóveis ocupadas por linhas de transmissão de energia ficam indisponíveis aos proprietários. Por esse motivo, são instituídas as servidões administrativas de passagem, direito real a que se sujeita um bem para o fim de suportar sua utilidade pública.

Conseqüentemente, diante da inutilização do bem imóvel do proprietário, as servidões administrativas devem ser registradas nos Cartórios de Registro de Imóveis, nos termos do artigo 167, inciso I, item 6 da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973 (Lei de Registros Públicos) e artigo 4º do Decreto nº 35.851/1954.

Ocorre que, ao realizar o registro das servidões administrativas, as transmissoras têm sido questionadas sobre o pagamento do ITBI que supostamente seria devido, diante do entendimento de que haveria transferência do imóvel do seu real proprietário para si. Será que isso faz sentido?

E quanto ao IPTU, faz sentido que ele siga sendo exigido nesse contexto de utilização para uma finalidade pública e, ainda que fizesse, quem deveria pagá-lo: o proprietário, a empresa concessionária ou o próprio Governo, hipótese em que claramente esbarraríamos em uma discussão sobre imunidade recíproca?

Para responder essas dúvidas, cabe tratar do que é servidão. Servidões administrativas constituem medidas interventivas, de natureza pública, impostas pelo Estado à propriedade alheia (coisa serviente) em benefício de um serviço público ou de um imóvel afetado a determinada finalidade pública.

Maria Sylvia Zanella di Pietro⁹ ensina que os elementos que definem a servidão administrativa são:

1. direito real de gozo;
2. natureza pública;
3. coisa serviente: imóvel de propriedade alheia;
4. coisa dominante: serviço público ou um bem afetado a fins de utilidade pública;
5. o titular do direito real é o Poder Público (União, Estados, Municípios, Distrito Federal, Territórios) ou seus delegados (pessoas jurídicas públicas ou privadas autorizadas por lei ou por contrato);

9 Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 24ª ed., São Paulo: Atlas, 2010, p. 152/153.

6. finalidade pública;
7. exigência de autorização legal.

Da definição citada, tem-se que servidão administrativa é a prerrogativa reconhecida ao Poder Público de onerar a propriedade privada com um direito real de natureza pública. Para tanto, não há necessidade de (i) consentimento do particular; ou (ii) existência de um título expedido judicialmente.

Segundo a doutrina,¹⁰ as servidões administrativas constituem-se, em regra, por uma das seguintes formas: (i) por lei, independentemente de qualquer ato jurídico, unilateral ou bilateral; (ii) por acordo, precedido de ato declaratório de utilidade pública; ou (iii) por sentença judicial, quando não haja acordo ou quando adquiridas por usucapião.¹¹

As servidões de energia elétrica estão previstas no artigo 151, “c”, do Decreto nº 24.643/1934 (Código de Águas), o qual concede para a concessionária de energia elétrica a prerrogativa de *estabelecer as servidões permanentes ou temporárias exigidas para as obras hidráulicas e para o transporte e distribuição da energia elétrica*.

O Decreto nº 35.851/1954 veio então para regulamentar tal artigo do Código de Águas, estabelecendo em seu artigo 2º, § 2º, que o objeto da referida servidão administrativa *compreende o direito, atribuído ao concessionário, de praticar, na área por ela abrangida, todos os atos de construção, manutenção, conservação e inspeção das linhas de transmissão de energia elétricas e das linhas, sendo-lhe assegurado ainda o acesso à área da servidão, através do prédio serviente, desde que não haja outra via praticável*.

Portanto, a obrigação de suportar a passagem de fios de transmissão de energia elétrica sobre propriedades privadas, como serviço público, é uma servidão administrativa, visto que onera diretamente os imóveis particulares com uma utilidade pública. Trata-se de intervenção restritiva por parte do Estado através da imposição de limites e condições ao uso da propriedade, mas sem subtraí-la do seu titular.

10 A título ilustrativo: Vide doutrina civilista, administrativa (ex: SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 19.ed. São Paulo: Malheiros Editores), e artigos tais como (i) Neto, Floriano De Azevedo Marques. “A servidão administrativa como mecanismo de fomento de empreendimentos de interesse público”. Revista de Direito Administrativo 254 (abril de 2013): 109; (ii) Cucco, Julia. “Gestão territorial em faixas de servidão de linhas de transmissão propensas à invasão utilizando lógica difusa”. PublishedVersion, Florianópolis, SC, 2011, dentre outros.

11 Corroborar esse entendimento o acórdão proferido no julgamento do REsp nº 857.596/RN, da 2ª Turma do STJ, j. em 6.5.2008, rel. Min. Eliana Calmon.

Difere-se da intervenção supressiva, pois nesta o Estado utiliza da sua supremacia para transferir coercitivamente para si a propriedade de bens imóveis pertencentes a terceiros. É o caso da desapropriação, por exemplo, uma vez que esta retira a propriedade do particular. Ao passo que a servidão administrativa conserva a propriedade com o particular, mas lhe impõe o ônus de suportar um uso público, tal qual o da passagem de fios elétricos.

Assim, entende-se que nas servidões administrativas não há transferência da propriedade, visto que, com a constituição da servidão, não ocorre a transferência do domínio da área serviente. Pelo contrário, ocorre meramente a privação de certos poderes inerentes à propriedade, a ser suportada pelo particular titular da propriedade.

A corroborar esse entendimento, confira-se o disposto no seguinte julgado do E. Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia:

Apelação cível. Administrativo e civil. Linha de transmissão de energia elétrica. Servidão administrativa. Indenização. Área remanescente. Exploração econômica não afetada pela passagem da linha de transmissão. Indenização pelo fator depreciação do remanescente indevida. Características não alteradas pela passagem da linha de transmissão. Pedido deduzido em contrarrazões. Não conhecimento. Recurso desprovido. Na servidão administrativa, o particular mantém a propriedade do bem, que apenas é onerado com o uso público. Indeniza-se o prejuízo e não a propriedade. A passagem de linha de transmissão em imóvel rural explorado por pastagem não afetará suas características, e não impedirá a manutenção da cultura e atividade pecuária nele existente, não se justificando a indenização pelo fator depreciação do remanescente. Não se conhece de pedido deduzido em contrarrazões.

(TJ-RO. Apelação Cível nº 0000484-03.2012.822.0003, 2ª Câmara Cível, Relator Des. Isaias Fonseca Moraes, j. 30.1.2014) (Sublinhamos).

Nesse sentido, as servidões administrativas constituem direito real de gozo da coisa serviente, sem, contudo, alterar a titularidade de sua propriedade, que permanecerá com o particular que a detinha antes de a área ser afetada com a referida utilidade pública.

Note-se, todavia, que ainda que não haja a transferência da propriedade do imóvel – a qual permanecerá com o particular que a detinha antes de a área ser afetada com a referida utilidade pública – é de se ressaltar que, com a constituição da servidão administrativa, pode-se considerar que ocorre a transmissão de direito real sobre a coisa serviente. Afinal, como já ilustrado, as servidões administrativas configuram direitos reais, a teor do disposto no art. 1.225, III, do Código Civil.

Delimitado o conceito de servidão administrativa, passa-se à análise da incidência tributária nessas situações, especialmente do ITBI e do IPTU.

2. Prescrição legislativa e avaliação de sua validade jurídica

Em primeiro lugar, vale a observação de que a legislação de alguns municípios simplesmente prescrevem a incidência do ITBI sobre a transmissão de direitos reais ou “atos translativos onerosos de direitos reais”;¹² em outras com a mesma previsão, há exceção expressa para a servidão administrativa.¹³

Com isso, surge comumente, então, a exigência de recolhimento do imposto no momento do registro da servidão administrativa.

Porém, essa imposição, ainda que baseada na legislação de dado município é ilegal e inconstitucional. Explicamos.

Primeiro porque o ITBI é imposto que incide sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos. A hipótese de incidência prevista na Constituição Federal é a mesma desde 1965, quando a Emenda Constitucional nº 18 alterou profundamente o Sistema Tributário Nacional, tendo sido posteriormente mantida também pela Constituição Federal emendada em 1969.¹⁴

12 A título ilustrativo: artigo 53, inciso II e 54, inciso XVIII do Código Tributário de Cachoeira de Minas/MG (Lei nº 1.677/2001), artigo 58, inciso II e artigo 59, inciso XVIII do Código Tributário Municipal (Lei Complementar nº 36/2000), artigo 62 do Código Tributário Municipal (Lei Complementar nº 16/2003), artigo 21, X, do Código Tributário Municipal (Lei nº 1.317/2004) e artigo 245, inciso II e artigo 246, inciso XIX do Código Tributário Municipal (Lei nº 1.923/2005).

13 A título ilustrativo: artigo 1º, inciso II do Decreto nº 1674/1989 (Regulamento do ITBI) e artigo 235 do Código Tributário Municipal (Lei nº 004/94), artigo 235 do Código Tributário Municipal (Lei nº 004/94).

14 Emenda Constitucional 18/65:

“Art. 9º Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

§ 1º O imposto incide sobre a cessão de direitos relativos à aquisição dos bens referidos neste artigo.

§ 2º O imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cuja atividade preponderante,

Atualmente, a hipótese de incidência do ITBI está prevista no artigo 156 da Constituição Federal. O texto constitucional delegou competência aos municípios para instituir o imposto.

O artigo 35 Código Tributário Nacional (“CTN”), por sua vez, ao delimitar o campo de incidência do ITBI, em atenção do disposto no artigo 14, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal estabelece que:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a **transmissão**, a qualquer título, **de direitos reais sobre imóveis**, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários (não destacado no original).

Ao analisar a regra de incidência do ITBI, tanto o Supremo Tribunal Federal (STF) quanto o Superior Tribunal de Justiça (STJ)¹⁵ firmaram a posição de que o fato gerador do ITBI é a transferência da propriedade imobiliária.

como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição”. (não destacado no original).

Constituição Federal (Emenda de 1969):

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; e”. (não destacado no original).

- 15 AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR PROMESSA DE COMPRA E VENDA. IMPOSSIBILIDADE. **A obrigação tributária surge a partir da verificação de ocorrência da situação fática prevista na legislação tributária, a qual, no caso dos autos, deriva da transmissão da propriedade imóvel.** Nos termos da legislação civil, a transferência do domínio sobre o bem torna-se eficaz a partir do registro. Assim, pretender a cobrança do ITBI sobre a celebração de contrato de promessa de compra e venda implica considerar constituído o crédito antes da ocorrência do fato imponible. Agravo regimental a que se nega provimento (STF, ARE 805.859-AgrR/RJ, rel. min. Luís Roberto Barroso).

.....
“TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO PARA A INCIDÊNCIA DO ITBI. ARREMATACÃO EM HASTA PÚBLICA. VALOR ARREMATADO. MOMENTO DO FATO GERADOR. REGISTRO DO IMÓVEL.

I - O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência pacífica no sentido de que o valor venal para fins de composição da base de cálculo do ITBI é aquele consignado no próprio ato de

Como visto, na servidão administrativa não há uma transferência de propriedade. O particular, titular do bem imóvel, tem o ônus de ver parte de seu bem utilizado para uso público (para passagem dos fios elétricos), porém permanece detentor da sua propriedade. Assim, a nosso ver, existem argumentos para sustentar que o ITBI não incide sobre a servidão administrativa, dado que não haveria transferência de propriedade nessa operação.

Exatamente sobre esse aspecto, é importante citar o entendimento manifestado pelo **Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (TJ/SC)**, ao analisar o fato gerador do ITBI na servidão administrativa realizada em decorrência da construção de linhas de alta tensão. Confira-se:

MANDADO DE SEGURANÇA.PROCESSUAL CIVIL. CARÊNCIA DE AÇÃO E ILEGITIMIDADE ATIVA NÃO VERIFICADAS. PERDA DO OBJETO. INOCORRÊNCIA. PRELIMINARES AFASTADAS.1. A impetrante, concessionária do

arrematação. Precedentes: AgRg no AREsp 818.785/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/05/2016, DJe 13/05/2016; AgRg no REsp 1565195/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2015, DJe 14/12/2015; AgRg no AREsp 630.603/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/03/2015, DJe 13/03/2015.

II - Com relação ao aspecto temporal do fato gerador, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é uniforme no sentido de que o fato gerador do ITBI é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente. Precedentes: REsp 1673866/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/08/2017, DJe 13/09/2017; REsp 1236816/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/03/2012, DJe 22/03/2012.

III - Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial" (não destacado no original)

(AREsp 1425219 / SP, Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJE 1.3.2019).

.....
"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3/STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. NÃO CONFIGURAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA 7/STJ. ITBI. FATO GERADOR. ART. 35, I, DO CTN. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. Na linha da jurisprudência desta Corte, não há falar em negativa de prestação jurisdicional, nem em vício quando o acórdão impugnado aplica a tese jurídica devidamente fundamentada, promovendo a solução da controvérsia, ainda que de forma contrária aos interesses da parte.

2. A aferição da decadência, na hipótese, demandaria análise de matéria fático-probatória, bem como análise de fatores externos, uma vez que não é possível aferir qual a data da ciência, pela recorrida, do ato impugnado, visto que as guias de recolhimento não apresentaram data de emissão.

3. O STJ possui entendimento de que "o fato gerador do imposto de transmissão é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente" (AgRg nos EDcl no AREsp 784.819/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 1º.6.2016).

4. Agravo interno não provido" (não destacado no original).

(AgInt no AREsp 1223231 / SP, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 27.6.2018).

serviço de distribuição de energia elétrica, é parte legítima, pois dentre suas funções se inclui a de instituir servidão administrativa para passagem de cabos de alta tensão.² Não há perda de objeto do writ impetrado para suspender a exigência supostamente indevida de tributo se o ente público, diante do indeferimento da liminar, procede ao seu recolhimento, uma vez que esta decisão tem caráter provisório. E, além disso, a coercitividade da medida demonstra que a irrisignação da parte com a cobrança persistiu. Ou seja, ainda que recolhido o imposto não se tem ao certo se era devido. Daí a necessidade de analisar o *meritum causae*. **TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR NÃO CONFIGURADO. SERVIDÃO ADMINISTRATIVA. HIPÓTESE EM QUE NÃO HÁ A TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE DO IMÓVEL, MAS, APENAS, O REGISTRO DESTES ÔNUS REAL DE USO NO RESPECTIVO CARTÓRIO. EXEGESE DO ART. 167, I, 6, DA LEI DE REGISTROS PÚBLICOS. EXIGÊNCIA DO TRIBUTO INDEVIDA.** 1. Há muito se fixou que o mandado de segurança não é sucedâneo de ação de cobrança. Porém, entende-se que nos casos em que implicar na repetição de indébito há, na verdade, o auferimento de vantagem pecuniária, o que não obsta a sua impetração. Com efeito, esta Câmara já decidiu que “o recebimento de vantagem pecuniária pelo impetrante, como conseqüência do reconhecimento da ilegalidade do ato administrativo impugnado, não confere característica de ação de cobrança ao mandado de segurança” (ACMS n. 2006.042964-8, da Capital, rel. Des. Sérgio Roberto Baasch Luz, j. em 5-7-07).² **Na instituição de servidão administrativa não há a transferência da propriedade, apenas onera-se o bem com um uso público e é isto que deve ser registrado no cartório de imóveis por expressa previsão do art. 167, I, 6, da Lei n. 6.015/73.** Logo, nestes casos não se configura o fato gerador do Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis inter vivos, definido no art. 182 da Lei Municipal. **SENTENÇA CONCESSIVA DA SEGURANÇA MANTIDA. RECURSO E REMESSA DESPROVIDOS.**

(TJ/SC, Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 2007.054879-0, Relator Desembargador Valderlei Romer, Julgamento 18.7.2008).

Da mesma forma é o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso do Sul (TJ/MS), que analisou hipótese relativa à constituição de servidão administrativa em virtude da implantação de linhas de transmissão de energia elétrica. Confira-se:

APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO DECLARATÓRIA – SERVIDÃO ADMINISTRATIVA – LINHAS DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA – ITBI – NÃO INCIDÊNCIA – AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE – RECURSO DESPROVIDO. Não há falar na incidência do imposto de transmissão de bens imóveis na servidão administrativa para a implantação de linha de transmissão de energia elétrica, porquanto nesse caso não configura o fato gerador do imposto, que é transferência da propriedade.

(TJ-MS. Apelação Cível nº 0800793-11.2016.8.12.0041, 2º Câmara Cível, Relator Des. Eduardo Machado Rocha, j. 25.6.2019).

Sendo assim, há fortes fundamentos jurídicos para sustentar que qualquer exigência do ITBI no registro de servidão administrativa é indevida. Entretanto, como indicado anteriormente, não podemos perder de vista que a servidão é um direito real. Por esse motivo, o argumento citado não afastaria a possibilidade de as autoridades fiscais municipais questionarem que a incidência do ITBI se daria pela transferência de um direito real, por ato oneroso.

Mesmo nesse caso, devemos lembrar que as servidões administrativas têm natureza pública. Sua particularidade deveria afastar eventual exigência do ITBI, pois é instituída em decorrência de um Contrato de Concessão, que possui cláusulas de equilíbrio econômico-financeiro, conforme autorizam os artigos 9º, 10 e 11 da Lei nº 8.987/95.¹⁶ A exigência do ITBI nesses casos, possivelmente

¹⁶ Art. 9º A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato. § 1º A tarifa não será subordinada à legislação específica anterior e somente nos casos expressamente previstos em lei, sua cobrança poderá ser condicionada à existência de serviço público alternativo e gratuito para o usuário. (Redação dada pela Lei nº 9.648, de 1998)

§ 2º Os contratos poderão prever mecanismos de revisão das tarifas, a fim de manter-se o equilíbrio econômico-financeiro.

§ 3º Ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a apresentação da proposta, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão da tarifa, para mais ou para menos, conforme o caso.

§ 4º Em havendo alteração unilateral do contrato que afete o seu inicial equilíbrio econômico-financeiro, o poder concedente deverá restabelecê-lo, concomitantemente à alteração.

§ 5º A concessionária deverá divulgar em seu sítio eletrônico, de forma clara e de fácil compreensão pelos usuários, tabela com o valor das tarifas praticadas e a evolução das revisões ou reajustes realizados nos últimos cinco anos.

Art. 10. Sempre que forem atendidas as condições do contrato, considera-se mantido seu equilíbrio econômico-financeiro.

Art. 11. No atendimento às peculiaridades de cada serviço público, poderá o poder concedente prever, em favor da concessionária, no edital de licitação, a possibilidade de outras fontes provenientes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados,

não foi prevista no processo licitatório, o que significa dizer que seu custo para fins de definição do preço, se não contemplado, poderá provocar um desequilíbrio econômico-financeiro do contrato.

Embora a servidão seja um direito real pelo Código Civil, não deveria ser tratada como direitos normalmente disponíveis entre particulares, como a propriedade, o usufruto e a superfície. Tanto é assim que existem municípios, como, por exemplo, que excluem as servidões do fato gerador do ITBI.

De qualquer forma, ainda que existam municípios que exijam o ITBI no registro das servidões em cartório, pelo simples fato de entenderem que há uma transferência de direito real, devemos lembrar que a instituição dessas servidões decorre essencialmente para a prestação de um serviço público, de titularidade da União, concedido à empresa privada em regime de concessão. Assim, também existem argumentos para sustentar que o município não poderia exigir o ITBI, diante da imunidade tributária recíproca, prevista na Constituição Federal.

Esse aliás me parece ser forte aliado também à inexigibilidade do próprio IPTU, outro tributo municipal de que aqui tratamos neste artigo. Primeiro porque não se fala em efetiva transferência de propriedade, depois porque a obrigação é suportada para uma finalidade pública, atraindo a discussão acerca da imunidade recíproca.

A Constituição Federal, ao institucionalizar o seu modelo de Estado, adotou o sistema do federalismo, cujas bases estão vinculadas à necessária igualdade jurídica entre as unidades que compõem o Estado Federal. Por essa razão, a Constituição Federal consagrou o princípio da imunidade tributária recíproca, disposto no artigo 150, inciso VI, “a”, da Constituição Federal, impedindo a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviço entre a União Federal, os Estados e os Municípios.

Nesse particular, os serviços públicos de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica foram dotados, em nível constitucional, de interesse público, atribuindo-se a prerrogativa à União não só de explorá-los, mas de fiscalizá-los e garantir a sua boa qualidade, conforme dispõe o artigo 21, inciso XII, alínea “b” da Constituição Federal.

Há um claro interesse da União no desempenho desses serviços, uma vez que a melhora da prestação de tal serviço público pode proporcionar o incremento do bem-estar social de seus habitantes e, consequentemente, garantir aos cidadãos maior acesso a direitos fundamentais.

com ou sem exclusividade, com vistas a favorecer a modicidade das tarifas, observado o disposto no art. 17 desta Lei.

Nesse particular, os bens que compõem o sistema de transmissão de energia elétrica explorados em regime de concessão de serviço público, incluindo todas as suas pertenças e benfeitorias, são utilizados para prestar um serviço público, de titularidade da União.

Portanto, as atividades prestadas pelo particular no âmbito do estrito cumprimento do Contrato de Concessão são de evidente interesse público, e devem observar diversas exigências legais, contratuais, regulatórias, e licitatórias que impõem àquele particular uma séria de obrigações e encargos.

Dessa forma, considerando que o particular presta um serviço público mediante regime de concessão da União, seria um contrassenso que outro ente federativo, em ofensa ao pacto federativo, aumentasse os custos dessas atividades, onerando-o ainda mais e, conseqüentemente, limitando a prestação de sua atividade.

Nessa linha, ao julgar o Recurso de Apelação Cível nº 0068063-71.2004.8.13.0011, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJ/MG) já afastou a incidência do ITBI no registro de servidões administrativas, diante da imunidade recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal. Confira-se:

ADMINISTRATIVO. CARTA DE SENTENÇA CONSTITUTIVA DA SERVIDÃO ADMINISTRATIVA DE PASSAGEM DE LINHA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA DA CEMIG SOBRE O TERRENO DE PROPRIEDADE PARTICULAR. PERDA DE POSSE DO TITULAR DO DOMÍNIO, EM DECORRÊNCIA DO ATO CONSTITUTIVO DE SERVIDÃO. INOCORRÊNCIA. EMPRESA CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO DE PRODUÇÃO E DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 156, INCISO II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. TRANSCRIÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS. ITBI. NÃO INCIDÊNCIA.** MANDADO DE SEGURANÇA. CONCESSÃO. CONFIRMAÇÃO DA SENTENÇA EM REEXAME NECESSÁRIO. Por **não ocorrer a perda de posse**, ainda que parcial, do titular do domínio do imóvel serviente, em decorrência do ato constitutivo de **servidão administrativa** de passagem de linha de transmissão de energia elétrica da CEMIG sobre o terreno de propriedade particular, e por ocorrer na espécie a **imunidade tributária da empresa concessionária de serviço público de produção e de fornecimento de energia elétrica, nos termos do artigo 156, inciso II, da Constituição Federal, o ITBI** não incide sobre o ato de transcrição da respectiva carta de sentença judicial dela constitutiva no Registro de Imóveis, impondo-se a confirmação, em

reexame necessário, da sentença concessiva de mandado de segurança por ela impetrado contra a exigência desse tributo pelo Município.

Ademais, devemos lembrar que bens públicos (tais como as linhas de transmissão, nesse caso) não têm relevância econômica para o concessionário e com o fim do contrato de concessão retornam para o Poder Concedente (artigo 35 da Lei nº 8.987/95).¹⁷ Sobre o tema, é importante destacar o entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello,¹⁸ esclarecendo que os bens públicos são indispensáveis para a continuação do serviço por um novo concessionário, já que possuem valor para o Poder Concedente (no caso a União), reforçando o fato de que a sua propriedade é do Poder Concedente:

É perfeitamente justo e razoável que ocorra a reversão com o encerramento da concessão. Com efeito, os bens aplicados ao serviço pouca ou nenhuma significação econômica teriam para o concessionário, apresentando, pelo contrário, profundo interesse para o concedente.

(...)

Sobremais, substancial parte dos equipamentos em uma concessão de serviço público é constituída de edificações ou bens que aderem ao solo e que não podem ser removidos ou que, em sendo removíveis, perdem nisto toda ou muita de sua substância econômica. Pense-se nas edificações de centrais elétrica, torres de transmissão, **usinas de transformação**

17 Art. 35. Extingue-se a concessão por:

I - advento do termo contratual;

II - encampação;

III - caducidade;

IV - rescisão;

V - anulação; e

VI - falência ou extinção da empresa concessionária e falecimento ou incapacidade do titular, no caso de empresa individual.

§ 1º Extinta a concessão, retornam ao poder concedente todos os bens reversíveis, direitos e privilégios transferidos ao concessionário conforme previsto no edital e estabelecido no contrato.

§ 2º Extinta a concessão, haverá a imediata assunção do serviço pelo poder concedente, procedendo-se aos levantamentos, avaliações e liquidações necessários.

§ 3º A assunção do serviço autoriza a ocupação das instalações e a utilização, pelo poder concedente, de todos os bens reversíveis.

§ 4º Nos casos previstos nos incisos I e II deste artigo, o poder concedente, antecipando-se à extinção da concessão, procederá aos levantamentos e avaliações necessários à determinação dos montantes da indenização que será devida à concessionária, na forma dos arts. 36 e 37 desta Lei.

18 Celso Antônio Bandeira de Mello. Curso de Direito Administrativo, 17ª Edição, revista e atualizada, Malheiros editores, págs. 696/697.

ou geradores de energia ou, para retornar aos exemplos anteriores, nos armazéns e cais de embarque e desembarque de cargas ou de passageiros.

Daí que ao concessionário pequena significação econômica tem o equipamento necessário à prestação do serviço, uma vez que finda a concessão. Reversamente, para o concedente eles se constituem na indispensável condição para continuidade do serviço (não destacado no original).

Por fim, em maio de 2019, o Ministro Luiz Fux, no julgamento da Reclamação nº 32.717, analisou a cobrança de IPTU do Município de Santos a uma empresa que explorava a atividade portuária em regime de concessão (CODESP) e reconheceu que a referida empresa concessionária de serviço público também se beneficiaria da imunidade tributária, uma vez que presta serviços essencialmente públicos. Veja trechos do voto:

(...) notam-se, a partir da leitura dos autos, irresignações relativas à decisão que considerou lícita a cobrança de IPTU da reclamante, pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços públicos, pelo uso de imóveis de titularidade da União. Em síntese, insurge-se a reclamante nos autos objetivando o afastamento de incidência do IPTU sobre os imóveis da União dos quais faz uso, ao argumento de estar amparada pela imunidade tributária recíproca.

Por sua vez, no RE 601.720, o cerne da controvérsia consistia em definir se seria possível, ou não, à luz do artigo 150, VI, a, §§ 2º e 3º, da Constituição da República, estender a imunidade tributária recíproca a bem imóvel de propriedade da União cedido à empresa privada que explora atividade econômica.

(...)

Com efeito, nota-se que a referida tese tem aplicabilidade restrita àqueles empreendimentos que, a partir do imóvel público arrendado, exploram atividade econômica com finalidade essencialmente lucrativa.

Diferente disso, no caso dos autos, está-se diante de empresa que, embora ostente natureza jurídica de direito privado, presta serviços essencialmente públicos. De fato, a companhia reclamante, CODESP, é vinculada ao Governo Federal e à Secretaria de Portos da Presidência da

República, incumbindo-se do gerenciamento dos imóveis que servem de supedâneo ao exercício das atividades portuárias nos Municípios de Santos e de Guarujá, responsabilizando-se por toda a parte administrativa do complexo portuário.

(...)

Destarte, verifica-se que as discussões ora em comento comportam dois aspectos envolvendo o pagamento de tributos: um é a inaplicabilidade da imunidade tributária recíproca às empresas que, embora utilizem imóvel público, explorem atividades com fins lucrativos (Tema 437 da Repercussão Geral) e o outro é a aplicabilidade da imunidade recíproca às empresas que, a despeito de ostentarem natureza privada, prestem serviços essencialmente públicos (...)

Importante destacar que essa decisão ainda fez uma correta distinção do que foi decidido pelo Plenário do STF, em Repercussão Geral, nos autos do Recurso Extraordinário (RE) nº 601.720 (Tema 437 de repercussão geral). Naquela oportunidade, o STF analisou se as regras de imunidade tributária recíproca previstas no artigo 150 da Constituição Federal afastariam a incidência do IPTU com relação a imóveis de propriedade da União que, em regime de concessão, foram cedidos ou arrendados pela concessionária de serviço público a empresas privadas para uso de tais bens na exploração de atividade econômica, desenvolvida em regime de concorrência, e totalmente voltada ao lucro privado.

Da mesma forma, o precedente firmado pelo Plenário do STF no julgamento do RE nº 594.015, tampouco deveria ser aplicável. Assim como no RE nº 601.720, o STF analisou se o município de Santos/SP poderia exigir IPTU com relação a terreno da União que foi arrendado pela CODESP à Petrobrás para armazenamento e movimentação de petróleo e derivados por sua subsidiária de capital fechado (Transpetro). Ou seja, nesse caso também havia o arrendamento de parte de um terreno destinado à atividade de concessão, unicamente para fins de exploração de uma atividade privada.

Tais situações de fato não se confundem com a tratada na Reclamação já exposta e nem com a tratada no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.009.682, em que o STF afastou IPTU sobre imóvel sob posse de particular para a exploração de serviço de transporte ferroviário, por entender que a imunidade alcançaria as atividades precípua dos entes federativos, independentemente de sua transferência aos particulares:

Com efeito, a controvérsia jurídica suscitada na presente causa consiste em saber se se revela constitucionalmente lícito, ou não, ao Município, fazer incidir o IPTU sobre imóvel utilizado pela CBTU, sociedade de economia mista, na **execução de serviços de transporte ferroviário, notadamente em face do que dispõe o art. 21, XII, “d”, da Constituição da República, que outorga, à União Federal, nesse específico domínio, a exploração de tal atividade.**

Cumpra enfatizar, por relevante, que **a exploração dos serviços de transporte ferroviário poderá ser executada**, diretamente, pela própria União Federal, ou, então, **indiretamente, mediante utilização, por essa pessoa política, de instrumentos de descentralização administrativa.**

(...) A imunidade tributária recíproca – consagrada pelas sucessivas Constituições republicanas brasileiras – representa um fator indispensável à preservação institucional das próprias unidades integrantes do Estado Federal, constituindo, ainda, importante instrumento de manutenção do equilíbrio e da harmonia que devem prevalecer, como valores essenciais que são, no plano das relações político-jurídicas fundadas no pacto da Federação.

A concepção de Estado Federal, que prevalece em nosso ordenamento positivo, impede – especialmente em função do papel que incumbe a cada unidade federada desempenhar no seio da Federação – que qualquer delas institua impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços tanto das demais pessoas políticas quanto das respectivas pessoas administrativas, quando criadas para executar, mediante outorga, serviços públicos constitucionalmente incluídos na esfera orgânica de competência das entidades governamentais.

Como se vê, para a instância julgadora máxima nacional,¹⁹ ainda que algumas atividades estatais de interesse público serem realizadas por particulares, o benefício da imunidade tributária deve ser mantido para que a coletividade não seja onerada.

Assim, considerando que as linhas de transmissão construídas pelo particular nessa hipótese são utilizadas com o nítido objetivo de prestação de serviços

19 **Ressalte-se outras decisões nesse sentido de que a Fazenda Municipal não pode instituir a cobrança do IPTU em face da Autora, sob pena de contrariar frontalmente o disposto no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal:** RE nº 253.394-7/SP, Primeira Turma, Relator Ministro Ilmar Falcão, DJ 11.4.2003; RE nº 265.749/SP, Segunda Turma, Relator Ministro Maurício Corrêa, j. 27.05.2003, in DJ 12.09.2003; Ag. Regimental no Recurso Extraordinário nº 357.447/SP, Segunda Turma, Relatora Ministra Ellen Gracie, j. 02.03.2004, in DJ 26.03.2004.

essencialmente públicos, parece-nos – salvo melhor juízo – que não há que se falar da exigência quer seja de ITBI quer seja de IPTU da concessionária.

3. Conclusão

Portanto, na hipótese de servidão registrada em razão da instalação de infraestrutura de transmissão de energia elétrica, entendemos pela inadequação jurídica da pretensão de se exigir o ITBI e também o IPTU por uma conjugação de 2 (dois) fundamentos, a saber: ausência de propriedade, posse e domínio útil e inexistência de transferência de titularidade da propriedade, considerando que a servidão administrativa possui natureza de direito real de gozo sobre imóvel de propriedade alheia.

Ademais, a imunidade recíproca, prevista na Constituição Federal, também é argumento para afastar a tributação nessa situação já que o particular exerce referido direito real sobre os imóveis com registro de servidão vinculados à prestação de um serviço público (em regime de concessão) cuja titularidade de exploração é da União, conforme entendimento recentemente manifestado pelo STF, nos autos da Reclamação nº 32.717.

(In)constitucionalidade da lc 157/16 e LC 175/20

Anna Emilia Cordelli Alves¹

Introdução

Este trabalho foi elaborado para compor um volume com diversos estudos, elaborados por diversas autoras, em homenagem à nossa querida Professora Elizabeth Nazar Carrazza. Agradeço o convite que me foi formulado para participar desta belíssima e merecida homenagem. A convivência com a Beth, como carinhosamente a chamo, data de muito tempo. Ela, ainda muito jovem, dirigia os seminários de direito tributário da nossa turma na PUC-SP (minha e de meu marido Claudio). Muito me estimulou e ajudou a integrar a “Escola de direito tributário da PUC-SP” que, sob o comando do mestre Geraldo Ataliba era uma das melhores, senão a melhor escola de direito tributário do Brasil. Beth foi também diretora da Faculdade de Direito da PUC-SP e, portanto, minha “chefe” na universidade. Algum tempo depois, assumi o cargo de Procuradora Chefe da Fazenda Municipal de São Paulo junto ao Tribunal de Contas do Município (TCM) e, para minha alegria, pude contar com a assessoria da Beth que também integrava a carreira de Procurador do Município de São Paulo. Como costumávamos brincar: passei a ser sua chefe !!. Quando fui convidada a assumir o cargo de Procuradora Geral do Município, Beth assumiu e desempenhou com brilho o cargo de Procuradora Chefe da Fazenda do Município de São Paulo. Portanto, para minha alegria nossa vida profissional sempre nos

¹ Professora de Direito Tributário na PUC-SP. Foi Procuradora da Fazenda, Procuradora Geral e Secretária de Negócios Jurídicos da Prefeitura do Município de São Paulo. Advogada Tributarista e Diretora do IDEPE- Instituto Geraldo Ataliba.

manteve juntas e sempre tivemos, mutuamente, uma relação muito próxima, de confiança e de grande amizade. Foram muitas as realizações da Professora Beth, quer na área acadêmica, quer no exercício de seu mister como Procuradora da Fazenda na cidade de São Paulo. Ela deixou sua marca indelével por onde passou e merece receber esta justa homenagem. Abraços, querida Beth!!!

1. Regime Jurídico Constitucional do ISS

Pretende-se com o presente trabalho abordar o tema referente à (in)constitucionalidade da LC 157/16 à LC 175/20.

A Lei Complementar nº 116/03, com alterações posteriores, determina a disciplina nacional do ISS.

A competência legislativa para criar o ISS é atribuída constitucionalmente aos municípios, que a retiram diretamente do texto constitucional.

Ao estabelecer a matriz constitucional do ISS, a Magna Carta já delinea o aspecto material do imposto como “*prestação de serviços de qualquer natureza*”. Determina ainda que os serviços a serem alcançados pela tributação municipal são aqueles definidos em lei complementar, não podendo o ISS municipal alcançar os serviços outorgados constitucionalmente aos Estados Membros: *serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal*.

Ao contrário do tratamento constitucional dispensado a outros impostos, a Magna Carta não designa expressamente o *contribuinte* do ISS, mas estabelece diretrizes para sua eleição.

O “*Critério Material*” da matriz constitucional do ISS reside no fato de alguém prestar, a outrem, serviço de qualquer natureza, previsto em lista de serviços veiculada por lei complementar.

Como já firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, o ISS recai sobre a **prestação** de serviços de qualquer natureza realizados de forma onerosa a terceiro.

Quem presta serviço (*prestador*), presta esse serviço a alguém (*tomador*), dentro de uma relação contratual, formal ou não, cujo objeto consiste no esforço do prestador, em favor do tomador, para a entrega de um resultado (*material ou imaterial*).

Essa relação jurídica somente será alcançada pelo ISS se for onerosa. Deve ter expressão econômica, pois a tributação pressupõe a retirada, pelo Estado, de parte da riqueza auferida por alguém, no caso o prestador do serviço.

A capacidade contributiva é pressuposto necessário para a legitimação da atividade tributária do Estado.

Como já afirmado, o desenho constitucional do ISS contempla a necessidade dos serviços tributáveis pelo imposto municipal serem definidos em Lei complementar.

A LC 116/03, nessa hipótese, cumpre o desígnio constitucional de veicular uma lista com os serviços tributáveis pelo ISS, de modo a “*regular limitação constitucional ao poder de tributar*”.

De outra parte, a mesma LC estabelece *as normas gerais* referentes ao *critério espacial* do ISS, tendo em vista a vocação do imposto municipal para gerar conflitos de competência com o Estado membro e entre os diversos municípios eventualmente envolvidos na prestação de serviços tributáveis.

Assim, o *critério espacial* do ISS, definido na LC 116/03, se impõe a todas os legisladores municipais.

É esse critério que define qual Município terá competência para exigir o imposto.

A correta indicação do *critério espacial* da hipótese de incidência do ISS vem sendo buscada tanto pela doutrina como pela jurisprudência desde longa data.

Com a edição da LC 116/2003 essa questão não restou satisfatoriamente equacionada. Essa Lei manteve a mesma lógica da legislação anterior, aumentando, apenas, as exceções à regra geral do “*local do estabelecimento prestador*”.

Em seu artigo 3º a LC 116/03 explicita a *regra geral do aspecto espacial do ISS*. As exceções foram enumeradas nos incisos I a XXII do mesmo artigo 3º.

Por sua vez, a Lei Complementar 157/2016 incluiu novos incisos no referido artigo 3º, buscando ampliar o rol das exceções e – contrariando a lógica do sistema estabelecida pela LC 116 – pretendeu alterar o aspecto espacial de serviços anteriormente sujeitos à regra geral do “*local do estabelecimento prestador*”, para o “*domicílio do tomador*”.

Porém, como restará explicitado, essa alteração não tem o condão de transformar o *tomador do serviço* em contribuinte. Senão vejamos.

A Lei de regência do ISS – LC 116/2003 – elegeu como *critério material* do imposto a “*prestação de serviços*”, e não o ato de “*tomar serviço*”. O tomador, nessa lei, é terceiro, e pode ser, no máximo, alçado pelo Fisco Municipal à categoria de responsável tributário, mas nunca contribuinte.

A LC 116/03 estabelece expressamente em seu artigo 5º que o *contribuinte* é o *prestador do serviço*. Fixa assim, o *aspecto pessoal* exclusivamente na figura do prestador do serviço. Ressalte-se que a definição do critério pessoal pela LC

116/03 obriga os legisladores municipais que não podem eleger outro contribuinte a não ser o prestador.

A correção jurídica da eleição do prestador como contribuinte é também intuitiva e lógica, tendo em vista que como já afirmado, a tributação somente pode alcançar quem aufere “riqueza” em decorrência da remuneração por um serviço prestado.

Entendemos, assim, que as alterações pretendidas pela Lei Complementar 157/2016 não são aptas a produzir o efeito jurídico desejado pelo legislador: “*atribuir a receita do ISS, incidente sobre determinadas atividades, ao Município do domicílio do tomador*”.

De fato, a norma geral de regência do ISS veiculada pela LC 116/03, não se altera, com a simples modificação de um dos dispositivos legais.

Para esclarecer melhor essa afirmação, relembro aqui que dentre as discussões de teses apresentadas no Congresso de Direito Tributário do IBET, realizado no início do mês de dezembro de 2020. Uma delas abordou o tema *Direito e Cultura – texto e contexto* – e sob a presidência da Professora Silvia Zomer, contou com a participação dos Professores Tárek Moussallen e Robson Maia Lins, amigo e colega de Diretoria do IDEPE. Tratou-se, naquela mesa, do fenômeno do fechamento e abertura semântica, tendo o Professor Tárek afirmado que “o valor do direito não é o valor da ciência e nem o valor do juiz”. Sobre o mesmo tema, o professor Robson ensinou que a “positivação dos valores do macro sistema cultural ocorrem com a edição das normas gerais. Assim, em um processo de abertura semântica do sistema jurídico, o legislador das normas gerais consegue alcançar, buscar conceitos culturais para introduzi-los no mundo do direito”.

Pergunta-se: que valor estaria em jogo quando a LC 157 de 2016 busca atribuir ao município onde está o tomador dos serviços, o ISS incidente nas atividades de planos de saúde, leasing, administração de fundos, de consórcios e de cartões crédito/débito (itens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da tabela de serviços)?

Aplicando os conceitos de abertura e fechamento semântico ao tema que ora se enfrenta, verifica-se, ao analisar o macro sistema cultural, que a concentração de fontes geradoras de receitas municipais em poucas cidades é um dos graves problemas estruturais em matéria de finanças públicas, na federação brasileira. A receita tributária se distribui de maneira desigual, remunerando desproporcionalmente as cidades com menor capacidade contributiva.

De acordo com Relatório de 2019 elaborado pela secretaria do tesouro nacional cerca de 50% do total da arrecadação do ISS, somada ao ICMS está concentrada em apenas 69 (sessenta e nove) municípios.

Essa alteração da lei do ISS estava na agenda de muitos municípios brasileiros, que a consideram uma grande conquista municipalista, uma vez que ela permitiria a “socialização do imposto, garantindo que o ISS seja devido onde, de fato, ocorreu o fato gerador”.²

Assim, em um processo de abertura semântica, o legislador complementar teria apanhado esses valores para introduzir no mundo jurídico de modo a, no entender dos defensores dessa alteração dividir as receitas do ISS de forma mais democrática, fortalecendo o federalismo.

Porém, afirmamos de novo, entendemos que a norma geral de regência do ISS veiculada pela LC 116/2003, não se altera, com a simples alteração de um dos seus dispositivos legais, se essa alteração estiver em descompasso com o sistema jurídico do tributo.

Senão vejamos:

1- **A eleição de um terceiro possível aspecto espacial – local do estabelecimento do tomador** – não está autorizada pela matriz constitucional e legal do ISS.

De fato, o *aspecto espacial* do imposto municipal encontra-se no **caput** do artigo 3º da LC 116/03:

(a) regra geral de incidência: o *local do estabelecimento prestador* para todos os serviços não indicados nas exceções.

(b) exceções: o *local da prestação do serviço* para aqueles serviços indicados nos incisos I a XII do artigo 3º da LC 116.

2 Assim, afirmam, o imposto será retido onde está localizado o tomador do serviço (o restaurante, lojistas, comerciantes entre outros) e não na sede da organização que prestou o serviço, com efeitos parciais já no ano de 2021. **Serão cinco os setores afetados por essa mudança**: operadores de plano de saúde, operadoras de cartão de crédito, administradoras de fundos, carteiras de valores mobiliários, administradora de consórcios e empresas de leasing de veículos. No entanto, a alteração do critério não será imediata, observando regras de transição até o final de 2022. Somente a partir de 2023, o produto da arrecadação do ISS pertencerá integralmente ao município do domicílio do tomador dos serviços, conforme incisos I a III do art. 15 da LC 175.

Analisando-se a descrição das atividades contidas nos incisos do artigo 3º da LC 116/03, percebe-se que há uma lógica na eleição dos serviços cujo *aspecto espacial* foge à regra geral do *local do estabelecimento do prestador do serviço*.

Melhor explicando. As atividades consideradas “*exceções*” à regra do “*local do estabelecimento prestador*” são atividades que podemos considerar como “*serviços externos ou outdoor*”, posto que a prestação dos mesmos implica em um resultado material, visível por todos. Assim, por exemplo, são os serviços de construção, demolição, montagem de estruturas, varrição, entretenimento (teatros, cinemas etc.), guarda de bens, restaurantes etc. são tributados pelo município onde os serviços são realizados. Tais exceções, na redação da Lei Complementar 116/2003, estavam descritas nos itens I a XXII do artigo 3º.

Ao contrário, os serviços realizados internamente (sem visibilidade externa), que podem ou não assumir uma forma material (tangível) ou imaterial – que vamos chamar de “*serviços indoor*” ou “*Office*” – são aqueles que se enquadram na regra geral da incidência no *local do estabelecimento prestador*, assim entendido aquele estabelecimento que apresente as características legais definidas na própria LC 116/2003.

Desse modo os “*serviços indoor*”, onde quer que sejam realizados, atraem a regra geral de incidência – imposto devido no *local (município) do estabelecimento prestador*.

Já os “*serviços outdoor*” têm o *critério espacial* deslocado pela LC 116/03 para o município no qual o serviço é materialmente prestado, com visibilidade, e que tem a competência para cobrar o ISS.

A lei 157/16 incluiu no artigo 3º da LC 116 os incisos XXIII, XXIV e XV, elegendo como aspecto espacial dos serviços constantes desses novos itens, o *local do domicílio do tomador*.

Tais serviços, anteriormente sujeitos à regra geral do “*local do estabelecimento prestador*” passariam a ser tributados no município do domicílio do tomador, invertendo, por completo, a lógica constitucional e legal do imposto municipal.

Trata-se critério – “*local do domicílio do tomador*” – anteriormente adotado exclusivamente para a incidência do ISS na importação de serviços do exterior (inciso I do artigo 3º da LC 116).

Porém, o regime jurídico adotado pela LC 116/03 em cumprimento à matriz constitucional do ISS, não autoriza a adoção do critério do “*local do domicílio do tomador*”. Ademais, a simples inclusão desse “novo” critério espacial, não nos remete automaticamente ao tomador, tendo em vista que este pode estar domiciliado em município diverso daquele em que o serviço é realizado.

Não obstante, com a edição da LC 157/16 e da LC 175/20, pretendeu-se excluir as atividades de arrendamento mercantil, planos de saúde, administradoras de cartões, fundos e carteira de consórcio do manto da regra geral do critério espacial – *local do estabelecimento prestador* – para o *local do domicílio do tomador*.

Porém, tais serviços, por sua natureza são típicos “serviços *indoor/Office*” e deveriam ser mantidos, como até então, na regra geral de incidência.

2- A Lei Complementar 157/2016 ao adotar como aspecto espacial do ISS, para algumas atividades “local do domicílio do tomador”, não teve o condão de legitimar a competência do município do tomador para auferir a receita do ISS sobre os serviços descritos nos incisos XIII a XV. O artigo 8º da nova lei de 2020 tenta atribuir ao tomador dos serviços eleitos a condição de contribuinte ao vedar a eleição, pelas leis municipais, de um responsável tributário na hipótese da prestação dos serviços objeto dos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01, 15.09.

Ocorre que a previsão constante da LC 116 que indica exclusivamente o prestador como contribuinte do ISS, não foi alterada pela nova lei.

As alterações introduzidas pela LC 157/2016 foram objeto de Impugnação judicial na ADI 5835 MC/DF na parte que modificou o artigo 3º da LC 116/03 e determinou que o ISS será devido no município do tomador, em relação aos serviços: (i) de planos de medicina de grupo ou individual; (ii) de administração de fundos quaisquer e de carteira de cliente; (iii) de administração de consórcios; (iv) de administração de cartão de crédito ou débito e congêneres; e (v) de arrendamento mercantil.

Em 23 de março de 2018, o Ministro relator, Alexandre de Moraes, concedeu liminar para suspender a eficácia do artigo 1º da lei complementar 157/2016, na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da lei complementar 116/2003, bem como, por arrastamento, para suspender a eficácia de toda legislação local editada para sua direta complementação.

Para conceder a liminar argumentou o Ministro Relator que a nova lei estabeleceu uma sistemática de incidência do ISS diversa da anterior e que essa alteração exigiria que a nova disciplina normativa apontasse com clareza o conceito de “tomador de serviços”, sob pena de grave insegurança jurídica e

eventual possibilidade de dupla tributação, ou mesmo incoerência de correta incidência tributária.^{3,4}

Ocorre que em 2020 foi aprovada a LC 175 com a qual o Congresso buscou esclarecer o conceito de tomador de serviço, que, nos termos da liminar do STF na ADI 5835, não se encontrava claro. Nada trouxe que justificasse a alteração da sistemática do ISS.

A mesma Lei Complementar 175 de 2020 determinou que o ISS não poderia ser objeto de concessão de isenções, incentivos ou qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima de 2%. Excepcionou dessa regra, porém, os serviços de construção civil (7.02 e 7.05) e de transporte exclusivamente municipal (16.01).

Determinou ainda a nulidade da lei ou o ato do município ou do Distrito Federal que não respeite a alíquota mínima no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

Ocorre que o regime de decretação da nulidade de uma lei inconstitucional tem sede constitucional. A Magna Carta criou mecanismos específicos e inafastáveis para que o judiciário faça o controle da inconstitucionalidade. Deve-se recordar aqui, ainda que de passagem, visto não ser objeto do presente trabalho, o fato das leis municipais não poderem ser contrastadas diretamente com o texto da Constituição Federal. Seu controle concentrado deve ocorrer no âmbito da respectiva Constituição Estadual.

2. Outras Inovações da LC 175/20

1 – *Criou padrão nacional de obrigação acessória do ISS*, refere-se apenas aos serviços que serão tributados no município do tomador. Trata-se de matéria passível de regulação pela LC tendo em vista que cuida de procedimentos para

3 Liminar (...) a ausência dessa definição e a existência de diversas leis, decretos e atos normativos municipais antagônicos já vigentes ou prestes a entrar em vigência acabarão por gerar dificuldade na aplicação da lei complementar federal, ampliando os conflitos de competência entre unidades federadas e gerando forte abalo no princípio constitucional da segurança jurídica, comprometendo, inclusive, a regularidade da atividade econômica, com consequente desrespeito à própria razão de existência do artigo 146 da Constituição Federal.

4 A medida cautelar, enquanto vigorar, implica na continuidade da aplicação da regra geral prevista no *caput* do artigo 3º da LC nº 2003/116 para definir o município competente para a instituição e a cobrança do ISS sobre os serviços de plano de saúde: o local do estabelecimento prestador. O mesmo raciocínio deve ser aplicado em relação às atividades de administração de cartão de crédito ou débito e as demais que estão previstas no item 15.01.

padronizar, pelos municípios, os modos e forma de cumprimento das obrigações acessórias.

O sistema de padrão unificado de arrecadação deverá ser desenvolvido pelo contribuinte, individualmente ou em conjunto com outros contribuintes sujeitos às disposições desta Lei Complementar, e seguirá “layouts” e padrões definidos pelo Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA), nos termos dos artigos 9º a 11 desta Lei Complementar.

2 – Instituiu o Comitê Gestor Das Obrigações Acessórias Do ISSQN (CGOA), composto de 10 (dez) membros, representando as regiões Sul, Sudeste, Centro-Oeste, Nordeste e Norte do Brasil, com competência para regular a aplicação do padrão nacional, inclusive definindo o “layout”, o acesso e a forma de fornecimento das informações.

3 – Alterou a lei de *improbidade administrativa* classificando como atos de improbidade administrativa aqueles decorrentes de *concessão ou aplicação indevida de benefício financeiro ou tributário*.

3. Conclusão

Em parecer⁵ anexado aos autos da ADI 5835, os economistas Fernando Gai-ger Silveira e Frederico Nascimento Dutra, em defesa da LC 157/2016, afirmam que “o ISS tem como fato gerador o serviço prestado e tomado e, desse modo não seria admissível, conceitualmente excluir, a priori, que o sujeito ativo do imposto seja o local do tomador para alguns ou para todos os serviços elencados no anexo da lei” (grifos nossos) (sic).

Defendem que a extensão do princípio do destino para uma lista mais ampla de serviços, como previsto na LC 157/2016, é fundamental para reduzir o grau de concentração desproporcional das receitas de ISS no país.

Ocorre que a adoção do princípio do destino somente poderá ocorrer com uma reforma constitucional do ISS, visto que o fato gerador – à luz do atual texto constitucional – consiste na prestação de serviço e a base de cálculo não pode ser outra senão o preço do serviço auferido pelo prestador, sob pena de extrapolação da base econômica do imposto municipal. A única exceção, prevista na LC 116/2003, diz respeito à incidência do ISS sobre a importação de serviço e por uma simples razão: o prestador, nessa hipótese, se encontra fora do território nacional e não pode ser apanhado pela legislação nacional, visto

5 Documento anexado aos autos da ADI 5835 por petição da Confederação Nacional dos Municípios.

que a Constituição Federal não autoriza a extraterritorialidade do ISS. Nessa hipótese o tributo incide no local do estabelecimento tomador, única parte da relação jurídica que se encontra em solo nacional.

Portanto invocar a “*realidade concreta*” e a “*história tributária*” para afirmar que “o processo de mudanças, ao contrário do que idealizado em teoria econômica ou jurídica nem sempre ocorre por meio de uma reforma ampla e completa, mas parcial e gradual” (sic), consiste em argumento indefensável perante a Constituição. A situação concreta pode até não ser justa. Mas é constitucional. Fere o estado de direito fazer letra morta do texto constitucional.

A afirmação dos autores do parecer de que os 60 municípios com as maiores receitas per capita de ISS, representativos de 11% da população brasileira, se apropriam de 41% da arrecadação do imposto, enquanto os 2.785 municípios mais pobres, com 24% da população, detêm apenas 3% do bolo, também não autoriza que lei complementar venha, por vias indiretas, adotar o princípio do destino.

Se é conveniente que nossos tributos, a exemplo de sistemas tributários vigentes internacionalmente, convivam simultaneamente com os princípios da origem e do destino, tal não pode ocorrer com a alteração da legislação infraconstitucional. Aliás, pelo menos uma das emendas constitucionais paradas no Congresso Nacional, regula exatamente essa matéria, propondo as necessárias alterações constitucionais para tanto.

Encerrando, o que fortalece o federalismo é a possibilidade de todos os municípios terem condições de cobrar seus próprios tributos, gerando receitas para a manutenção dos serviços públicos.

Retirar receita de municípios que se organizaram para ser efetivamente autônomos enfraquece a federação, nivela por baixo o desempenho de todos os municípios.

Antes mesmo de equacionar essa alteração constitucional, é mister, previamente verificar quais dos mais de 5.000 municípios brasileiros efetivamente reúnem as condições para manter sua autonomia.

Quantos são os municípios que não arrecadam seus próprios tributos e que apesar disso, mantêm toda uma estrutura administrativa do Executivo e do Legislativo exclusivamente com receitas transferidas pela União e Estados? Do ponto de vista econômico, é viável que tais cidades continuem sendo consideradas *entes autônomos*?

De se ressaltar que a Carta Magna, somente autoriza a transferência de receita tributária da União para os Estados e Municípios e dos Estados para seus Municípios.

A LC 157/16, em última análise implica em *repartição de receitas tributárias entre os entes federativos municipais*. O tema “repartição de receitas” é *tema constitucional*, disciplinado em detalhes pela Magna Carta, e que portanto, não pode ser tratado sequer por lei complementar.

A introdução, no sistema jurídico, pelo legislador das normas gerais, de novo parâmetro econômico que vise evitar a “*concentração desproporcional de receita em poucos municípios*” somente poderá ocorrer mediante a atuação do legislador constitucional derivado, posto tratar-se de tema eminentemente constitucional não previsto na Carta atual: *a repartição de receitas entre os municípios*. Apesar disso a novel legislação complementar do ISS pretendeu fazê-lo indevidamente e por vias indiretas.

Sociedade uniprofissional e segurança jurídica

Karem Jureidini Dias¹

Fernanda Possebon Barbosa²

Resumo

O objetivo do presente artigo é tratar da tributação das sociedades uniprofissionais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) no regime diferenciado, que lhes assegura o cálculo do referido imposto por meio de receita bruta presumida, multiplicada pelo número de profissionais habilitados, assim como os óbices para sua fruição e a jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Introdução

1 Doutora e Mestre em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Graduada pela Faculdade de Direito Público pela Universidade de São Paulo (USP). Professora do Mestrado do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

2 Advogada especialista em consultoria relacionada a tributos sobre o consumo. Mestranda na FGV-SP. Especialista em Direito Material Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduada em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

As sociedades uniprofissionais contam a opção do regime diferenciado de apuração do ISSQN, estabelecido no artigo 9º, parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 68/406, segundo o qual o imposto devido é apurado em base estimada, multiplicado pelo número de profissionais habilitados. Ao longo dos últimos anos, as autoridades fazendárias municipais têm intentado uma série de embates com os contribuintes, objetivando tornar inaplicável o regime diferenciado de recolhimento do ISSQN.

Diante disso, o objetivo deste artigo é apresentar de forma sucinta as discussões havidas ao longo dos anos e tratar especificamente da mais recente delas, em que as sociedades uniprofissionais são desenquadradas do referido regime pelas administrações fazendárias municipais para o fim de exigir o ISSQN na sua forma ordinária, ou seja, sobre o preço do serviço multiplicado pela alíquota prevista para cada atividade. Normalmente, o fundamento para o desenquadramento, usualmente retroativo, é a forma de organização das sociedades uniprofissionais como sociedade simples limitada, decorrente de alterações societárias efetuadas para adaptação ao atual Código Civil.

1. Breves considerações sobre o regime diferenciado de tributação nos tribunais superiores

Com o advento da Constituição Federal de 1988, a primeira discussão que as sociedades uniprofissionais enfrentaram foi em relação à recepção do regime diferenciado pela nova ordem constitucional, tendo como principais argumentos a impossibilidade de instituição de isenção pela União (art. 151, III da Constituição Federal) e a ofensa ao princípio da igualdade (art. 150, II da Constituição Federal). O Supremo Tribunal Federal³ entendeu que o regime em questão não era uma isenção e, portanto, os dispositivos do Decreto-Lei nº 406/68 haviam sido recepcionados pela Constituição, conforme art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 3/93 introduziu o § 6º no artigo 150⁴ da Constituição Federal e a celeuma instaurou-se então quanto à derrogação do regime diferenciado, na medida em que o citado dispositivo constitucional passou a prever que qualquer benefício fiscal demanda lei específica,

³ Súmula 663. Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Dl. 406/68 foram recebidos pela Constituição.

⁴ Art. 150. (...)

§ 6.º *Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.*

no caso, municipal. Mais uma vez,⁵ o regime diferenciado não foi considerado um benefício, motivo pelo qual inaplicável aquele dispositivo constitucional.

Novo debate foi instaurado com a edição da Lei Complementar nº 116/03, uma vez que a referida norma é silente quanto ao regime diferenciado, o que levou as municipalidades a alegarem a revogação tácita dos dispositivos do Decreto-Lei nº 406/68. E nesse debate, o Superior Tribunal de Justiça⁶ decidiu que o regime especial continua em vigor mesmo após a publicação da nova Lei Complementar. Por fim, o mais recente obstáculo à fruição do regime diferenciado é a forma de organização das sociedades de profissionais como sociedade limitada, assunto adiante tratado.

2. Do regime diferenciado de tributação e do indevido desenquadramento

O regime diferenciado de tributação das sociedades uniprofissionais tem por fundamento legal o artigo 9º, parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/68. Eis os termos do citado dispositivo legal:

Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens ,89 ,88 ,52 ,25 ,8 ,4 ,1

5 *EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE PRESTADORA DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS: BASE DE CÁLCULO. D.L. 406, de 1968, art. 9º, §§ 1º e 3º. C.F., art. 150, § 6º, redação da EC nº 3, de 1993. I. – As normas inscritas nos §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL 406, de 1968, não implicam redução da base de cálculo do ISS. Elas simplesmente disciplinam base de cálculo de serviços distintos, no rumo do estabelecido no caput do art. 9º. Inocorrência de revogação pelo art. 150, § 6º, da C.F., com a redação da EC nº 3, de 1993. II. – Recepção, pela CF/88, sem alteração pela EC nº 3, de 1993 (CF, art. 150, § 6º), do art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/68. III. – R.E. não conhecido.*

(RE 220323, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/1999, DJ 18-05-2001 PP-00437 EMENT VOL-02031-07 PP-01321).

6 *EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. ISS FIXO. 1. Inexistência de incompatibilidade entre os §§ 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/68 e o art. 7º da LC n. 116/03. 2. Sistemática de ISS fixo para as sociedades uniprofissionais que não foi modificada. 3. A LC 116, de 2003, não cuidou de reger a tributação do ISS para as sociedades uniprofissionais. Não revogou o art. 9º do DL 406/68. 4. Precedentes: REsp 649.094/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 07/03/2005; REsp 724.684/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ 01/07/2005; entre outros. 5. Recurso especial provido.*

(REsp 1.016.688, Relator(a): JOSÉ DELGADO, 1ª Turma, julgado em 06/05/2008, DJ 05-06-2008).

91, 90 e 92⁷ da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

Tal Regime Especial das Sociedades Uniprofissionais se aplica quando os serviços descritos nos itens que expressamente enumera forem prestados por sociedades cujos profissionais habilitados o façam pessoalmente, em nome da sociedade, mas com responsabilidade pessoal. Há três requisitos essenciais para o enquadramento no regime especial:

A sociedade deve ter apenas uma atividade de prestação de serviços cujos subitens sejam compreendidos nos itens identificados no art. 9º, § 3º do Decreto-lei nº 406/68, atualmente da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Os serviços devem ser prestados por meio da sociedade cujos profissionais devem ser todos habilitados ao exercício da mesma atividade.

A sociedade deve ser composta apenas por pessoas físicas e a prestação deve se dar de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo os sócios responsabilidade pessoal pelos atos da sociedade.

Contudo, as municipalidades têm suscitado um novo impedimento para desenquadrar as sociedades uniprofissionais do regime especial, qual seja, a denominação do contrato social de “sociedade simples limitada”, na medida em que entende a municipalidade que tal modelo societário não permitiria a assunção da responsabilidade pessoal dos sócios.

Referido entendimento é objeto da Súmula de Jurisprudência Administrativa nº 04 do município de São Paulo, segundo a qual “As sociedades civis por quota

7 Os serviços indicados correspondem aos seguintes itens da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03:

4.01 – Medicina e biomedicina.

4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e

4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.

4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.

4.11 – Obstetrícia.

4.12 – Odontologia.

4.13 – Ortopédia.

4.14 – Próteses sob encomenda.

4.16 – Psicologia.

5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.

7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

17.14 – Advocacia.

17.16 – Auditoria.

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.

de responsabilidade limitada não gozam do tratamento tributário de regime especial de recolhimento do ISS, previsto no parágrafo terceiro, do artigo 9º, do Decreto nº 406/68 e artigo 15, parágrafo primeiro, Lei 13.701/03”. Ainda, o município de São Paulo editou o Parecer Normativo SF nº 03/2016, o qual dispõe em seu artigo 3º, inciso II, que a adoção no contrato social do modelo de sociedade limitada impossibilita o uso do regime especial.⁸

Com base no exposto entendimento administrativo paulistano, as sociedades uniprofissionais estão sofrendo lançamento de ofício de forma retroativa. Contudo, em nosso pensar, a Súmula de Jurisprudência Administrativa nº 04 e o Parecer Normativo SF de 03/2016 não detêm competência para impor exigências que não estão previstas no ordenamento jurídico que lhe deu origem, sob pena de afronta ao princípio da legalidade, resguardado pelo artigo 150, inciso I da Constituição, contrariando especificamente os artigos 97, incisos I, II e IV e 99 do Código Tributário Nacional. Isso sem prejuízo da inegável afronta ao artigo 146, III, “a” da Constituição Federal.

Referidos atos normativos esvaziam o próprio Decreto-Lei nº 68/406, na medida em que vedam que as sociedades limitadas e empresas individuais usufruam do regime especial. Uma vez mais intenta-se, por vias transversas, a extinção do regime especial. De mais a mais, tais atos não poderiam tratar de matéria reservada a lei complementar de forma diversa àquela prevista no citado Decreto-Lei, porquanto recepcionado pela Constituição como legislação complementar, sob pena de afronta ao artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal.⁹

Quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 940.769/RS,¹⁰ com Repercussão Geral (Tema 918), no âmbito do Supremo Tribunal Federal, discutiu-se a constitucionalidade de lei municipal poder alterar ou criar barreiras em relação à lei federal, no caso específico o Decreto-Lei nº 406/68, que confere os requisitos para o gozo do regime especial. Concluiu-se naquele tema que não cabe à legislação local criar embaraços que visem restringir as disposições da lei federal, logicamente, muito menos súmulas ou pareceres normativos

8 Art. 3º Sem prejuízo do disposto nos artigos anteriores e no § 2º do art. 15 da Lei nº 13.701, de 2003, não faz jus ao regime especial próprio das Sociedades Uniprofissionais a pessoa jurídica que: (...)

II - adote o modelo de sociedade limitada (...).

9 Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

10 RE 940769, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/04/2019, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 11-09-2019 PUBLIC 12-09-2019.

poderiam criar interpretações restritivas e fundamentar cobranças. Lembra-mos que a tese fixada no referido julgamento foi assim ementada:

“É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional.”

Mas se para as sociedades de advogados a questão foi resolvida, até porque o registro da sociedade é feito perante à Ordem dos Advogados do Brasil, para as demais sociedades uniprofissionais permanece a insegurança jurídica na adoção do regime especial de tributação. Importa lembrar a relevância de tal regime já que preserva, sem maior oneração, a associação de profissionais que pessoalmente desenvolvem atividade controlada e que demanda específica habilitação, como médicos, dentistas, contadores e engenheiros. Não há dúvida que essas profissões demandam exercício e a responsabilidade pessoal dos profissionais. A sociedade significa simplesmente uma forma de associação, para melhoria de custos e desempenho da atividade, desenvolvida sempre de modo personalíssima.

A denominação das sociedades uniprofissionais como “Sociedade Simples Limitada” não afasta e nem pode afastar a responsabilidade pessoal dos sócios em relação aos serviços prestados. Isso porque a responsabilidade pessoal dos sócios decorre de expressa previsão legal, nos termos do artigo 927, parágrafo único¹¹ do Código Civil, bem como do artigo 14 do Código de Defesa do Consumidor.¹²

E a utilização dessa nova forma de organização ocorreu massivamente com a promulgação da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil atual), quando as sociedades

¹¹ Art. 927. *Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo. Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.*

¹² Art. 14. *O fornecedor de serviços responde, independentemente da existência de culpa, pela reparação dos danos causados aos consumidores por defeitos relativos à prestação dos serviços, bem como por informações insuficientes ou inadequadas sobre sua fruição e riscos.*

§ 1º *O serviço é defeituoso quando não fornece a segurança que o consumidor dele pode esperar, levando-se em consideração as circunstâncias relevantes, entre as quais:*

I – o modo de seu fornecimento;

II – o resultado e os riscos que razoavelmente dele se esperam;

III – a época em que foi fornecido.

§ 2º *O serviço não é considerado defeituoso pela adoção de novas técnicas.*

§ 3º *O fornecedor de serviços só não será responsabilizado quando provar:*

I – que, tendo prestado o serviço, o defeito inexiste;

II – a culpa exclusiva do consumidor ou de terceiro.

§ 4º *A responsabilidade pessoal dos profissionais liberais será apurada mediante a verificação de culpa.*

uniprofissionais, anteriormente conhecidas como “sociedades civis”, pensando apenas em adequar-se ao regimento da novel legislação, transformaram-se em “sociedade simples limitada”, cujo regramento legal se dá pelos artigos 997 ao 1.000, artigo 983, segunda parte e artigos 1.052 a 1.087, todos do Código Civil.

De se destacar que as sociedades simples limitadas não configuram sociedades empresárias, já que os seus sócios permanecem respondendo pessoalmente por seus serviços prestados. Em outras palavras, a limitação da responsabilidade do sócio por eventuais dívidas contraídas pela sociedade não se confunde com a responsabilidade pessoal do sócio em razão do exercício de sua atividade profissional. Nesse sentido, é o enunciado 474 da V Jornada de Direito Civil – STJ:

“Os profissionais liberais podem organizar-se sob a forma de sociedade simples, convencionando a responsabilidade limitada dos sócios por dívidas da sociedade, a despeito da responsabilidade ilimitada por atos praticados no exercício da profissão.”

A razão finalística do regime especial é garantir a tributação diferenciada de todos os profissionais liberais que, individualmente ou em forma de sociedade, prestam, por força de lei, seus serviços de forma personalíssima e assim por ela respondendo. A opção ou a necessidade da prestação do serviço por meio de sociedades justifica-se apenas pela necessidade de seus sócios conjugarem esforços para melhor atingirem os fins visados, que, individualmente, não lhes seria possível de forma tão eficiente.

No caso das sociedades simples são sempre os próprios profissionais que prestam e assumem a responsabilidade pelos serviços. De modo totalmente diverso, nas sociedades do tipo “empresarial”, é de pequena importância a pessoa dos sócios, os quais pouca ou nenhuma responsabilidade pessoal assumem perante terceiros.

Nesse ponto, observa-se que o artigo 966 do Código Civil define empresário como quem “exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”. Já as atividades prestadas por sociedade uniprofissional encontram-se justamente na exceção à regra, conforme disposto no parágrafo único do mesmo artigo, *verbis*, “Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa”, por essa razão não se pode confundir a sociedade simples limitada com as sociedades empresariais.

Tanto é assim que o Superior Tribunal de Justiça se manifestou, em sede de Embargos de Divergência, julgado em 24 de março de 2021,¹³ aduzindo claramente que o fato de a sociedade se organizar sob o formato de limitada não possui o condão de ocasionar a perda da sua condição de sociedade de profissionais, dada a natureza e forma de prestação dos serviços. Confira-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. SOCIEDADES SIMPLES NO REGIME LIMITADO. QUADRO SOCIETÁRIO COMPOSTO POR MÉDICOS. RECOLHIMENTO DO ISSQN PELA ALÍQUOTA FIXA. REGIME DO ARTIGO 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI 406/1968. SERVIÇO PRESTADO EM CARÁTER PESSOAL E EM NOME DA SOCIEDADE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDO.

1. O cerne da questão reside na caracterização da embargante como sociedade civil de profissionais, o que lhe permitiria gozar da alíquota fixa do ISSQN, nos moldes do artigo 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/1968.

2. No caso em tela, trata-se de sociedade simples limitada, em que o objeto social é a prestação de serviços médicos desenvolvidos diretamente pelos sócios que compõem o quadro societário (fls.347/348, e-STJ), cuja responsabilidade pessoal é regida pelo Código de Ética Médica.

3. Circunscrito a estes parâmetros fáticos sobreditos, assevera-se que a fruição do direito a tributação privilegiada do ISSQN depende, basicamente, da análise da atividade efetivamente exercida pela sociedade, para saber se ela se enquadra dentre aquelas elencadas no § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968 (itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 92 da lista anexa à LC n. 56/1987), bem como se perquirir se a atividade intelectual, científica, literária ou artística desempenhada pela pessoa jurídica não constitua elemento de empresa, ou melhor, nos termos do artigo 966 do Código Civil, que os fatores de produção, circulação e de organização empresarial não se sobreponham à atuação profissional e direta dos sócios na condução do objeto social da empresa, sendo irrelevante para essa finalidade o fato de a pessoa jurídica ter se constituído sob a forma de responsabilidade limitada.

4. Desta forma, ressalvado os modelos puramente empresariais, como ocorre com as espécies de sociedades anônimas e comandita por ações, não é relevante para a concessão do regime tributário diferenciado a espécie empresarial adotada pela pessoa jurídica, pois como no caso concreto ora analisado, pode haver sociedades limitadas que não são empresárias, conforme

¹³ EAREsp 31.084/MS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2021, DJe 08/04/2021.

preveem expressamente os artigos 982 e 983 do Código Civil.

5. *Embargos de Divergência providos.* (Destacou-se)

Conjugando os dispositivos do Decreto-Lei n° 406/68 e a citada decisão têm-se que as sociedades passíveis de uso do regime especial são aquelas formadas por profissionais liberais que atuam na mesma área, legalmente habilitados nos órgãos fiscalizadores do exercício da profissão e que se destinam à prestação de serviços de caráter intelectual por meio do trabalho pessoal dos seus sócios, desde que não haja finalidade empresarial, o que se evidenciaria na hipótese de haver organização dos fatores de produção.

3. Da impossibilidade de retroação dos efeitos do desenquadramento

Sob o argumento de que as sociedades simples limitadas *não se enquadram no regime especial de tributação do ISSQN, as municipalidades têm promovido o seu desenquadramento para o fim de exigir o imposto na forma ordinária e retroativamente.* Tal entendimento consubstancia verdadeira alteração de critério jurídico, de modo que a conduta até então adotada deve ser resguardada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Isso porque, via de regra, a fruição do regime especial demanda a apresentação de documentos à autoridade concessora do citado regime para avaliação do atendimento ou não dos critérios legais. Logo, aperfeiçoado o ato pelo qual a Municipalidade enquadra uma sociedade no regime especial, após minuciosa análise dos documentos pertinentes e, portanto, da situação fática, tem-se que aquele contribuinte passa a estar acobertado pela prerrogativa inserta no artigo 146 do Código Tributário Nacional, bem como no artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), de modo a impedir que a autoridade administrativa reveja o critério jurídico adotado indevidamente buscando aplicá-lo a fatos anteriores à modificação do entendimento.

A modificação do critério jurídico a que faz alusão o artigo 146 do Código Tributário implica, assim, alterar a *valoração* jurídica do fato, o que deve ser rechaçado quanto retroativo, prestigiando-se a segurança jurídica. Não por outra razão, sobre a impossibilidade de atribuição de eficácia retroativa em casos de revisão do critério jurídico empregado pela Administração Tributária,

já se manifestou o Tribunal de Justiça de São Paulo,¹⁴ especificamente na hipótese de desenquadramento de sociedade do regime especial:

APELAÇÃO – Ação anulatória – Sociedade médica, constituída por cotas de responsabilidade limitada ao capital social – Recolhimento do imposto sob o regime de alíquota fixa, nos moldes do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68 – Desenquadramento do regime especial – Possibilidade – Caráter empresarial não afastado – Irretroatividade do desenquadramento – Erro de direito que não permite alcançar fatos pretéritos – Inteligência dos arts. 146 e 149 do CTN – Mudança de critério de enquadramento que tem por base alteração do entendimento jurídico aplicado pelo Município – Precedentes do C. STJ e desta E. Câmara – Devida a anulação dos autos de infração que tenham por objeto fatos geradores anteriores ao desenquadramento – Sentença mantida – Recurso do Município desprovido. (Destacou-se)

Também, em reforço ao princípio da confiança do administrado nos atos da própria Administração Pública foram recentemente introduzidos no ordenamento jurídico brasileiro os artigos 23 e 24¹⁵ na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. O Decreto-Lei nº 4.657/42 corrobora o entendimento de que alterações na orientação e na prática reiterada da Administração não podem ser aplicadas retroativamente na medida em que passou a prever de forma expressa que a nova orientação só tem efeitos prospectivos, não se lhe permitindo a declaração de invalidade das situações plenamente constituídas. Outras palavras, o ato público de enquadramento da sociedade no regime especial, notadamente com a denominação de sociedade simples limitada reforçou ao

14 TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1053987-08.2019.8.26.0053; Relator (a): Roberto Martins de Souza; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 5ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 30/03/2021; Data de Registro: 30/03/2021.

15 “Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)”.

“Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018).”

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)”.

contribuinte a orientação geral, de que este observava a legislação de regência, sob o ponto de vista da própria municipalidade, não devendo o mesmo arcar com quaisquer penalidades ou encargos, assim como sequer com a cobrança do principal de forma retroativa.

Assim, entendemos pela ilegalidade e inconstitucionalidade do desenquadramento das sociedades uniprofissionais em razão da utilização da denominação de “sociedade simples limitada”, bastando para enquadramento no referido regime, que se trate de sociedade formada por profissionais todos habilitados na mesma profissão e com o intuito do desenvolvimento da mesma natureza de atividade enumeradas no artigo 9º, parágrafo 3º do Decreto-Lei nº 406/68, as quais demandam prestação de cunho personalíssimo, mediante responsabilidade pessoal pelos atos praticados. Ainda que tal desenquadramento fosse possível, o mesmo não poderia ser feito de forma retroativa se efetuado sob fundamento suportado em dados e fatos não alterados já apresentados perante a própria municipalidade, que autorizou ou permaneceu autorizando o seu enquadramento no referido regime.

“Adivinhe quem vem para o jantar?” O IVA europeu posto à mesa para uma discussão sobre a reforma da tributação dos serviços

Pilar Coutinho Elói¹
Ingred Oliveira Vieira²

1. Introdução e breve contexto

Não é preciso exaurir em mais nenhum artigo, acadêmico ou não, os problemas da tributação sobre o consumo no Brasil: de um ponto de vista, apresenta-se a complexidade, de outro, a regressividade. Uma pauta de reforma alinhada com as propostas constitucionais terá que considerar esses dois pontos, sem, ao mesmo tempo, negar que tributar realidades econômicas é, em si,

1 Co-fundadora do Women in Tax Brazil (WIT). Consultora tributária e professora universitária. Coordenadora das Pós-Graduações Lato Sensu em Direito Tributário e Gestão Fiscal-Tributária da PUC MINAS. Doutora e Mestra pela PUC Minas. Especialista em Fiscalidade Portuguesa. Pesquisadora do Núcleo de Estudos em Tributação e Empreendedorismo - NETE e do Núcleo Acadêmico de Pesquisa - NAP da PUCMINAS.

2 Advogada. Consultora tributária em tributos indiretos no escritório Martinelli Advogados. Mestranda em Direito Fiscal pela Universidade de Lisboa. Pós-graduada em Direito Tributário pelo IBET.

inevitavelmente complexo e que a complexidade passível de ser combatida não o deve ser a qualquer custo.

Além desses problemas genéricos, a opção por um tributo no formato do “Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)” se mostra ultrapassada, não só pela engessada lista de serviços, mas também pela própria concepção do que é prestação de serviço construída em comparação com os demais tributos sobre o consumo.

Deveras, no debate jurisprudencial/doutrinário, há uma interminável discussão sobre o que é serviço.

De um lado, considera-se que prestação de serviços se confunde com uma obrigação de fazer típica da teoria civilista. De outro, defende-se que o fato gerador do ISSQN é a disponibilidade de uma utilidade a outrem. A segunda posição tem sido ampliada em decisões recentes do Poder Judiciário.³ De qualquer modo, as duas posições deixam tanto espaços vagos quanto linhas tênues com as hipóteses de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Em um mundo do intangível, a tributação do consumo precisa abarcar formas muito menos ortodoxas de criação de valor. Um conjunto de motivos a indicar que o ISSQN em si merece ser reformado.

Nos ires e vires da eterna reforma sobre o consumo, algumas propostas incluem o ISSQN, outras concentram-se na tributação federal.⁴ Quanto às pro-

³ Caso do recentíssimo julgamento da ADI 5659 (Relator Min. Dias Toffoli, Dje 20.05.2021), bem como as seguintes decisões RE 116.121/SP (Relator Min. Octavio Galloti, Dje 25.05.2001), RE 547.275/RS (Relator Min. Sepúlveda Pertence, Dje 29.05.2007), RE 592.205/DF (Relator Min. Joaquim Barbosa, Dje 05.03.2010), e RE 651.703/PR.

⁴ Encontram-se em trâmite perante o Congresso Nacional duas propostas de Emenda à Constituição com o cunho de operacionalizar uma Reforma Tributária. Referidas alterações constitucionais possuem como ponto de convergência a tributação sobre o consumo. A PEC 110/2019, com origem no Senado, e a PEC 45/2019, de iniciativa da Câmara, pretendem simplificar o atual sistema tributário brasileiro mediante a substituição dos diversos tributos incidentes por um único, a semelhança do que é praticado pelos países que adotam o Imposto sobre Valor Agregado (IVA). As PECs propõem a extinção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, bem como o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Outros tributos também seriam substituídos pela criação de um tributo único, ponto este que denota uma das diferenças entre as propostas. De acordo com a PEC 110/2019 seriam substituídos nove tributos: o IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustível, Salário-Educação, ICMS e ISS. A PEC 45/2019 propõe a substituição de cinco, o IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS. O novo tributo a ser instituído se chamará IBS. A competência tributária é outro ponto de divergência entre as duas propostas. Para a PEC 110/2019 o “tributo seria estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual)”. Existe, todavia, a emenda proposta pelo Relator da PEC, senador Roberto Rocha, da criação de um segundo IBS, de competência da União, que resultaria da unificação dos tributos federais IPI, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustível. O IBS será cobrado de forma direta, isto é, não haveria que se falar em inclusão do tributo na própria base de cálculo. Outra mudança gira em torno do aspecto

postas até então debatidas, em que os serviços foram incluídos, duras críticas foram estabelecidas no que se refere à regressividade¹ específica dos serviços, na medida em que as alíquotas atuais do ISSQN, hoje ao redor dos 5%, seriam elevadas ao se estabelecer um patamar mais próximo da realidade das alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.² Além disso, as discussões jurisprudenciais decorrentes da implantação da não cumulatividade para a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) permitem antever imensos debates sobre como aplicar um sistema não cumulativo considerando

especial do tributo que, passaria a ser devido no local de destino e de forma não cumulativa, devendo incidir sobre o valor agregado. A PEC 45/2019, em trâmite na Câmara atribui à União a competência pela cobrança do tributo, com a respectiva instituição mediante Lei Complementar, ou seja, traz a característica de um tributo federal. A incidência se dará sobre o valor da prestação do serviço ou da operação de venda, sem, contudo, incidir alíquotas diferentes em razão da característica do produto ou do serviço, diferentemente do proposto pelo Relator da PEC 110/2019. Interessante ressaltar que a PEC 110/2019 prevê alterações, inclusive, para o IPVA, ITCMD, CSLL, além de uma autorização para criação de adicional do IBS com a finalidade de financiar a previdência social e, por fim, a criação “de fundos estadual e municipal para reduzir a disparidade da receita *per capita* entre os Estados e Municípios, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura”. A aludida proposta denota uma Reforma Tributária mais ampla em comparação com a PEC 45/2019. As PECs divergem ainda sobre a possibilidade ou não de concessão de benefícios fiscais. Para maiores aprofundamentos e especificações de cada proposta deverá ser consultado o portal da Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 04/01/2022. Para maior aprofundamento recomenda-se a leitura do seguinte artigo: EMERY, Renata; ALVES, Vinícius Jucá; PUGLIESE, Camilla. Reforma tributária: entenda as propostas no Congresso e o que muda na sua vida. Jota. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-entenda-propostas-no-congresso-29112021>. Acesso em: 04/01/2022.

1 Com o intuito de orientar o leitor e para conhecimento de maiores desdobramentos deverão ser consultados os artigos a seguir:

DINIZ, Laura; PISCITELLI, Tathiane. Reforma tributária pode afrontar pacto federativo. Jota. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-pode-afrontar-pacto-federativo-24082017>. Acesso em: 04/01/2022.

MARTÍNEZ, Guilherme Eleutério; MARTINEZ, Urbano Montero. IBS e obsolescência precoce. Jota. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/ibs-e-obssolescencia-precoce-12102021>. Acesso em: 04/01/2022

ANDRADE, Lucas Simões de. Reforma Tributária em tempos de crise: necessidade x cautela. Migalhas. 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/328502/reforma-tributaria-em-tempos-de-crise--necessidade-x-cautela>. Acesso em: 04/01/2022.

2 “Em relação às possíveis alíquotas de referência, cabe apontar que o Centro de Cidadania Fiscal (CCIF) estima que a alíquota média de IBS que mantém a carga tributária nos níveis atuais corresponderá a 24,2% ou de 26,3%, a depender da calibragem do imposto seletivo. O instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), por sua vez, estima uma alíquota de referência de 26,9%, cabendo à União 10,2%; aos Estados 14,7% e aos Municípios 2,0%”. Relatório da Reforma Tributária – PEC nº 45/2019 e nº 11/2019. Comissão Mista da Reforma Tributária. 2021. Jota. p. 96. Disponível em: <https://www.jota.info/wp-content/uploads/2021/05/relatorio-rt.pdf>. Acesso em: 04/01/2022.

elementos menos tangíveis e controláveis, como os serviços, especialmente em hipóteses de isenção/imunidade no meio da cadeia produtiva.

Diante de tais críticas, no debate cotidiano, é comum que o Imposto sobre o Valor Agregado Europeu seja “tirado da cartola” na defesa de uma reforma radical, em que a regressividade da tributação dos serviços seja aceita em prol da neutralidade e da viabilidade de um sistema mais racional, menos complexo e mais acessível.

Diante desse cenário pincelado, pretende-se realizar um pequeno contributo ao debate sobre a reforma tributária necessária, possível e desejável por meio de:

1. Uma apresentação mais específica dos mecanismos do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) com a desmistificação de alguns pontos, além de breves comparações com os nossos tributos sobre o consumo, nomeadamente o ISSQN, mas também o ICMS e o IPI.
2. Indicar ainda aprendizagens possíveis a partir do processo de contínua criação do IVA que podem inspirar nosso sistema fiscal.

Não se pretende aqui ser eurocentrista, no sentido de considerar que soluções europeias são perfeitamente aplicáveis a realidades brasileiras. Mas apresentar o IVA, notadamente sobre o consumo, diante de uma neutralidade mais real do que teórica-absoluta e considerando os diversos compromissos feitos para se viabilizar uma tributação sobre o valor agregado diante de realidades sociais e econômicas distintas.

2. As principais características do IVA

A relação da tributação do consumo com a humanidade é bem antiga. Conforme narrado em *Sapiens – Uma História da Humanidade*,³ em alguma medida a própria origem da escrita está vinculada à tributação dos bens produzidos para consumo.

3 “Os impérios geram grandes quantidades de informação, visto que além das leis, também era preciso manter registro de transações, **arrecadação de impostos**, inventários de suprimentos de navios mercantes, dos militares e até mesmo o calendário de festividades. (...) Os primeiros textos, portanto, não trazem reflexões filosóficas, poesias, lendas, leis ou triunfos reais, mas sim elencam documentos econômicos, **registrando o pagamento de impostos**, a acumulação de dívidas e títulos de propriedades. A escrita desenvolvida pelos sumérios é considerada um sistema de escrita parcial, uma vez que não conseguia expressar todo o conjunto e características de uma língua falada. **Contudo, era possível atingir a finalidade substanciada em manter os registros contábeis e o sistema de tributação, além de se mostrar muito eficaz**”. HARARI, Yuval Noah. *Sapiens – Uma Breve História da Humanidade*. Tradução Janaína Marcoantonio. 1. ed. Porto Alegre, 2015. p. 125-134.

“Adivinhe quem vem para o jantar?” O iva europeu posto à mesa para uma discussão sobre a reforma...

Alguma forma de tributação sobre o consumo existe na maior parte dos países, sendo que o modelo IVA encontra-se em franca expansão.⁴ Por outro lado, é preciso destacar que o IVA europeu não é o único modo de incidência sobre o consumo alternativo à tributação atual brasileira. Outros países, por exemplo, têm sistemas monofásicos com incidência concentrada na etapa de venda ao pressuposto consumidor final, como é o caso do *Sale Tax*, nos Estados Unidos da América. Ou, mesmo a opção por uma incidência plurifásica, cujo ônus fiscal final sempre pode ser aliviado por tributos com alíquotas mais baixas.

A **opção genérica por tributos plurifásicos não cumulativos**, como IVA, ICMS e IPI é uma opção, sobretudo, por neutralidade (eis que o número de operações envolvidas não afetará o valor final) e de arrecadação (ao criar um sistema de fiscalização cruzado por meio do sistema débito-crédito). Cria-se assim um tributo *infernal* (também na Europa) eis que o que se deduz, o que não se deduz, quem tem ou não tem direito a deduzir, como lidar com atividades isentas etc., demanda um sistema sofisticado não só de aplicação, mas de análise da legislação.⁵

4 De acordo com o relatório elaborado pela OCDE, intitulado *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, desde a década de 1980 o IVA ou GST como também é denominado, tornou-se o principal imposto sobre o consumo, seja em termos de receita, seja quanto à cobertura geográfica. Muitos países em vias de desenvolvimento passaram a adotar o IVA nas últimas duas décadas. Atualmente cerca de 170 países operam como tributação do consumo de um IVA. Cabe elucidar que, dos 37 países membros da OCDE, cerca de 36 adotaram o IVA, a única exceção diz respeito aos Estados Unidos da América, apesar de quase todos os estados nos EUA utilizarem alguma forma de imposto sobre vendas no varejo (*Excise e Sales Taxes*). De acordo com o relatório, o IVA é responsável por aumentar aproximadamente um quinto das receitas fiscais totais da OCDE e em todo o mundo. A expansão e popularização do IVA se deu em função do fenômeno da globalização e, por conseguinte, da expansão do comércio internacional de bens e serviços. “A maior parte do comércio internacional está agora sujeita ao IVA e a interação dos regimes nacionais de IVA pode ter um grande impacto na facilitação ou distorção do comércio”. OCDE. *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*. 2020. p. 3.

5 Sobre a temática o Supremo Tribunal Administrativo de Portugal assim já decidiu “I – O exercício do direito à dedução do I.V.A. consubstancia uma das principais características deste tributo, tudo em conformidade com o regime consagrado na Sexta Directiva de 1977 (directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/1977), mais exactamente no seu art.17º, preceito que consagra as regras de exercício do direito à dedução do imposto, contemplando diversos requisitos objectivos e subjectivos do exercício do mesmo direito. O sistema comum do I.V.A. instituído pela Sexta Directiva (atual directiva 2006/112/CE do Conselho, 28/11/2006 – Directiva IVA) caracteriza-se pela existência de uma base de incidência uniforme, de regras comuns em matéria de incidência objectiva e subjectiva, isenções e valor tributável, pela harmonização de regimes especiais e pelo alargamento obrigatório da tributação ao estúdio retalhista e à generalidade das prestações de serviços. II – Especificamente, sobre a actividade de locação de bens imóveis, recorde-se que o princípio geral de tributação, consagrado no C.I.V.A., considera que a locação de bens imóveis é uma prestação de serviços sujeita a I.V.A., em resultado da conjugação do art.1º, nº.1, al. a), com o art.4º, nº.1, do mesmo diploma. No entanto, o próprio C.I.V.A. prevê derrogações ao princípio geral, entre as quais se encontra a prevista no art.9º, nº.29, que determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta de I.V.A. (estamos perante uma isenção simples ou incompleta,

Esse sistema “infernai”, mas muito eficiente, estabeleceu-se na Europa como um mecanismo de evitar a incidência em cascata, viabilizar uma tributação neutra na construção do mercado único a partir de diretivas iniciadas em 1967.⁶ Sua adoção, conforme narra Palma, encontra-se em franca expansão muito além da União Europeia, dado, notadamente, ao seu potencial de arrecadação.^{7,8} Não surgiu pronto e na verdade está ainda em amadurecimento. O mecanismo, por exemplo, que regula as operações de aquisição intracomunitárias foi pensando em 1994⁹ para ser temporário e continua ainda hoje vigente. Os sistemas fiscais são orgânicos: nascem, crescem, sofrem mutações.

Ainda hoje, é regulado em sede da União Europeia por meio de Diretivas. As Diretivas lembram nossas Leis Complementares ao apresentar o esqueleto do tributo que poderá ser preenchido algumas vezes de modo compulsório e

a qual não confere direito à dedução de imposto, ou seja, sem crédito de imposto suportado a montante, em sede de operações internas), tudo na esteira do consignado no art.13º, da Sexta Directiva I.V.A. (Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/1977). III – O activo das empresas divide-se sempre entre o imobilizado, destinado a uso e fruição pela empresa e não a venda, e o activo permutável (ou circulante, na terminologia da lei), destinado, esse sim, a venda. Por outras palavras, os elementos do activo imobilizado (por contraposição ao activo circulante) são os recursos que uma empresa utiliza para realizar as suas operações (objecto social) e que não se destinam a venda no âmbito da sua actividade operacional. IV – Nos termos do art.24º, nº.6, al.c), do C.I.V.A., deverá regularizar-se de uma só vez o I.V.A. deduzido, na proporção do número de anos do período de regularização ainda não decorridos (tudo em sede de período de vida útil dos imóveis em causa e para efeitos de reintegração ou amortização total do seu valor – Decreto regulamentar 25/2009, de 14/09), considerando-se que os bens estão afectos a uma actividade não tributada, no caso de bens imóveis relativamente aos quais houve, inicialmente, lugar à dedução total ou parcial do imposto que onerou a respectiva construção, aquisição ou outras despesas de investimento com eles relacionadas, quando os imóveis passem a ser objecto de uma locação isenta, nos termos do art.9º, nº.29, do mesmo diploma”. Processo 0718/16.6BEAVR. Relator: Juiz Joaquim Manuel Charneca Condesso. Publicado em 10/11/2021.

- 6 Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, publicada em 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios. Posteriormente restou alterada pelas seguintes Directivas 69/463/CEE do Conselho, de 9 de Dezembro de 1969 e; Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977. EUR. Lex. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131005>. Acesso em: 05/01/2022.
- 7 PALMA, Clotilde Celérico. Introdução ao Imposto sobre o Valor Agregado. Cadernos IDEFF. N. 1. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 2020, p. 11.
- 8 “Como características gerais do IVA tem-se que sua incidência dá-se sobre todas as fases do processo produtivo, é indireto em razão de ter como matéria coletável o consumo e de obrigação única, uma vez que incide sobre fatos tributários instantâneos. A neutralidade do imposto será verificada quando não tiver correlação com as decisões empresariais”. DOU-RADO, Ana Paula. Direito Fiscal Lições. 3ª ed. Coimbra. 2018. p. 335-336.
- 9 Consoante se infere da Directiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, a Directiva 77/388/CEE do Conselho, foi a primeira a tratar da harmonização deste imposto. A Directiva trouxe “a harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme”. Texto integral da Directiva disponível em: <tps://eur-lex.europa.eu>. Acesso em: 17 nov. 2021.

outras de modo opcional pelo legislador nacional. Algumas opções são condicionadas.¹⁰ Mas ao invés de 3 Leis Complementares (Lei Kandir para o ICMS, Lei 116/2003 para o ISSQN, Código Tributário Nacional nos artigos 46 a 51), tem-se uma Diretiva unificada que abrange os principais aspectos do tributo, embora existam diretivas específicas tratando de alguns pormenores, como a possibilidade de reembolso de IVA ao sujeito passivo estrangeiro.¹¹

O IVA opera da seguinte maneira: no guarda-chuva do que se chama de Imposto sobre Valor Acrescentado, tem-se na verdade duas grandes hipóteses: i) operações com bens tangíveis (que abrange importações, exportações e operações intracomunitárias); e ii) a prestação de serviços, que tem um aspecto subsidiário, sendo compreendida como qualquer atividade que não se encaixe nas anteriores.¹² No campo das operações com bens tangíveis, tem-se a categoria genérica do fornecimento de bens (que inclui as exportações – com a peculiaridade da respectiva isenção), além de tratamento específico no caso da importação e da aquisição intracomunitária de bens. Lembra em certa medida o ICMS no qual, sob um guarda-chuva de um único tributo, delimitam-se outros subimpostos com um conjunto de regramento e lógicas específicas.

Existem outras semelhanças. Por exemplo, o IVA europeu é em regra devido pelo que é chamado de “Pessoa tributável”¹³ que compreende qualquer pes-

10 “O IVA é um imposto indireto harmonizado na União Europeia, destarte, os Estados Membros podem ter diferentes taxas e isenções incompletas, considerações essas que podem se transformar em áreas problemáticas no IVA. A UE adota o sistema de taxas múltiplas, permitindo a introdução pelos Estados Membros de uma taxa normal e uma ou duas taxas reduzidas. A taxa normal não pode ser mais baixa que 15%. Todavia, essa margem de liberdade atribuída aos Estados Membros pode ocasionar em problemas interpretativos e até mesmo ao estímulo de planejamento, abuso e de fraude fiscal”. DOURADO, Ana Paula. Direito Fiscal Lições. 3ª ed. Coimbra. 2018. p. 335-336.

11 O direito ao Reembolso de IVA ao sujeito passivo estrangeiro se traduz em um exemplo da existência de diretivas que disciplinam assuntos específicos, detalhando a relação jurídica tributária entre a autoridade tributária e o contribuinte. O mencionado Reembolso de IVA desmembra-se em duas hipóteses, a primeira abarca o sujeito passivo estrangeiro, que possui sua previsão legal nas Regras gerais: artigos 170, 171 e 171a da Diretiva IVA, bem como no bojo da Diretiva 2008/9/EC, que trata das hipóteses em que o contribuinte se encontra estabelecido em outro Estado-Membro e da Diretiva 86/560/CEE, que regulamenta os reembolsos para sujeitos estabelecidos em países terceiros.

12 Artigo 2º. 1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

- a) As entregas de bens efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;
- b) As aquisições intracomunitárias de bens efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro:(...o)
- c) As prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;
- d) As importações de bens.

Artigo 24º. 1. Entende-se por «prestação de serviços» qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.

13 Conforme leciona Dourado, “São sujeitos passivos de IVA, as pessoas singulares ou coletivas que exerçam uma atividade empresarial (incluindo as profissões liberais); pratiquem um ato empresarial (também incluído as profissões liberais) isolado, em território nacional ou não;

soa, em qualquer lugar, que exerça algum dos fatos tributáveis, com intuito econômico, ou seja, para derivar renda a partir de uma base contínua. Lembra a ideia do intuito comercial, eis que uma atividade que não tenha o intento de gerar renda a partir de uma base contínua não é passível de se enquadrar como atividade econômica e, portanto, de se sujeitar ao IVA. Uma das discussões mais intensas sobre o assunto se refere ao caso das *Holdings*, que podem ou não exercer atividade econômica na sua relação com entidades do mesmo grupo, o que terá impactos, inclusive na aplicação da não cumulatividade.¹⁴

As atividades sujeitas ao IVA devem ser prestadas com o intuito de se obter remuneração, em situação em que haja um consumo e um consumidor identificados e um valor que seja devido em virtude dessa prestação de serviço.¹⁵ Para

praticem uma operação sujeita a IRS ou IRC; realizam uma ou mais importações de bens; menciona indevidamente IVA em fatura (dando início à cadeia de liquidação e dedução do imposto); efetuam operações intra-UE (art.2º, do CIVA)". DOURADO, Ana Paula. Direito Fiscal Lições. 3ª ed. Coimbra. 2018. p. 335-336.

14 Em referência à figura das *Holdings*, importante se mostra o Acórdão do Tribunal (Primeira Secção), caso *Floridienne SA e Berginvest SA contra o Estado Belga*, em que fora aplicada a sexta diretiva 77/388 e levou ao Tribunal de Justiça da União Europeia assim decidir "O artigo 19.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que devem ser excluídos do denominador da fracção que serve de base ao cálculo do pro rata de dedução: - por um lado, os dividendos distribuídos pelas filiais a uma holding que está sujeita ao IVA relativamente a outras actividades e fornece a estas filiais serviços de gestão e, - por outro, os juros pagos por estas últimas a esta holding relativos a empréstimos que esta lhes concedeu, quando estas operações de empréstimos não constituem, na acepção do artigo 4., n. 2, da Directiva nº 2006/112/EC, uma actividade económica da referida holding". Tribunal de Justiça da União Europeia. Publicado em 14 de novembro de 2000, texto integral do *decisum* disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A61999CJ0142>. Acesso em: 18/11/2021.

15 O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), ao apreciar o incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, caso *Société thermale d'EugénielesBains*, analisou a possibilidade ou não de sujeição do IVA para os casos em que o cliente exercesse a faculdade que lhe assiste de resolver o contrato e o montante pago a título de reserva, sinal, fossem conservados pela referida entidade. Em causa estava, portanto, a natureza jurídica desta obrigação, isto é, se esse sinal constitui materialidade de incidência do IVA ou possui característica de uma indemnização de rescisão paga para reparar o prejuízo sofrido na sequência da resolução do contrato pelo cliente. Ao proferir decisão o Tribunal declarou: "Os artigos 2.º, n.1, e 6.º, n.1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios [sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme] devem ser interpretados no sentido de que os montantes pagos a título de sinal, no âmbito de contratos que têm por objecto a prestação de serviços hoteleiros sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado, devem ser considerados, quando o cliente exerce a faculdade que lhe assiste de resolver o contrato e esses montantes são conservados pela entidade que explora um estabelecimento hoteleiro, como indemnizações fixas de rescisão pagas para reparar o prejuízo sofrido na sequência da desistência do cliente, sem nexos directo com qualquer serviço prestado a título oneroso e, enquanto tais, não sujeitas a esse imposto". Tribunal de Justiça da União Europeia. Publicado em 18 de julho de 2007. Texto integral do *decisum* disponível em:

recorrer às tradicionais teorias civilistas, às quais não devemos nos amarrar, mas que são muitas vezes tão didáticas, é de se considerar estar diante de negócio jurídico bilateral oneroso. Um músico na rua pode receber uma doação, mas não há bilateralidade. A base de cálculo é justamente o valor dessa consideração.

A principal diferença entre o IVA sobre prestação de serviços e comércio de bens não é sobre a alíquota, que no geral é a mesma, mas como operam no caso de operações intracomunitárias e onde se considera localizada a operação. Afinal, as alíquotas podem variar de um país para o outro e, claro, essa situação pode gerar uma dose de manobras para tentar que se localize a operação em uma ou outra jurisdição. No caso da prestação de serviços, por exemplo, o lugar onde se considera o tributo devido é algo bem similar ao local do estabelecimento prestador do ISSQN.¹⁶ E, claro, existem dificuldades para estabelecer quem presta e de onde presta. Linha geral, em operações entre negócios (B2B) o IVA é devido no local de consumo do tributo, devendo ser recolhido pelo destinatário do serviço. É a aplicação do princípio da tributação no local do consumo (princípio do destino). No caso das prestações em que o consumidor final não é um negócio (B2C), volta-se a aplicar o princípio da origem, simplesmente porque não é mais fácil cobrar de negócios do que de consumidores finais. Essa é a regra da prestação de serviços.

Podem parecer simples. Mas quando a realidade econômica encontra a necessidade de tributação, a verdade é que o ambiente e as possibilidades são sempre mais complexos. Por exemplo, no Brasil, discute-se se há prestação de serviços entre o anfitrião e o hóspede por meio da plataforma AIRBNB e, portanto, se deve incidir ISSQN nessa relação. Na União Europeia,¹⁷ discute-se quem presta

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=62752&pageIndex=0&do-clang=PT&mode=1st&dir=&occ=first&part=1&cid=1374408>. Acesso em: 23/12/2021.

16 O artigo 43º da Diretiva nº 112/2006/EC assim dispõe: “O lugar da prestação de serviços é o lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual é efectuada a prestação de serviços ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual”. Em complemento, o artigo 44 elucida que “O lugar das prestações de serviços efectuadas por um intermediário, agindo em nome e por conta de outrem, que não sejam as referidas nos artigos 50.º e 54.º e no n.1º do artigo 56.º, é o lugar onde se efectua a prestação da operação principal, em conformidade com o disposto na presente directiva. Todavia, quando o destinatário da prestação de serviços efectuada pelo intermediário esteja registado para efeitos do IVA num Estado-Membro diferente daquele em cujo território é efectuada a operação, considera-se que o lugar da prestação efectuada pelo intermediário se situa no território do Estado-Membro que atribuiu ao destinatário dessa prestação o número de identificação IVA ao abrigo do qual lhe foi prestado o serviço”. Texto integral da Diretiva disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX%3A32006L0112>. Acesso em: 17 nov. 2021.

17 A UE passou a abordar o papel inovador desempenhado pelas Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) e seu enquadramento jurídico e econômico. É nesse seguimento que a UE acreditou no estabelecimento de um Mercado Único Digital (MUD), como Estratégia Europa 2020, que definiu um crescimento inteligente, sustentável e inclusivo para responder aos desafios resultantes da crise financeira de 2008–2009. O MUD teve como iniciativa

serviço a quem quando se considera a relação entre fornecedor de conteúdo, receptor e plataforma, no caso da plataforma OnlyFans.¹⁸ São exemplos da fluidez econômica e, portanto, tributária dos serviços.¹⁹

De forma contrária ao ICMS/IPI, o IVA trabalha com apenas três alíquotas: uma padrão e duas outras reduzidas previamente autorizadas na Diretiva.²⁰ Em relação às reduzidas, a normatização geral (equiparável à função da nossa Lei Complementar) apresenta uma lista dos bens e serviços que podem se sujeitar a estas, em algo que nos remete ao CONFAZ. Destacam-se a seguir alguns pontos da lista vinculados à prestação de serviços:

apresentar as principais propostas legislativas sobre o reforço do comércio eletrônico, à harmonização dos direitos digitais, às regras de harmonização em sede de IVA, questões relacionadas ao direito do autor, bem como à cibersegurança. Ao apreciar a questão, o TJUE mostrou a preocupação com outro efeito atribuído às plataformas digitais, como observa-se o caso *Cali Apartments/HX*, em que reiterou a aplicação da Diretiva 2006/123 e reconheceu a possibilidade de uma “regulamentação nacional que institui um regime que sujeita a autorização prévia o exercício de certas atividades de locação, mediante remuneração, de imóveis mobilados destinados à habitação, que assenta em critérios relativos ao facto de o local em causa ser locado «de forma reiterada e por períodos de curta duração, a uma clientela de passagem que aí não fixa domicílio», e que confia às autoridades locais o poder de precisar, no quadro fixado por essa regulamentação, as condições de concessão das autorizações previstas por esse regime tendo em conta objetivos de diversidade social e em função das características dos mercados locais de habitação e da necessidade de não agravar a escassez de habitações, fazendo acompanhar as referidas condições, se necessário, de uma obrigação de compensação sob a forma de uma conversão acessória e concomitante em habitação de imóveis que tenham outra utilização, desde que essas condições de concessão sejam conformes aos requisitos fixados por essa disposição e que essa obrigação possa ser cumprida em condições transparentes e acessíveis”. Tribunal de Justiça da União Europeia. Decisão publicada em 22 de setembro de 2020. Disponível em:

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=224903&pageIndex=0&-doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1>. Acesso em: 15/12/2021.

18 Em artigo publicado no Valor Econômico, uma das coautoras comenta o tema em questão: ELÓI, Pilar Coutinho. OnlyFans: Nada como começar com a tributação do nude. Publicado em 28/09/2021. Valor Econômico. Coluna Fio da Moeda. Lisboa.

19 Sugestões de leitura sobre o tema:

JUNGER, Tatiana; SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Tributação, mídias sociais e big data: Qual o valor da informação? In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Lívio.

ROCHA, Sergio André (coord.). Tributação da economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. Localização e Tributação das Rendas Derivadas da Economia Digital no Plano Internacional: Considerações a Respeito das Propostas Atuais no Contexto do BEPS 2.0. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

20 De acordo com o artigo 97º da Diretiva IVA, a taxa normal não pode ser inferior a 15%. Por outro lado, o artigo 98º indica a possibilidade de um Estado-Membro aplicar uma ou duas taxas reduzidas, todavia, esses benefícios “aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III”. O valor tributável, entretanto, não poderá ser inferior a 5%. O inteiro teor da Diretiva se encontra disponível em: <https://eur-lex.europa.eu>. Acesso em: 17 nov. 2021.

ANEXO III

LISTA DAS ENTREGAS DE BENS E DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS A QUE SE PODEM APLICAR AS TAXAS REDUZIDAS PREVISTAS NO ARTIGO 98.

(...)

2) Abastecimento de **água**; (...)

5) **Transporte de pessoas** e respectiva bagagem;

(...)

6) **Fornecimento de livros, mesmo os emprestados por bibliotecas** (e incluindo as brochuras, desdobráveis e outros impressos do mesmo tipo, álbuns ou livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir para crianças, pautas de música impressas ou manuscritas, mapas e cartas hidrográficas ou outras do mesmo tipo), jornais e publicações periódicas, com excepção dos materiais totais ou predominantemente destinados a publicidade;

(...)

7) **Entradas em espectáculos**, teatros, circos, feiras, parques de diversões, concertos, museus, jardins zoológicos, cinemas, exposições e outras manifestações e espaços culturais;

(...)

8) Recepção de serviços de **rádio e televisão**;

9) Prestações de serviços efectuadas por **escritores, compositores e intérpretes** ou executantes e direitos de autor que lhes sejam devidos;

10) Entrega, construção, renovação e modificação de **habitações fornecidas ao abrigo de políticas sociais**;

11) Entrega de bens e prestação de serviços do tipo utilizado normalmente na **produção agrícola**, com exclusão dos bens de equipamento, tais como as máquinas ou as construções;

12) Alojamento em **hotéis e estabelecimentos do mesmo tipo**, incluindo alojamento de férias e utilização de parques de campismo e de caravanes;

13) Entradas em **manifestações desportivas**;

14) Utilização de **instalações desportivas**;

15) Entregas de bens e prestações de serviços por **organizações consideradas de beneficência** pelos Estados-Membros, empenhadas em actividades de assistência social ou segurança social, desde que tais operações não estejam isentas ao abrigo dos artigos 132º, 135º e 136º;

16) Prestações de serviços de **agências funerárias e cremações**, bem como entrega de bens relacionados com essas actividades;

17) **Tratamentos médicos e dentários** assim como curas termais, desde

que estas prestações não estejam isentas por força do disposto nas alíneas b) a e) do n.º 1 do artigo 132º;

18) Prestações de serviços relacionados com a **limpeza das vias públicas, a recolha e o tratamento do lixo**, com excepção dos serviços desse tipo prestados pelos organismos referidos no artigo 13º.

Até 2010, era ainda possível aplicar **alíquotas favorecidas** a determinados serviços com grande intensidade do fator trabalho listados, desde que destinados ao consumidor final, com impacto local e incapazes de gerar distorções na concorrência. Na lista enxuta passível de se encaixar nesse ponto, estavam os salões de beleza e a assistência domiciliar de crianças e idosos.

Além disso, a Diretiva IVA traz uma lista de **isenções** vinculadas a certas atividades de interesse geral e, no campo dos serviços em que o interesse público não é tão premente, notadamente para a garantia de uma competitividade em um mercado altamente globalizado/facilitação de acesso ao crédito e financiamento. Existem ainda isenções ligadas ao respectivo histórico político de cada país, e possíveis caso o país tenha outro tributo similar ao IVA incidente sobre o mesmo fato (caso, por exemplo, das operações imobiliárias em Portugal). De uma perspectiva geral, o primeiro grupo delas se assemelha a muitas das imunidades previstas na Constituição Brasileira.²¹ Seguem alguns exemplos das isenções admitidas na Diretiva IVA:

Artigo 132º

1. Os Estados–Membros isentam as seguintes operações:

(...)

b) A **hospitalização e a assistência médica**, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos;

c) As prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de **profissões médicas e paramédicas**, tal como definidas pelo

21 A Diretiva 2006/112/CE elenca hipóteses em que ocorrerá a isenção, sendo a maior parte sem direito à dedução. A isenção é tratada no Título IX, Capítulo 2 a 9, presente nos artigos 131º a 165º. Às disposições são aplicadas “sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados–Membros a fim de assegurar a aplicação correcta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso”. Para inteiro teor dos demais artigos consultar a Diretiva, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX%3A32006L0112>. Acesso em: 17 nov. 2021.

“Adivinhe quem vem para o jantar?” O iva europeu posto à mesa para uma discussão sobre a reforma...

Estado–Membro em causa; (...)

i) A **educação da infância** e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou reciclagem profissional, e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efectuadas por organismos de direito público que prossigam o mesmo fim e por outros organismos que o Estado–Membro em causa considere prosseguirem fins análogos;

j) As lições ministradas por docentes, a título particular, relacionadas com o **ensino escolar ou universitário**;

k) A colocação de pessoal à disposição por instituições religiosas ou filosóficas para as actividades referidas nas alíneas b), g), h) e i) e para **fins de assistência espiritual**;

l) As prestações de serviços, e bem assim as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efectuadas aos respectivos membros no interesse colectivo por organismos sem fins lucrativos que prossigam **objectivos de natureza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica ou cívica**, mediante quotização fixada nos estatutos, desde que tal isenção não seja susceptível de provocar distorções de concorrência;

m) Determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de **desporto ou de educação física**, efectuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que pratiquem desporto ou educação física;

n) Determinadas **prestações de serviços culturais**, e bem assim entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efectuadas por organismos de direito público ou por outros organismos culturais reconhecidos pelo Estado–Membro em causa;

(...)

CAPÍTULO 3

Isenções em benefício de outras actividades

Artigo 135º

1. Os Estados–Membros isentam as seguintes operações:

As operações de **seguro e de resseguro**, incluindo as prestações de serviços relacionadas com essas operações efectuadas por corretores e intermediários de seguros;

A concessão e a negociação de créditos, e bem assim a gestão de créditos efectuada por parte de quem os concedeu;

Quanto à não cumulatividade e o direito ao crédito, a regra é que aquisições sujeitas a tributação (*input*) geram deduções (os créditos no Brasil) quando vinculadas a operações tributáveis (*outputs*).

Artigo 168º

Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efectua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O **IVA devido ou pago** nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

b) O **IVA devido** em relação a operações assimiladas a entregas de bens e a prestações de serviços, em conformidade com a alínea a) do artigo 18º e o artigo 27º;

c) O **IVA devido** em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade com o artigo 2º, nº 1, alínea b), subalínea i);

d) O **IVA devido** em relação a operações assimiladas a aquisições intracomunitárias, em conformidade com os artigos 21º e 22º;

e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro.

A regra é que isenções não dão direito à dedução,²² mas eventualmente há garantia de se deduzir em operações isentas para se viabilizar, notadamente, questões concorrenciais (como a exportação de bens).

22 De acordo com o artigo 167º da Diretiva 2006/112/CE “O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível”. O instituto da dedução é tratado nos artigos 168º, 169º e 170º da aludida Diretiva. Cabe, todavia, ressaltar o disposto no artigo 173º, “No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar tantas operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168º, 169º e 170º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações. O *pro rata* de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174º e 175º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo”. Íntegra da Diretiva disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX%3A32006L0112>. Acesso em 17 nov. 2021.

“Adivinhe quem vem para o jantar?” O iva europeu posto à mesa para uma discussão sobre a reforma...

Artigo 169º

Para além da dedução referida no artigo 168º, o sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA aí referido, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das seguintes operações:

- a) Operações relacionadas com as actividades referidas no segundo parágrafo do nº 1 do artigo 9º, efectuadas fora do Estado-Membro em que esse imposto é devido ou pago, que teriam conferido direito a dedução se tivessem sido efectuadas nesse Estado-Membro;
- b) Operações isentas em conformidade com os artigos 138º, 142º, 144º, 146º a 149º, 151º, 152º, 153º e 156º, a alínea b) do n.º 1 do artigo 157º, e os artigos 158º a 161º e 164º;
- c) Operações isentas em conformidade com as alíneas a) a f) do nº 1 do artigo 135º, quando o destinatário se encontre **estabelecido fora da Comunidade ou quando tais operações estejam directamente ligadas a bens que se destinem a ser exportados para fora da Comunidade.**

Assim, deixa-se claro já no instrumento normativo geral em que situações uma operação isenta pode gerar direito a dedução, crédito como tratado pela legislação brasileira.

No Brasil, historicamente, discutiu-se durante muito tempo a aplicação teórica e concreta do crédito físico e financeiro no IPI e no ICMS para depois lidar com o desafio de aplicar uma não cumulatividade adequada a tributos incidentes sobre receita bruta (PIS e a COFINS).²³ Lidou-se ainda com o debate

²³ O direito ao crédito financeiro, como a definição e diferenciação deste para com o crédito físico é feita pelo STF desde a adoção da técnica da não cumulatividade. André Mendes Moreira bem demonstra em sua obra que “Essa permissão de creditamento sobre o que fosse fisicamente consumido na industrialização (insumos, *lato sensu*), aliada à negativa de crédito sobre aquilo que não fosse fisicamente consumido (bens de capital), levou a doutrina brasileira a criar a expressão ‘crédito físico’ para simbolizar a forma de dedução permitida no IC. Posteriormente, a tese do crédito físico evoluiu – sem qualquer base doutrinária ou legal – para uma teoria que exige o ‘contato físico’ entre os insumos e o produto final (indo além de restringir os créditos sobre bens do ativo imobilizado, que era sua única função original). O ‘crédito físico’, tal como compreendido no Brasil, é uma teoria sem paralelo nos IVAs de todo o mundo – fazendo com que a neutralidade seja negada em sua essência, o que torna inconstitucional a sua aplicação tal como vem sendo feita pelos tribunais pátrios”. MOREIRA, André Mendes. Neutralidade, Valor Acrescido e Tributação. Belo Horizonte. Fórum. 2019. Destaca-se, todavia, que o REsp nº 1221170/PR julgado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sob o rito dos Recursos Repetitivos em 22 de fevereiro de 2018, ao apreciar os recursos para creditamento de PIS e COFINS definiu que, “deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica”. Destarte, o STF poderá alterar e ampliar referido entendimento e, por conseguinte, conceito de insumos para fins de crédito de PIS e COFINS, em razão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 841.979, com repercussão geral reconhecida. Desse modo, serão revisitadas as normas que limitam a não cumulatividade das aludidas contribuições. NASRALLAH, Amal. STF poderá alterar as regras de não cumulatividade do PIS/COFINS. Tributário nos Bastidores. 2021.

sobre como operar o sistema não cumulativo no caso de operações isentas/imunes no meio da cadeia produtiva.

No IVA Europeu, verifica-se que a dedutibilidade derivada da não cumulatividade, mesmo com a adoção de crédito financeiro, cria desafios especiais no caso de serviços, pela necessidade de garantir o vínculo entre *input* tributado e *output* tributável quando o contribuinte exerce atividades mistas (tributadas x isentas).

A solução mais óbvia é não ter qualquer desoneração tributária que quebre a cadeia não cumulativa. No Brasil, diante das imunidades, essa solução termina por ser impossível. Mas, mesmo na Europa com uma vasta proteção da neutralidade, especialmente no mercado interno, elementos políticos e históricos impediram essa opção radical.

Assim, a eventual inclusão do ISSQN em um IVA Brasileiro, poderá atrair dificuldades similares às europeias, na aplicação da não cumulatividade no caso de serviços (em que a relação entre *output* e *input* é muito menos evidente) e no caso de isenções sem direito de crédito.

A solução legal criada na Europa foi criar um sistema “proporcional” ao invés de eliminar o direito de dedução ou eliminar as isenções do sistema fiscal.

Artigo 173º

1. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efectuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168º, 169º e 170º, como operações sem direito à dedução, a **dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.**

O pro rata de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174º e 175º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.

Após essa mais do que breve apresentação do IVA, verifica-se que o IVA Europeu é um tributo complexo, tanto porque a realidade econômica sobre a qual se depara é desafiadora, tanto porque o ideal de um tributo perfeitamente neutro teve que ser contrabalanceado por questões históricas e sociais (como a concessão de isenções e alíquotas diferenciadas).

Disponível em: <https://tributarionosbastidores.com.br/2021/10/stf-podera-alterar-as-regras-de-nao-cumulatividade-do-pis-cofins/>. Acesso em: 05/01/2021.

3. Reflexões sobre um IVA à brasileira abrangendo a tributação dos serviços

Em um Brasil com tantas idas e vindas em uma proposta de reforma tributária sobre o consumo, em que tantos projetos de Emenda à Constituição já estiveram em pauta, sair um pouco da caixa da nossa realidade e olhar com outros olhos pode ser um frescor. O IVA Europeu não sai perfeito de um laboratório, na verdade, faz diversas concessões à realidade social, mas é, em si, um sistema muito mais comprometido com a neutralidade, redução da complexidade do que o sistema brasileiro.

Para começar, é uma demonstração de que é possível harmonizar um tributo complexo, dentro de realidades econômico-sociais distintas, deixando espaço para políticas sociais, concorrenciais e extrafiscais (caso por exemplo das alíquotas reduzidas).

Aliás, a própria ideia de neutralidade²⁴ apresenta um nível de sofisticação que vem construído etapa por etapa, camada por camada, no amadurecimento do sistema, o que tem também uma forte relação com o livre comércio e a livre competição no território europeu. Mas não deixou de permitir um sistema de migração, como a manutenção temporária de algumas alíquotas favorecidas no caso de mão de obra intensiva, e ainda de adaptação da não cumulatividade à existência de atividades isentas, como o *pro rata*.

Deixa claro que é possível criar um tributo unificado que inclua os serviços, mas que a lógica específica dessa atividade poderá demandar regras específicas, notadamente, quanto ao local da prestação de serviços.

No Brasil não faltam argumentos para defender a neutralidade fiscal desde o explícito princípio na Constituição – art. 146-A,²⁵ até a correlação com a liber-

24 “A neutralidade determina, assim, comportamentos positivos e negativos do legislador de, ao editar as leis, criar regras que permitam a sua efetivação e evitar regras que lhe retirem a eficácia, e do administrador público de, ao executar as leis, buscar a máxima efetivação desse princípio jurídico. Significa, em essência, a busca contínua por mecanismos de tributação que não interfiram no comportamento dos cidadãos”. MOURA, Henrique Perlatto; CASTRO, Víctor Tavares de. A Neutralidade nas propostas de Reforma Tributária: Um enfoque sobre a regra da não cumulatividade. A Reforma tributária que queremos. OAB/Minas Gerais. 2021. p. 143.

25 “Em um primeiro momento, o artigo 146-A enuncia uma regra de competência outorgando à União o poder de instituir, por meio de lei complementar de caráter nacional (vinculantes para todos os entes da Federação), normas que visam prevenir ou anular as distorções concorrenciais provocadas pelos tributos. Além da competência outorgada pelo artigo 174 da Constituição Federal, para fiscalizar, incentivar e planejar as atividades econômicas cabe à União intervir diretamente na tributação tanto dos estados quanto dos municípios quando esta ferir preceitos concorrenciais”. RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação e Concorrência: Breve análise sobre a aplicabilidade do artigo 146-A da Constituição Federal. Derecho y Cambio Social. 2014. p. 7. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4750306.pdf>. Acesso em: 10/12/2021.

dade econômica, conforme dispõem os artigos 170 a 174. Mas esses não são objetivos estanques e isolados. São objetivos que precisam ser construídos sem ignorar a óbvia e crescente desigualdade social e a já presente regressividade do sistema, que não pode ser genericamente agravada de um dia para o outro na defesa de um sistema tributário mais prático.

Por outro lado, medidas no gasto público, também muito comuns na Europa,²⁶ podem contrabalancear o avanço na neutralidade do sistema, desde que feito de modo claro e transparente, já explícito em qualquer proposta que se comprometa a elevar a tributação dos serviços consumidos pelas classes mais baixas. Um outro elemento importante, e dessa vez além do IVA, é a necessidade de compreender como esses modelos vão impactar o Simples Nacional, que traz, embutido na sua apuração, todos os tributos sobre o consumo.

É possível unificar tributos e garantir alíquotas diferenciadas/isenções, como o sistema do IVA adotou. Precisa ser generalizadamente para todos os serviços? Também não. O corte pode se dar justamente para os serviços de impacto social, serviços usados por todas as camadas da população, serviços que substituem no setor privado, serviços que devem ser ofertados a todos pelo Estado. Parte dessas ressalvas ao novo modelo podem, inclusive, ser extintas paulatinamente na medida em que a sociedade se ajuste ao novo modelo.

Além disso, sugere-se que a concepção de serviço deve ser ampla, tal como o IVA. Temos que superar a obsessão histórica por precisão conceitual e optar por potencialmente sujeitar ao consumo tudo, mesmo que depois optemos por isentar ou conceder alíquotas mais brandas. Fechar o cerco perante atividades que escapam da atual tributação sobre o consumo, seja pela repartição das competências, seja pela ilusão de uma lista taxativa, envolve uma incidência guarda-chuva que, obviamente, pode ter peculiaridades diante de realidades econômicas distintas.

4. Conclusão

O sucesso do modelo IVA não é (apenas) a decorrência de uma visão de mundo eurocêntrica, mas uma decorrência direta de algumas das qualidades do próprio modelo, especialmente em termos da arrecadação. A União Europeia

26 Com o advento da pandemia da Covid-19, novas medidas assistencialistas foram implementadas em Portugal, por exemplo o IVAucher. Essa foi uma medida de gastos públicos com fulcro em apoiar o investimento e estimular o consumo. O seu programa permitiu o acúmulo do valor pago nos setores de alojamento, cultura e restauração, sendo o montante acumulado num determinado período objeto de desconto em consumos futuros em um dos referidos setores abrangidos. O limite de desconto em cada compra chega até 50% do valor faturado. IVAucher – o IVA que vai e volta. Disponível em <https://www.ivaucher.pt/>. Acesso em 05/01/2022.

tem feito um deliberado esforço para tornar o tributo crescentemente neutro, amplo, adequado à globalização, sem com isso ignorar as diferenças sociais e regionais dentro do próprio bloco. Com as transformações sociais e econômicas, notadamente a ascensão dos negócios digitais, tributos com a maleabilidade e dinamismo do IVA, passam a ser bem-vindos como mecanismo de justiça social na medida em que buscam atingir qualquer forma de agregação de valor.

Seu desenho, entretanto, revela que o tributo não é de modo algum simplista, na medida em que aceita isenções, alíquotas diferenciadas (para regiões e atividades distintas) e criou um mecanismo específico para garantir a não cumulatividade mesmo quando frente a atividades mistas. Não há negação dos riscos da regressividade tampouco dos desafios da não cumulatividade. Aceita-se um grau de complexidade por metas maiores.

Assim, considerações de interesse social são elementos definidores de diversas das exceções às regras e considera-se que o tributo está em criação na medida em que medidas de transição fazem parte da sua construção. É se de lembrar, claro, que a eventual regressividade tributária pode ser compensada por meio de outros mecanismos, também frequentes na União Europeia, de apoio social ou de restituição de tributo por meio de mecanismos financeiros. O importante é que esse ponto seja feito com transparência e concomitância à reforma tributária propriamente dita, especialmente no caso dos serviços que podem repercutir ao longo da cadeia produtiva.

Parece-nos, tal qual revelado pelo histórico do IVA europeu, que os principais problemas da inclusão dos serviços em um tributo unificado podem ser mitigados, contornados e compensados por medidas/impactos tributários ou não. Há, no entanto, um efeito colateral incontornável: a perda de receita e de competência tributária (com o poder decorrente) por parte de alguns municípios, além da desconfiança da operacionalização do tributo na esfera federal. O foco desse artigo não foi essa perspectiva que, no entanto, não deve ser ignorada.

Depois de um jantar, um café, ou alguns minutos com o IVA no escritório, a sua promessa parece ser viável (neutralidade e base ampla) na medida em que é possível construir as soluções para contornar algumas das falhas apontadas nas propostas de reforma, nomeadamente quanto à tributação dos serviços. Mas para a falta de vontade política a União Europeia tem uma proposta de mais difícil implementação na República Federativa do Brasil. Na União Europeia, em que os temas de Política Fiscal Geral, por conseguinte, do IVA, demandam deliberação do Conselho por unanimidade, a adesão ao IVA hoje é compulsória. Ame-o (IVA) ou deixe-a (União Europeia).

Referências

ANDRADE, Lucas Simões de. *Reforma Tributária em tempos de crise: necessidade x cautela*. Migalhas. 2020.

Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/328502/reforma-tributaria-em-tempos-de-crise--necessidade-x-cautela>. Acesso em: 04/01/2022.

BRASIL. Constituição de 1988. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF.

Disponível em: http://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04/01/2022.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília. Congresso Nacional. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 17/12/2021.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019*. Disponível em:

<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 04/01/2022.

CATARINO, João Ricardo. GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Lições de Fiscalidade*. 5ª Edição. COIMBRA: Almedina, 2017.

DINIZ, Laura; PISCITELLI, Tathiane. *Reforma tributária pode afrontar pacto federativo*. Jota. 2017. Disponível em:

<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-pode-afrontar-pacto-federativo-24082017>. Acesso em: 04/01/2022.

DIRETIVA 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, *relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado*. EU Law. EUR. Lex. Disponível em: <tps://eur-lex.europa.eu>. Acesso em: 17 nov. 2021.

Doesum, Ad van; Kesteren, Herman van; Cornielje, Simon; Nellen, Frank J. G. *Fundamentals of EU VAT Law* (second edition). 2020.

Doesum, Ad van; Nellen, Dr. Frank. *VAT in a day. A concise overview of the EU VAT System*. Third Edition. Rob Kappert: 2021.

“Adivinhe quem vem para o jantar?” O iva europeu posto à mesa para uma discussão sobre a reforma...

DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal Lições*. 3ª ed. Coimbra. 2018.

DOURADO, Ana Paula. *Governança Fiscal Global*. Lisboa. Almedina. 2018.

ELÓI, Pilar Coutinho. OnlyFans: *Nada como começar com a tributação do nude*. Publicado em 28/09/2021. Valor Econômico. Coluna Fio da Moeda. Lisboa.

EMERY, Renata; ALVES, Vinícius Jucá; PUGLIESE, Camilla. *Reforma tributária: entenda as propostas no Congresso e o que muda na sua vida*. Jota. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-entenda-propostas-no-congresso-29112021>. Acesso em: 04/01/2022.

HARARI, Yuval Noah. *Sapiens - Uma Breve História da Humanidade*. Tradução Janaína Marcoantonio. 1. ed. Porto Alegre, 2015.

IVAUCHER - *O IVA que vai e volta*. Disponível em <https://www.ivaucher.pt/>. Acesso em: 05/01/2022.

JUNGER, Tatiana; SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. Tributação, mídias sociais e big data: Qual o valor da informação? In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (coord.). *Tributação da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

MARTÍNEZ, Guilherme Eleutério; MARTINÉZ; Urbano Montero. *IBS e obsolescência precoce*. Jota. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/ibs-e-obsolescencia-precoce-12102021>. Acesso em: 04/01/2022.

MOURA, Henrique Perlatto; CASTRO, Victor Tavares de. *A Neutralidade nas propostas de Reforma Tributária: Um Enfoque Sobre a Regra da Não Cumulatividade*. A Reforma Tributária que Queremos. OAB/Minas Gerais. 2021. p. 143.

MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, Valor Acrescido e Tributação*. Belo Horizonte. Fórum. 2019.

NASRALLAH, Amal. STF poderá alterar as regras de não cumulatividade do PIS/COFINS. *Tributário nos Bastidores*. 2021. Disponível em: <https://tributarionosbastidores.com.br/2021/10/stf-podera-alterar-as-regras-de-nao-cumulatividade-do-pis-cofins/>. Acesso em: 05/01/2021.

OCDE. *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*. 2020.

- PALMA, Clotilde Celorico. *Introdução ao Imposto sobre o Valor Agregado*. Cadernos IDEFF. N. I. 6^a edição. Coimbra: Almedina, 2020, p. 11.
- PORTUGAL. Lisboa. Supremo Tribunal Administrativo. *Processo 0718/16.6BEAVR*. Relator: Juiz Joaquim Manuel Charneca Condesso. Segunda Secção. Publicado em 10/11/2021.
- PRIMEIRA DIRETIVA. 67/227/CEE. EUR. Lex. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131005>. Acesso em: 05/01/2022.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. *Tributação e Concorrência: Breve análise sobre a aplicabilidade do Artigo 146-A da Constituição Federal. Derecho y Cambio Social*. 2014. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4750306.pdf>. Acesso em: 10/12/2021.
- VASQUES, Sérgio. *O Imposto sobre o valor acrescentado (e-book)*. COIMBRA: Almedina: 2015.
- ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. *Localização e Tributação das Rendas Derivadas da Economia Digital no Plano Internacional: Considerações a Respeito das Propostas Atuais no Contexto do BEPS 2.0*. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.
- UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia. *Caso Cali Apartments/HX*, Decisão publicada em 22 de setembro de 2020. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&doci-d=224903&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1>. Acesso em: 15/12/2021.
- UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia. *Caso Société thermale d'EugénielesBains*, Publicado em 18 de julho de 2007. Primeira Secção. Texto integral do *decisum* disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&doci-d=62752&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1374408>. Acesso em: 23/12/2021.

Base de cálculo do ITBI em transações entre partes não relacionadas e requisitos para seu arbitramento

Catarina Rodrigues¹
Tathiane Piscitelli²

Resumo

O presente artigo tem por objetivo analisar a apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* (ITBI), previsto no artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, e o cabimento ou não de arbitramento por parte dos municípios como instrumento para determinação do “valor de mercado” de bens, nas compras e vendas realizadas entre partes não relacionadas por valor que seja considerado pelas municipalidades como inferior àquele que deveria ser utilizado. Considera-se, especialmente, o contexto jurisprudencial em que vêm sendo proferidas decisões no sentido de afastar como base de cálculo o chamado Valor Venal de Referência previsto em leis municipais como base de cálculo mínima presumida para fim de incidência do Imposto, e os arbitramentos que passaram a ser realizados a partir de então, nem sempre em consonância com o artigo 148 do Código Tributário Nacional.

Introdução

Por mais que existam há muitas e muitas décadas no nosso sistema tributário, grande parte dos tributos existentes no Brasil continua suscitando discussões ainda não resolvidas de forma definitiva a respeito da forma mais adequada quanto a sua apuração e cobrança. Esse é o caso do ITBI, tributo cuja incidência é aparentemente mais simples, se comparada, por exemplo, com a

¹ Cofundadora do *Women in Tax Brazil* (WIT), Doutoranda e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Advogada e Professora nos cursos de especialização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributário (IBET) e da COGEAE.

² Cofundadora do *Women in Tax Brazil* (WIT), Doutora e Mestre em Direito Tributário pela USP, Professora dos cursos de graduação e pós-graduação *stricto sensu* da FGV/SP, Ex-Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP.

do ICMS ou do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, porém que, ainda assim, também tem gerado algumas das discussões e decisões judiciais mais interessantes dos últimos tempos, tanto quanto a seu fato gerador, como em relação à sua base de cálculo.

Uma dessas discussões se refere à possibilidade ou não de utilização dos chamados Valores Venais de Referência (VVR) adotados por diversas municipalidades como valor mínimo tributável para fim de incidência do ITBI sobre a transmissão de bens imóveis. Diante das decisões judiciais que vêm sendo proferidas favoravelmente aos contribuintes, afastando o uso de VVR como base de cálculo do ITBI, alguns municípios passaram então a aplicar o arbitramento de base de cálculo nas situações em que entendiam que o valor de transação utilizado pelas partes era inferior ao “efetivo” valor de mercado do bem.

Diante desse cenário, o objetivo deste artigo é examinar o cabimento ou não do arbitramento para fim de determinação da base de cálculo do ITBI, e em que circunstâncias pode tal arbitramento ser empregado.

1. A base de cálculo do ITBI e sua importância na composição da norma de incidência tributária

mais do que a função de simplesmente determinar o objeto da obrigação jurídica tributária e estabelecer, juntamente com a alíquota, o montante a ser recolhido a título de tributo aos cofres públicos, a base de cálculo é elemento central da norma tributária, na medida em que efetivamente evidencia o fato gerador que se está a tributar.

Com efeito, ainda que, por exemplo, se tenha formalmente como fato gerador do Imposto sobre a Renda “auferir renda”, caso seja utilizada na determinação do tributo um outro elemento que não a renda, e sim, por hipótese, a receita, em termos substanciais se terá como fato tributável o auferimento de receita, e não de renda.

A fim de que haja uma real tributação dos fatos signos presuntivos de riqueza constitucionalmente elencados como passíveis de submissão ao tributo pelos diversos entes da Federação, é imprescindível que as respectivas bases de cálculo estejam adequadas a mensurar e refletir apropriadamente a riqueza que se pretende onerar.

Especificamente em relação ao Imposto sobre a transmissão “inter vivos”, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI), a Constituição Federal de 1988 conferiu

aos municípios a competência para sua instituição e cobrança nos seguintes termos:

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 a concessão de direitos a sua aquisição.

Para que haja uma tributação dessa materialidade em congruência com a Constituição, é imprescindível que a base de cálculo adotada pelas Municípios, quando de sua instituição, seja apta a mensurar e refletir adequadamente a transmissão dos bens imóveis que se pretenda tributar.

Para tanto, nada parece ser mais adequado do que o próprio valor da transação que tenha gerado a transmissão do bem (ao menos quando realizada entre partes não relacionadas). Se é fato gerador do tributo a transmissão onerosa (ou seja, remunerada, contraprestacionada) de bens imóveis, é razoável considerar a contraprestação obtida com a transmissão onerosa o critério quantitativo mais apropriado para dimensionar este fato e calcular o tributo incidente.

Por outro lado, importante se examinar, ainda, o que dispõe o Código Tributário Nacional (CTN) sobre o assunto. Isso porque a própria Constituição Federal, em seu artigo 146, atribuiu à lei complementar o papel de estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre “a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”, o que foi feito pelo Código Tributário, o qual, como todos sabem, foi recepcionado pela referida Constituição com status de lei complementar.

A respeito do ITBI, o artigo 38 do CTN estabelece que “a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, sendo valor venal o seu valor de mercado. Essa previsão está, nos parece, em plena consonância com o texto constitucional, na medida em que o valor de mercado é exatamente o valor da transação do bem no mercado, quando realizada entre partes não relacionadas.

Não obstante às previsões gerais contidas na Constituição Federal e no CTN, a instituição do ITBI é feita através da edição de lei municipal, quando então há a efetiva previsão da base de cálculo do imposto.

2. A base de cálculo do ITBI na legislação municipal

como regra geral, as diversas Municipalidades, em obediência ao que dispõe o CTN, de fato preveem como base de cálculo do ITBI o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Nesse sentido, veja-se, por exemplo, o que dispõe o artigo 7º da Lei nº 11.154, de 1991, do município de São Paulo, o qual tomaremos como exemplo neste texto:

“Art. 7º Para fins de lançamento do Imposto, a base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, assim considerado o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado. (...)”

Apesar de formalmente considerarem como base de cálculo do imposto o valor venal dos bens transmitidos, em consonância com o CTN, a legislação municipal não se limita a aceitar como tal o valor da transação, estabelecendo a divulgação de certos valores fixos a título de valor venal, os chamados “Valores Venais de Referência”, os quais usualmente são tomados como valor mínimo para fim de tributação. Em São Paulo, a utilização desses valores de referência está prevista no artigo 7º-A da mesma Lei nº 11.154:

“Art. 7º A - A Secretaria Municipal de Finanças tornará públicos os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo.”

Conforme regulamentado pela própria Municipalidade, os Valores Venais de Referência têm presunção relativa, e podem ser afastados em algumas hipóteses. No entanto, apesar de poderem ser afastados em algumas situações, eles costumam prevalecer como valor mínimo tributável para fim de incidência do ITBI.

Ocorre, porém, que a aplicação do Valor Venal de Referência pelas Municipalidades passou a ser questionada judicialmente pelos contribuintes do imposto, por entenderem que não se tratava de grandeza apta à adequada mensuração do fato gerador do ITBI, tendo sido proferidas, pelo Poder Judiciário, inúmeras decisões acatando o pedido formulado pelos administrados.

Acerca do tema, recentemente, em julgamento proferido em sede de recurso especial repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmou o entendimento de que nas operações de compra e venda a base de cálculo do ITBI deve ser

o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não cabendo a utilização, como valor mínimo, da base de cálculo do IPTU ou de valores previamente estabelecidos pelas Municipalidades de forma unilateral, podendo, no entanto, o valor da transação declarado pelo contribuinte ser afastado pelo fisco mediante processo administrativo próprio.

Ora, em muitos casos, uma vez judicialmente afastado o Valor Venal de Referência, ao invés de considerarem o valor da transação como valor venal para fim de incidência do ITBI, os Municípios passaram a realizar a apuração de uma nova base de cálculo para o imposto mediante arbitramento, conforme avaliações e pesquisas levadas a cabo acerca do suposto valor de mercado do bem alienado, sem, contudo, observar os ditames do artigo 148 do Código Tributário Nacional, como seria necessário.

HIPÓTESES VÁLIDAS PARA O ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI

No Município de São Paulo, aqui tomado como exemplo, a possibilidade de arbitramento da base de cálculo do ITBI encontra-se prevista no artigo 24 da Lei municipal n.º 11.154, nos seguintes termos:

Art. 24 - Não concordando o órgão fazendário municipal com o valor declarado do bem transmitido, ou com os esclarecimentos, declarações, documentos ou recolhimentos prestados, expedidos ou efetuados pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado, instaurar-se-á o respectivo procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo e aplicação das demais cominações legais.

Parágrafo Único. O contribuinte poderá oferecer avaliação contraditória ao valor arbitrado, na forma, condições e prazos regulamentares.

Apesar de a citada Lei nº 11.154 de fato permitir o arbitramento da base de cálculo do ITBI, esta autorização não pode ser entendida como amplamente aplicável, sempre que o órgão fazendário “não concorde” com o valor atribuído pelas partes ao bem transmitido. Ao contrário. A legislação municipal em questão deve ser necessariamente lida em conjunto com o artigo 148 do Código Tributário Nacional.

Relembre-se que, como já exposto, a Constituição Federal determina competir ao CTN estabelecer as regras gerais acerca da base de cálculo dos diversos tributos. Sendo o arbitramento um procedimento voltado justamente para a

determinação da base de cálculo tributável, nada mais razoável que as regras particulares estabelecidas por cada Municipalidade acerca do arbitramento sejam interpretadas em conjunto com as regras gerais do CTN a respeito do assunto.

E acerca deste tema, o artigo 148 assim prevê:

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.

Assim, nos termos do CTN, em relação aos tributos que tenham por base ou levem em consideração o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, somente é admissível haver arbitramento de base de cálculo quando as informações ou documentos apresentados pelo sujeito passivo (ou terceiro legalmente obrigado) sejam omissas ou não mereçam fé.

Vê-se, portanto, que o arbitramento é procedimento de exceção, a ser aplicado apenas em casos muito específicos em que haja ausência de informação ou indício de fraude. E nada mais coerente, na medida em que o arbitramento normalmente leva a um valor de mensuração apenas aproximado e presumido, o qual em geral não reflete em sua exata dimensão a grandeza do fato que se quer tributar. Por sua própria natureza, o arbitramento somente pode ser aceito de forma congruente com o sistema tributário nessas situações excepcionais em que não haja outros meios mais adequados para determinação da base de cálculo do tributo.

Com efeito, trata-se de forma subsidiária de apuração da base de cálculo tributável, a qual nunca pode ser colocada em pé de igualdade com o critério principal, centrado, no caso do ITBI, no valor de transação do bem.

Não é esse, porém, o entendimento que vem sendo adotado pelas diversas municipalidades, as quais, uma vez afastado o Valor Venal de Referência para fim de ITBI pelo Poder Judiciário, têm iniciado procedimento para arbitramento da base de cálculo do imposto, com base na legislação municipal, sempre que consideram que o valor de transação (ainda que entre partes não relacionadas) não correspondeu ao “valor de mercado” do bem, passando então a realizar pesquisas e cálculos a fim de estabelecer o montante que deveria haver sido

tributado, ainda que não existam quaisquer omissões ou indícios de irregularidade.

Ocorre, porém, que esse procedimento que vem sendo adotado pelas municipalidades é irregular, pois o valor de transação do bem para fim de incidência do ITBI somente pode ser afastado e apenas pode ser aplicado o arbitramento de base de cálculo do imposto quando se encontrem presentes os pressupostos previstos no artigo 148 transcrito anteriormente.

Com efeito, a fim de que haja o arbitramento da base de cálculo do ITBI, é necessário que a municipalidade aponte a existência de declarações, esclarecimentos ou documentos apresentados pelo sujeito passivo que tenham sido omissos ou não merecedores de fé.

Por outro lado, nas situações em que os documentos relativos ao negócio jurídico de fato refletem a transação realizada e seu respectivo preço, não havendo qualquer indício que aponte que o valor do negócio foi diverso daquele constante da referida documentação e sem que haja qualquer omissão, não é possível a realização de arbitramento, vez que ausentes os pressupostos do artigo 148 do CTN.

A simples constatação de que o imóvel poderia eventualmente haver sido negociado por valor superior ao transacionado não configura, à toda evidência, uma situação em que se possa considerar os documentos do contribuinte como não sendo merecedores de fé e não é suficiente para fundamentar um arbitramento de base de cálculo.

Apenas cabe arbitramento quando a fiscalização de fato demonstre que os documentos relativos à transação realizada se encontravam eivados de algum vício ou fraude, não refletindo adequadamente o efetivo preço do negócio.

Do contrário, nas hipóteses em que houve uma efetiva negociação por valor tido pela municipalidade como inferior ao de mercado, porém sem haver qualquer indício de fraude, não é possível aplicar o arbitramento, por ausência dos pressupostos jurídicos do artigo 148 do Código Tributário Nacional.

Com efeito, para esses casos em que não há qualquer dolo, fraude ou simulação e em que os documentos pertinentes de fato refletem adequadamente o negócio jurídico firmado em seus exatos, não é possível considerar ter havido qualquer omissão ou declaração inverídica (ou seja, não merecedora de fé) por parte do contribuinte, únicas hipóteses em que o artigo 148 do CTN autoriza o arbitramento.

Nesse contexto, vale também mencionar que, a rigor, o valor de transação de um bem imóvel em negócios realizados entre partes não relacionadas de fato deve ser tido como seu “valor de mercado” (a menos que exista indício de

dolo ou fraude). Isso porque imóveis são bens não fungíveis, sendo impossível estabelecer o exato valor pelo qual essa espécie de bem supostamente deveria ou poderia haver sido alienado.

Em relação aos bens fungíveis (como, por exemplo, as chamadas *commodities* agrícolas ou não, tais como aço, café, grãos etc.), em que há de fato um mercado de negociação e um volume considerável de transações envolvendo ativos da mesma natureza e com as mesmas características, facilmente substituíveis por itens equivalentes, é viável apurar um valor de mercado “objetivo” e compará-lo com o valor de determinada transação, sendo possível verificar se a transação foi feita ou não a valor de mercado (“objetivo”).

Porém, imóveis são bens infungíveis, únicos, com características e especificidades que não os tornam passíveis de substituição. Assim, esse aspecto por si só faz com que não exista um “valor de mercado” absoluto ou objetivo, passível de determinação pelo fisco, para fim de comparação com o valor de transação utilizado pelas partes. Afinal, sendo cada imóvel um bem único e infungível, somente o efetivo valor de transação pode ser considerado como seu valor de mercado, sendo que a negociação de outros imóveis supostamente similares não pode ser considerada como parâmetro absoluto em vista da variação extremamente significativa que pode ocorrer em relação aos diversos bens.

A título de exemplo, pode-se mencionar que no caso de apartamentos de um mesmo edifício, ainda que todos com a mesma metragem, a simples circunstância de estar em um determinado andar, ou em uma posição que gere maior ou menor incidência de sol pode fazer com que haja oscilação significativa de preço entre as diversas unidades. Isso sem adentrar em outros aspectos como condição de conservação do bem, e outros elementos. Não há, portanto, para determinado imóvel, um “valor de mercado” absoluto ou objetivo, passível de apuração pelo fisco a partir de comparação com base em negociações de outros bens com características distintas, a ser cotejado com o valor de transação utilizado entre as partes. O valor de transação pelo qual determinado imóvel foi alienado é o efetivo e verdadeiro valor de mercado para aquele bem, sendo a única base de cálculo possível para fim de incidência do ITBI, a qual somente pode ser afastada nas hipóteses do artigo 148 do CTN.

Assim, nas situações em que não forem demonstradas pela municipalidade qualquer omissão ou informação inverídica (não merecedora de fé) que tenha sido prestada pelo sujeito passivo (ou terceiro legalmente obrigado), deve ser rechaçada a aplicação do arbitramento.

3. Conclusão

Como mencionado na Introdução deste artigo, ainda restam inúmeras questões a serem solucionadas em relação ao ITBI. Uma delas certamente é a forma adequada de apuração da base de cálculo do imposto, e a possibilidade ou não de utilização da figura do arbitramento, de forma ampla, para determinação do valor venal a ser tributado.

Adotamos o entendimento de que, apesar de possível em algumas circunstâncias, o arbitramento somente é cabível quando presentes os requisitos do artigo 148 do CTN. Ainda que a legislação municipal autorize o arbitramento como forma de apuração da base de cálculo do ITBI, tal legislação deve ser sempre e necessariamente interpretada em conjunto com o citado artigo 148.

Portanto, somente pode haver arbitramento nas situações em que não mereçam fé ou forem omissos os documentos ou informações prestados pelo sujeito passivo (ou terceiro legalmente obrigado).

Não estando presentes essas hipóteses, a determinação da base de cálculo do ITBI não pode ser feita mediante arbitramento, devendo obrigatoriamente ser utilizado, para fim de incidência tributária, o valor de transmissão do bem, o qual de fato é a medida mais adequada para mensuração e dimensionamento do fato gerador tributável previsto na Constituição Federal.

Referências

- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. DANIEL NETO, Carlos Augusto. *As bases de cálculo do IPTU e do ITBI – aproximações e distanciamentos*. Revista Nomos. UFC (Universidade Federal do Ceará) v. 41, n 1 (2021); jan/jun 2021. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/42592/197464>.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

Sobre as organizadoras



Andréa Mascitto - Co-fundadora do Women in Tax Brazil (WIT), sócia da área tributária do Pinheiro Neto Advogados, coordenadora executiva do grupo de estudos dedicado aos métodos alternativos de solução de controvérsias em matéria tributária da FGV Direito SP, professora da pós graduação da FGV Direito SP (GVLaw), Presidente do Conselho do Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributárias (IBATT), Membro do CBAR e da Comissão de Direito Tributário da OAB-SP, e mestre em tributário pela PUC-SP.



Fernanda Ramos Pazello - Advogada e mestre em Direito Tributário, consultora da área tributária do Pinheiro Neto Advogados, Co-fundadora do Women in Tax Brazil (WIT) e Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB-SP e do Conselho do Tewa e do Women in Law Mentoring.



Daniela Silveira Lara - Advogada. Mestre em Direito Tributário pela FGV Direito SP. Co-fundadora do Women in Tax Brazil (WIT). Vice-Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/SP (2019/2021) da qual atualmente é membro. Diretora da Comissão de Tributação da Associação Brasileira de Direito da Tecnologia da Informação e das Comunicações (ABDTIC). Coordenadora do Grupo de Pesquisa “Tributação no Ambiente Digital” da FGV Direito SP. Autora de diversos artigos na área tributária e do livro: *Contribuições de Intervenção*

no Domínio Econômico (CIDE): Pressupostos Aplicados à CIDE dos Serviços de Telecomunicações.



Tathiane Piscitelli – Professora de direito tributário e finanças públicas nos cursos de graduação e pós-graduação stricto sensu da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. Coordenadora do Núcleo de Direito Tributário da mesma instituição. Co-fundadora do WIT, Women in Tax Brazil, Doutora e mestre em direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/SP (2019–2021). Autora de diversos livros, artigos e capítulos de livros em direito tributário e direito financeiro, incluindo Curso de Direito Tributário (RT, 2022) e Direito Financeiro (Atlas, 2022). Advogada e consultora em São Paulo.



Catarina Rodrigues – Advogada tributarista e Professora em cursos de pós graduação em Direito Tributário. Doutoranda e Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Co-fundadora do Women in Tax Brazil (WIT).



Pilar Coutinho Elói – Co-fundadora do Women in Tax Brazil (WIT). Consultora tributária e professora universitária. Coordenadora das Pós-Graduações Lato Sensu em Direito Tributário e Gestão Fiscal-Tributária da PUC MINAS. Doutora e Mestre pela PUC Minas. Especialista em Fiscalidade Portuguesa. Pesquisadora do Núcleo de Estudos em Tributação e Empreendedorismo – NETE e do Núcleo Acadêmico de Pesquisa – NAP da PUCMINAS.



Raquel Elita Alves Preto - Doutora em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da USP. Advogada. Co-fundadora do Women in Tax Brazil (WIT). Professora convidada em programas de Pós-graduação.



Renata Correia Cubas - Co-fundadora do Women in Tax Brazil (WIT). Sócia das Áreas Tributária e de Comércio Exterior de Mattos Filho Advogados. Membro do Conselho Deliberativo do Instituto Mattos Filho. Membro do Women in Law Mentoring. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP e da Comissão de Direito Tributário do DF.



“É com imenso orgulho e alegria que o Women in Tax Brazil – WIT apresenta esta obra, lançada em comemoração de seus três anos de existência. Nada mais oportuno para a data e condizente com o espírito WIT: um livro feito por mulheres tributaristas para homenagear uma grande mulher referencial nessa área: a Profa. Elizabeth Carrazza.

Esta coletânea revisita temas que foram tratados com maestria pela Professora ao longo de sua trajetória acadêmica e profissional, buscando trazer reflexões construídas a partir de seus ensinamentos. Os artigos que a compõem foram organizados em torno de dois grandes eixos temáticos, Princípios constitucionais tributários e Tributos Municipais, examinando-os à luz dos desafios legislativos e jurisprudenciais que têm surgido no contexto da contemporaneidade.

Coletivos como o WIT somente podem existir hoje porque há e houve mulheres como a Profa Beth. Então, nada mais justo do que homenageá-la!”.



openaccess.blucher.com.br

Blucher Open Access