

Federalismo fiscal e autonomia municipal: reflexos da reforma tributária na gestão do imposto predial e territorial urbano pelo município

*João Paulo Mendes Neto*¹
Advogado

*Carlos Alberto Schenato Junior*²
Advogado

Resumo: O presente artigo pretende analisar os possíveis reflexos, na gestão tributária municipal, de uma reforma tributária constitucional que exclua a competência dos municípios para legislar sobre o Imposto Sobre Serviços, destacando a relevância do Imposto Predial e Territorial Urbano para a arrecadação de receitas próprias. Para tanto, tece breves notas sobre o teor das atuais reformas tributárias em trâmite no Congresso Nacional, especialmente a PEC n. 45/19, bem como suscita as principais críticas sobre a constitucionalidade da alteração da rígida repartição de competências e da autonomia dos entes políticos em um federalismo fiscal. Por fim, trata de alguns dos aspectos jurídicos e econômicos do IPTU que podem não ser observados por grande parte destes entes federados na instituição, fiscalização e arrecadação do referido tributo e que contribuem para maximizar a receita, observada a estrita legalidade tributária.

Introdução

O tema da reforma tributária brasileira ronda os debates acadêmicos e econômicos por muitos anos, com infundáveis discussões sobre a alta carga tributária sobre o consumo de bens e serviços, e a regressividade em virtude da não tributação adequada sobre rendas e propriedade.

Assim como a capacidade contributiva e o enfoque no direito tributário têm papel relevante no debate, o direito financeiro, a repartição de competências e o custo dos direitos aparecem como elementos de uma análise para a consecução de uma capacidade receptiva, ou seja, aquela que promoverá uma melhor distribuição da renda e a efetivação das políticas públicas que garantam os objetivos e princípios fundamentais da República Federativa do Brasil.

¹ Doutorando em Direito Processual Tributário Constitucional na PUC-SP. Mestre em Direito Constitucional na linha Efetividade do Direito na PUC-SP. Especialista em Direito Tributário Constitucional e Processual Tributário na PUC-SP. Professor titular de Direito Tributário do Centro Universitário do Estado do Pará (Cesupa). Coordenador de pós-graduação *lato sensu* em Direito do Cesupa. Coordenador da especialização em Direito Tributário e Processual Tributário da Cesupa. Sócio licenciado na Mendes Advocacia e Consultoria para exercício da função de Conselheiro do CARF. Foi Presidente da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará (AATP) (2018-2019). Foi Presidente da Comissão Especial de Direito Empresarial do Conselho Federal da OAB (2019). E-mail: jpaulomendesneto@gmail.com

² Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Pará. Graduado em Direito pelo Centro Universitário do Estado do Pará. Membro da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará (AATP). E-mail: schenatojunior95@gmail.com

Tais competências dispostas na Constituição Federal determinam que cada ente político realize, dentro de matérias específicas, privativamente ou concorrentemente, sua função legislativa e executiva.

Para tanto, os recursos provenientes de receitas derivadas, a partir da instituição de tributos, são imprescindíveis para a garantia do funcionamento regular do Estado e, conseqüentemente, dos direitos fundamentais que visa assegurar.

Quando falamos em reforma e mudanças, devemos voltar o olhar para os problemas atuais e buscar reduzi-los ou extingui-los, mas principalmente não potencializá-los ou criar outros problemas diversos. A tarefa é árdua e nem sempre é possível provisionar os resultados adequadamente.

A despeito de uma raiz constitucional pela igualdade entre os entes políticos e a ausência de hierarquia, salta aos olhos a clara existência de um poder econômico centralizado em torno da União e, em segundo lugar, dos estados.

Os municípios, dependentes dos repasses de recursos da União e dos estados, deverão ganhar e ter olhar redobrado sobre em que medida tais mudanças poderão afetar sua autonomia e a gestão tributária de suas receitas próprias.

Nos propomos a observar, sem pretensão de esgotar o tema, a reforma tributária da PEC n. 45/19, as críticas sobre sua possível inconstitucionalidade e como a extinção do Imposto Sobre Serviços pode substituir a principal competência tributária municipal, sucedendo-lhe o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e suas peculiaridades.

1. Breves notas sobre as propostas de reforma tributária no Congresso Nacional e acerca do atual cenário da tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil

As Propostas de Emenda à Constituição que versam sobre a reforma tributária brasileira no Congresso Nacional centram-se principalmente na instituição de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA ou VAT, de *Value Added Tax*) que incida sobre a despesa ou consumo, distinguindo-se por ser plurifásico e não cumulativo, ou seja, permitindo a utilização do crédito de IVA pago na etapa anterior do ciclo econômico na etapa posterior, com foco no combate à sonegação fiscal.

Na proposta de criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), elaborada pelo CCiF (que resultou na PEC n. 45/19, com maior força atual no Congresso Nacional), esse IVA viria substituindo, juntamente com um Imposto Seletivo (monofásico e incidente sobre bens e serviços considerados como geradores de externalidades negativas), cinco tributos existentes no panorama tributário atual (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) e teria como características:

base ampla de bens e serviços, crédito abrangente e ressarcimento tempestivo de créditos, crédito financeiro, desoneração completa das exportações e investimentos, incidência sobre o valor líquido de impostos, alíquota única, cobrança no destino, poucos regimes especiais (se possível nenhum). (CENTRO DE CIDADANIA FISCAL, 2017, p. 2)

A reforma tributária é uma tentativa de aplicar essa espécie tributária que unifica diversos outros impostos, baseando-se especialmente nas inúmeras experiências internacionais, visto que representa o principal imposto em países como México, Japão e

Canadá, além de outros países, capilarizando-se ao redor do mundo, principalmente a partir de estudos desenvolvidos pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Para Villas-Bôas (2015),

O IVA (ou VAT) é um tributo federal cobrado em mais de 160 países do mundo. Nas melhores teorias e práticas, ele consiste numa tributação unificada do consumo, com o máximo de simplicidade e neutralidade. É um imposto que, se bem desenhado, permite grande arrecadação de receitas com baixa redução de eficiência econômica. O seu problema é ser regressivo, ou seja, atinge ricos e pobres na mesma proporção, gerando mais insatisfação, obviamente, a esses últimos, que têm menos riqueza e renda disponível. Essa é, aliás, a razão pela qual o presente subsistema de tributação do consumo, que envolve PIS/COFINS/IPI/ICMS/contribuição previdenciária sobre a receita, precisa ser simplificado e ter a sua carga tributária reduzida com muita urgência. Sem que isso aconteça, dificilmente teremos um crescimento relevante e sustentável no Brasil.

Para que o sistema não seja regressivo, é preciso criar um imposto bastante progressivo, que permita cobrar bem mais daqueles que têm muito mais para contribuir. Seria o caso do Imposto sobre os Gastos (expenditure tax), também chamado de Imposto Progressivo sobre o Consumo (progressive consumption tax), que ficou mais conhecido pela obra de Nicholas Kaldor.

O VAT/IVA, portanto, pertence a uma categoria de tributos que se voltam à exação incidente sobre o consumo de bens e serviços, com alíquotas normalmente altas nas experiências internacionais, mas que, em virtude do princípio da essencialidade, podem chegar a zero, assemelhando-se à isenção fiscal, o que, *a priori*, não será implementado pela PEC n. 45/19³, sob o fundamento de que as isenções, além de não terem transparência nem estudo adequado sobre seus impactos financeiros para o ente tributante, também potencializam os custos de conformidade do contribuinte.

Aduzem os autores da iniciativa que a ausência de incentivos fiscais culminaria no fim da guerra fiscal travada entre os estados.

Grande parte do fundamento para tal ausência de isenção também parte do pressuposto de que as políticas públicas que tomam por base a utilização de instrumentos extra-fiscais, como pode ser utilizada a isenção fiscal, não garantem a mesma transparência necessária, tampouco atingem de forma satisfatória aqueles que se pretendia alcançar.

Diz-se, por exemplo, que os maiores beneficiados pela isenção dos produtos que compõem a cesta básica são, proporcionalmente, os mais ricos, e não os mais pobres (BRASIL, 2018, p. 8), sob o fundamento de que o que é interpretado como custo pela renúncia de receita seria melhor aplicado, para fins de redução da desigualdade, em um programa assistencial, como o Bolsa Família.

³ A PEC n. 110/19, de iniciativa no Senado Federal, autoriza a concessão de benefícios fiscais, desde que sejam instituídos por lei complementar, sendo permitidos para algumas operações com alimentos, medicamentos, saneamento básico, educação, entre outros.

Contudo, o Brasil vai de encontro ao caminho trilhado pela maioria dos países considerados desenvolvidos, em que a tributação sobre a propriedade e a renda se tornam mais relevantes que a tributação sobre o consumo de bens e de serviços.

A exemplo disso, em 2017, a tributação sobre a renda e a folha de salários, conjuntamente, somaram aproximadamente 45,34% da arrecadação total, que chega a 32,43% do Produto Interno Bruto (PIB) (BRASIL, 2017).

Para Gassen e Silva (2016, p. 713-714):

Na OCDE, tributa-se a uma média de 15% o patrimônio transferido, via imposto sobre heranças; no Japão, esse índice chega a 55%; na Bélgica, 50%, e na França, 45%; no Reino Unido, 40%, e aqui, na América Latina, o Chile tributa em 25%, sempre em alíquotas progressivas (de modo que pequenas heranças são isentas e as demais tributadas progressivamente). No Brasil, como sabido, mediante autorização constitucional o Senado estabeleceu em 8% a alíquota máxima do ITCMD [Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação]. Apesar disso, as alíquotas normalmente são fixas (sem progressividade) e de até 4%.

[...]

As escolhas tributárias realizadas no Brasil fizeram do consumo a base de incidência por excelência em nosso sistema. Aqui, 44% da carga total incide sobre o consumo, enquanto 21% incidem sobre a renda; no Canadá, apenas 18% incidem sobre o consumo e 47% sobre a renda; nos Estados Unidos, essa proporção consumo-renda é de 18-44%, respectivamente. E a situação é ainda mais grave do que apontam tais números, pois as contribuições especiais – tão relevantes no caso brasileiro – incidem, tecnicamente, sobre o consumo, pois são repassadas aos preços dos produtos consumidos pelo cidadão. Tendo-as em conta, na prática, a tributação do consumo no Brasil pode chegar a 70%. [...] Dados do Ipea apontam que a carga tributária total suportada por quem auferir renda de até dois salários mínimos é de 53,9%, que corresponde a 197 dias do ano destinados ao pagamento de tributos; já a carga total imposta aos que possuem renda superior a trinta salários mínimos é de 29%, correspondentes a 106 dias do ano. Os mais pobres, como se vê, pagam o custo do país.

Este atual enfoque do país na tributação sobre bens e serviços por impostos indiretos vulnera o princípio da capacidade contributiva a partir de uma não aplicação da progressividade tributária, ou seja, resulta em um sistema regressivo, em que a distribuição de renda e a capacidade receptiva não são observadas (FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, 2019).

Ainda sobre a proposta apresentada pela CCiF, a justificativa para a alíquota alta está justamente na soma das diversas alíquotas federais (PIS/Cofins, os diversos IPI), estaduais (ICMS) e municipais (ISS), compreendendo a hipótese possível de uma alíquota municipal própria, devendo a legislação e regulamentação serem nacionais, enquanto a fiscalização seria feita pelos estados e a União, resguardando-se a potencialidade da participação dos municípios nesta coordenação e uniformização da fiscalização.

Independentemente disso, o CCiF destaca a necessidade de que esta transição entre um IVA como o IBS e os impostos substituídos se dê de forma gradual e em longo prazo

para permitir, justamente, a adequação dos benefícios fiscais e dos preços, que sofrerão alterações com o novo modelo implementado, elevando-se progressivamente a alíquota do IBS enquanto se reduz proporcionalmente as alíquotas dos atuais tributos, mantendo-se, ao menos em tese, a carga tributária.

Dizemos “em tese” porque é difícil precisar que a carga tributária se manterá a mesma para quem, por exemplo, não era contribuinte do IPI e do ICMS e que, conforme o próprio CCiF afirma, terá no IBS incorporada as alíquotas de todos os tributos substituídos, a fim de evitar um prejuízo aos cofres públicos.

Acerca das Propostas de Emenda à Constituição (PEC) no Congresso Nacional, principalmente a PEC n. 45/19 e a PEC n. 110/19 (projeto inicial do Deputado Luiz Carlos Hauly), algumas semelhanças e distinções saltam aos olhos.

Primeiramente, as bases de cálculo de ambos os IBS são praticamente idênticas, tendo esta base de incidência todos os bens e serviços, incluindo os bens e direitos, até mesmo aqueles intangíveis, assim como a locação de bens, que atualmente não têm incidência do ICMS ou do ISS.

Para nossa discussão, o principal aspecto é o de que a base de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS), de competência municipal, é incorporada ao IBS em ambas as propostas de reforma tributária, subtraindo do município a competência de legislar e arrecadar o ISS, a ser extinguido na reforma.

Há quem proponha a manutenção do ISS a fim de preservar a autonomia impositiva e financeira dos municípios, conforme destacam Hamilton Souza, Humberto Ávila e Roque Carrazza (2019):

A fim de preservar a autonomia impositiva e financeira dos municípios, o atual ISS terá seu escopo alterado, passando a incidir sobre a prestação de serviços que atendam a interesses locais e que sejam prestados prevalentemente a consumidor final. Tais serviços deverão ser previstos de forma taxativa em lista veiculada por lei complementar. Sobre esses serviços não recairá o IBS. Dentre outros, estarão sujeitos ao novo ISS, em especial, aqueles serviços classificados pelo IBGE como “prestados às famílias”, entre os quais: hotelaria, serviços de alimentação e bebidas, serviços de recreação, cultura e lazer, serviços esportivos e clubes sociais, além dos chamados serviços pessoais (lavanderias, salões de beleza, funerárias, estabelecimentos de ensino, pequenas clínicas e consultórios médicos). A carga tributária deverá ser dimensionada de modo a absorver o PIS e a Cofins, que hoje incidem sobre esses itens e pertencem à União. Deve-se salientar, a propósito, que a transferência dos demais serviços ao campo impositivo do IBS federal e do IBS estadual não prejudicará os municípios. Afinal de contas, tanto um quanto outro serão obrigatoriamente partilhados com as autoridades municipais, o que garante uma justa repartição do bolo tributário. Ademais, como a União e os estados estão melhor equipados para a fiscalização de grandes negócios (inclusive os de natureza digital), haverá ganhos de eficiência arrecadatória que também aproveitarão aos municípios.

Enquanto na PEC n. 110/19 a competência para o IBS é estadual, embora instituído pelo Congresso Nacional, a PEC n. 45/19 destina ao âmbito federal a competência para

legislar sobre o imposto, deixando a cargo de cada ente (União, estados e municípios), por meio de lei ordinária, a definição da porcentagem de alíquotas mínimas e máximas, em um quadro de discricionariedade, denominadas de “alíquotas singulares” ou “subalíquotas”.

O objetivo principal da PEC n. 45/19 é a simplificação radical do atual sistema tributário brasileiro, preservando a autonomia dos estados e municípios, os quais poderiam gerir as suas próprias receitas a partir das alterações das subalíquotas, que comporiam a alíquota total do IBS (BRASIL, 2019a).

Contudo, ainda que essa pretensão seja excelente, enfrentamos alguns questionamentos de ordem constitucional, principalmente aqueles que se voltam à análise do pacto federativo e da autonomia desses entes federados para gerenciar da maneira como quiserem os tributos sob sua competência, que passamos a analisar agora.

2. (In)Constitucionalidade, federalismo e autonomia da municipalidade na reforma tributária

Ricardo Lodi Ribeiro (2019), após tecer algumas críticas quanto à iniquidade da proposta de reforma tributária e centrando seu olhar no que considera o cerne da questão a ser enfrentada, a título de conformidade com a Constituição Federal, afirma:

Porém, é no princípio federativo que reside o principal problema da proposta, com a gigantesca redução da competência tributária dos estados e municípios, ainda que se sinalize com a manutenção das receitas atuais por meio da distribuição do produto da arrecadação do imposto por um comitê gestor nacional integrado por representantes de União, estados e municípios, que terá ainda a função de editar o regulamento uniforme do imposto, gerir a arrecadação centralizada, estabelecer critérios para a atuação coordenada dos entes federativos na fiscalização do imposto e representar a União, os estados e municípios, judicial e extrajudicialmente nas matérias relativas ao imposto, cujo contencioso judiciário se dará na Justiça Federal.

De início, cumpre ressaltar que a emenda tende a desvirtuar o modo federativo do Estado criado pela Constituição Federal, que se constitui a partir de uma organização descentralizada, com a característica de uma rígida repartição de competências distribuídas expressamente entre os governos locais e o central (MENDES; COELHO; BRANCO, 2011, p. 143-144).

Tal repartição de competências e das receitas tributárias é classificada como um dos pilares da autonomia dos entes políticos e descentralizados, o que permite inferir que a retirada de tributos da competência de um ou mais destes entes, de modo que afete sua autonomia, pode ser inconstitucional (BRASIL, 2011).

A jurisprudência (BRASIL, 2007) e parte da doutrina (SALDANHA; REIS; HORTA, 2000) têm se posicionado no sentido de que o federalismo do Estado brasileiro não pode ser aquilatado e conceituado a partir de um idealismo do que se considera, *a priori*, como Federação, mas a partir de uma interpretação teleológica e histórica do conceito que o constituinte originário efetivamente adotou.

O Ministro Gilmar Mendes, ao julgar questão de ordem na Ação Direta por Omissão n. 25-DF, destacou a partilha de receitas como fundamental para a manutenção da forma

federativa de um Estado fiscal, especialmente quando se trata de impostos. Para o Ministro, o zelo pela partilha de competências constitucionais entre os entes descentralizados é esvaziado se a divisão de recursos próprios e suficientes para fazer frente aos deveres que foram conferidos a cada um desses entes não é atendida (BRASIL, 2019b).

E a questão não passa apenas pelos valores recebidos pelo ente, mas também por sua autonomia para administrar a receita tributária, conceder isenções fiscais para promover o incentivo econômico em determinada localidade, entre outros institutos jurídicos que permitem o controle da tributação, fiscalização e arrecadação pelo ente tributante.

Tais repartições de competências e receitas tributárias não poderiam ser afastadas ou suspendidas, enfraquecendo o pacto federativo, sob pena, nas palavras do Ministro Velloso, de tais medidas serem tendentes a aboli-lo (BRASIL, 1994). Tais premissas se assentam no efeito *cliquet*, ou seja, na vedação ao retrocesso.

A preservação do equilíbrio constitucional, especialmente do federalismo e da distribuição de competências legislativas, encontra coluna de sustentação na denominada “consagração da fórmula Estado de Direito”, que destaca a imprescindibilidade de o direito ser respeitoso quanto aos limites da hermenêutica sobre as normas constitucionais que tratam das inúmeras competências legislativas, a fim de garantir a teleologia do constituinte sobre a divisão “dos centros de poder entre os entes federativos e suas respectivas autonomias” (BRASIL, 2018), essenciais para a convivência harmoniosa entre União, estados, Distrito Federal e municípios (MIRANDA, 1990).

Inevitavelmente, quem se posiciona pela inconstitucionalidade da PEC n. 45/19 parte da premissa de que a Constituição Federal de 1988 concedeu à União grande parcela dos poderes enumerados e distribuídos de modo privativo e sobre os assuntos de maior importância legislativa, resultando em uma distribuição formal que retratou um federalismo centrípeto, característico dos interesses do constituinte e do cenário histórico, econômico e cultural brasileiro.

Para Lucio Levi (*apud* BOBBIO *et al.*, 2007, p. 482),

a federação constitui, portanto, a realização mais alta dos princípios do constitucionalismo. Com efeito, a ideia do Estado de direito, o Estado que submete todos os poderes à lei constitucional, parece que pode encontrar sua plena realização somente quando, na fase de uma distribuição substancial das competências, o Executivo e o Judiciário assumem as características e as funções que têm no Estado Federal.

É possível especificar ainda mais o conceito de federalismo para compreendermos a existência de um federalismo fiscal, forma pela qual os entes de uma determinada federação são financiados, prevendo uma estrutura federativa que dê relevância adequada à autonomia financeira, a fim de que os entes estaduais e municipais possam, a partir das competências que lhes foram distribuídas, realizar as políticas públicas necessárias para o desenvolvimento da população (SCAFF, 2019).

Nesse sentido, não é constitucionalmente conforme, em um federalismo fiscal, que os entes “subnacionais” dependam dos repasses realizados por outros entes para que possam cumprir com suas obrigações acima mencionadas.

Para Humberto Ávila (2018):

A uniformidade federativa traduz a necessidade de submissão dos entes federados a regras gerais comuns, de modo que a relação entre os próprios entes federados e entre estes e os contribuintes seja estável e previsível. Se as referidas regras gerais anularem o poder de os entes regularem de modo específico e diferenciado questões locais e de seu interesse, bem como suprimirem o seu poder para decidir se instituem ou não determinados tributos, não haverá uniformidade. Pois são precisamente esses pressupostos que o novo imposto desconsidera. Ele será instituído por uma lei complementar aprovada pelo Congresso Nacional, e esta suprimirá o poder de os entes federados decidirem se e como instituem os seus impostos. E não se diga que o Senado Federal compõe o Congresso Nacional e representa os Estados. Tirante a experiência de que os senadores representam os seus eleitores e não os Estados, governados por um governador e por deputados estaduais eleitos pelo povo, os municípios certamente não estão representados no Congresso Nacional e nem mesmo indiretamente poderão conformar a tributação de acordo com os seus interesses.

[...]

Em suma, o novo imposto, se assim for concebido, suprimirá a autonomia em nome da uniformidade. Demolirá um dos pilares do prédio federativo, tal como concretamente edificado pelo constituinte originário, impedindo-o que permaneça de pé.

Por outro lado, consideram os defensores da constitucionalidade da proposta que a autonomia não se centra na competência tributária, ou seja, a competência para legislar sobre o tributo em especial, mas é pulverizada por outras fontes de arrecadação, bastando haver os recursos necessários para que os estados e municípios realizem a consecução de suas atribuições constitucionais para que a autonomia seja garantida.

Ademais, ressaltam que ainda haverá margem de discricionariedade dos estados e dos municípios para definirem suas alíquotas singulares (subalíquotas) a fim de compor a alíquota única de que trata a PEC n. 45/19.

A própria alíquota fixa/única, assim como a inexistência de desonerações totais ou parciais, também passa por críticas de juristas que alegam não haver “prática internacional” substancial a fim de se aplicar, no Brasil, a alíquota fixa que propõe a PEC acima referida. Para Hamilton Souza, Humberto Ávila e Roque Carrazza (2019):

Um dos pilares de sustentação das propostas discutidas, sobretudo da PEC 45/2019 (Câmara), é a ideia de que tributar o consumo via alíquota única para todos os bens e serviços seria mais justo, na linha de suposta prática internacional. Tal afirmação não é correta. Dados da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) mostram que a maioria dos países tributa o consumo com duas ou mais alíquotas, havendo, ainda, desoneração total para itens essenciais, como alimentos básicos, saúde e educação [...]. De 169 países pesquisados, 154 encampam esse modelo, isto é, 91%. E, dos 36 membros da OCDE, 34 também o fazem, o que equivale a 94% do mundo desenvolvido. Apenas Chile e Japão têm alíquotas únicas. Diante desses números, pergunta-se: a que “prática internacional” os defensores da alíquota única se referem?

Portanto, a alíquota única não reflete a prática internacional. E isso se explica. A tributação sobre o consumo é regressiva por natureza. Somente faixas de alíquotas em número razoável (três, por exemplo) permitem minimizar esse problema, evitando iniquidades óbvias, como a incidência do mesmo percentual sobre itens da cesta básica e joias. Assim, é recomendável abandonar-se a ideia de alíquota única e concentrar o debate na definição de faixas razoáveis de tributação. A escolha deverá considerar, de um lado, as necessidades arrecadatórias dos entes tributantes e, de outro, as peculiaridades econômicas de cada setor, além, é claro, do imperativo de desonerar itens essenciais, sob pena de prejuízo às populações carentes.

Cumprido destacar um movimento relevante da doutrina pela necessidade de uma reforma tributária infraconstitucional, que garanta maior segurança jurídica e ataque os problemas que são diariamente objeto de discussões e debates, judiciais ou extrajudiciais, entre o fisco e o contribuinte. Nas palavras de Heleno Torres (2019):

Quem confiar na retórica do paraíso prometido de extinção do atual sistema dos tributos indiretos ao final dos próximos 10 anos, precisa lembrar apenas de três coisas: não haverá “garantia” de que esta extinção de fato ocorrerá em 2029, pois sempre haverá o risco de “prorrogação” por nova PEC; ter a certeza de que poderá haver uma avalanche de ações judiciais que culminarão em grandes dos conflitos tributários e embates federativos no âmbito do Supremo Tribunal Federal; mas, principalmente, de que o novo imposto (IBS somado ao IPI, ao ICMS, ao ISS e ao PIS/Cofins) trará uma explosão de alíquotas que serão aplicadas à indústria e aos serviços (a serem definidas pelos estados dentro de um limite superior a 20%), sem falar do fim de todos os incentivos fiscais que estimulam o desenvolvimento regional, a tributação na origem para estados produtores e que será quase que extinto o Simples, ao menos na forma que conhecemos hoje.

[...]

A verdadeira reforma tributária, tenho insistido em várias colunas aqui publicadas, há de ser aquela de reforma dos tributos existentes. E todas poderiam estar prontas, com mudanças da legislação infraconstitucional. Ninguém tem dúvidas sobre onde estão todos os problemas e quais são as soluções. No ICMS, por exemplo, urge a redução dos incentivos fiscais (não extinção), a limitação da substituição tributária a poucos setores e a aplicação do regime de créditos financeiros, para tudo o que seja adquirido pela empresa. Igualmente no PIS/Cofins, a redução dos regimes especiais inúmeros e generosos, bem como o emprego de créditos financeiros.

Dentre esses problemas e soluções estão a transação do crédito tributário, o refinanciamento de dívidas, os meios alternativos para solução de conflitos, o combate às fraudes fiscais, a recuperação de ativos e até mesmo a estruturação de uma proximidade e de diálogo entre o contribuinte e o fisco, de modo que promovam um menor custo de conformidade e maior segurança jurídica. Todos esses institutos e diversos outros podem ser reformados por mudanças infraconstitucionais.

Talvez ainda mais longe de ser implementada de forma sistemática, a reforma infraconstitucional não deixa de ter sua relevância, posto que recebe alterações nas legislações tributárias de forma paulatina, mesmo que com discussões descentralizadas sobre cada um dos assuntos.

Em conclusão, voltando às reformas constitucionais, especialmente à PEC n. 45/19, ressalta-se que esta, assim como a PEC n. 110/19, pode sofrer grandes mudanças nas Casas Legislativas, o que impõe a necessidade de um acompanhamento atento para garantir que os limites constitucionais sejam observados e, essencialmente, debatidos pela sociedade, ainda que seja inevitável a judicialização da questão e o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.

3. O imposto predial e territorial urbano: o destaque do imposto na competência dos municípios pós-reforma tributária

Permanecendo inalterados os outros dois impostos que estavam originalmente dispostos na distribuição de competências para os municípios, tanto o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis quanto o Imposto Predial e Territorial Urbano ganham destaque na gestão tributária do ente municipal.

Com a perda da competência municipal sobre o Imposto Sobre Serviços que, em geral, representa a maior fonte de arrecadação própria da maioria dos municípios brasileiros, o Imposto Predial e Territorial Urbano, que ocupa a segunda posição, passará a ser a principal fonte própria desse ente.

Se cumprida a promessa de manutenção da autonomia financeira dos municípios pelo repasse do valor suficiente para a consecução das políticas públicas e das outras competências municipais, os custos para a arrecadação desses valores, por parte dos municípios, podem ser reduzidos.

A existência de milhares de municípios pelo país, muitas vezes com pequena população e baixa arrecadação, dificulta até mesmo a criação de toda uma estrutura fiscal para que se possa instituir, cobrar e arrecadar os tributos de sua competência.

O art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que determina ser requisito essencial da gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência do ente federado, deve ser interpretado a partir de um viés econômico, e não jurídico, a partir de uma perspectiva constitucional da própria autonomia do ente e da facultatividade característica da competência tributária.

Assim, não é possível responsabilizar o pequeno município que não tem capacidade econômica para, ao instituir um tributo específico de sua competência, criar os cargos, construir os prédios e as instalações e custear sua estrutura, obtendo valores menores que o da própria manutenção da máquina estatal.

Do mesmo modo, ainda não houve qualquer condenação ou movimentação para se ver aplicado o dispositivo da LRF acima mencionado à União, na medida em que não se instituiu o Imposto sobre Grandes Fortunas; mas, ao que parece, aquilatando-se a natureza do art. 11 pelo viés econômico, não é o caso mesmo.

Contudo, o município ainda poderá fazer uma boa gestão do Imposto Predial e Territorial Urbano, aproveitando as recentes interpretações jurisprudenciais e as legislações tributárias, aumentando a capacidade arrecadatória para fazer frente aos gastos públicos.

Mais do que nunca, o município deverá destinar sua atenção ao que dispõe o §1º e seus incisos do art. 32 do Código Tributário Nacional a fim de praticar os melhoramentos necessários para fazer valer o conceito de zona urbana e então permitir a exação do IPTU.

O não cumprimento desses melhoramentos é fundamento suficiente para afastar a cobrança do IPTU pelo desenquadramento da zona como urbana, beneficiando o contribuinte e afetando a arrecadação tributária do município⁴.

Ocorre que o próprio Código Tributário Nacional, no mesmo art. 32, em seu §2º, estabelece uma exceção à regra de melhoramentos mínimos, qual seja: quando a lei municipal considera as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, nas quais constam loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, ainda que fora das zonas definidas no parágrafo 1º.

Em que pese a não menção a loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, há decisões, incluindo do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça de São Paulo, que aplicam o §2º do art. 32 do CTN para afastar a argumentação da inexistência de melhorias, entendendo a desnecessidade destas⁵.

O Plano Diretor do município, para aqueles constitucionalmente obrigados a adotá-lo, se mostra imprescindível para que se realize a gestão tributária do IPTU, garantindo a aplicação do referido imposto em seu caráter extrafiscal.

Para Lígia Melo (2010, p. 57):

O capítulo sobre política urbana, inserido no Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira, arts. 182 e 183, demonstra a preocupação do legislador em parametrizar a forma de desenvolvimento e crescimento das cidades. Encaminha o Administrador Municipal para o planejamento urbano, responsabiliza-o pela definição do uso da propriedade individual em conformidade com as necessidades que apresentam os aglomerados urbanos, indicando balizas para a urbanização e urbanificação (processo deliberado de correção da urbanização) das cidades e, especialmente, aponta soluções jurídicas para a promoção do acesso à moradia por meio da segurança da posse. O papel do planejamento urbano, como já dito, recebeu grande destaque, e a responsabilidade do Município para a promoção da política urbana teve no Plano Diretor a sua sedimentação.

Nessa esteira é a lição de Nelson Saule Júnior (1997, p. 34-36), em crítica ao antigo Plano Diretor de Desenvolvimento Integrado (PDDI), instrumento imposto pelos estados para prestarem auxílio financeiro aos municípios e que era considerado um instrumento rígido, formal e tecnocrata, sem exigências mínimas sobre as necessidades comuns das zonas urbanas:

⁴ “IPTU INEXISTÊNCIA DOS MELHORAMENTOS DO ART. 32, § 1º, DO CTN – INEXIGIBILIDADE. Ressalvadas as hipóteses de incidência do ITR (art. 15 do Decreto-Lei n.º 57/66), a verificação da incidência do IPTU depende da aplicação da regra do art. 32 do CTN, que exige a existência de pelo menos dois dos melhoramentos arrolados nos incisos do § 1º, do mesmo dispositivo legal. RECURSO IMPROVIDO” (TJ-SP – APL: 9000503582007826 SP 9000503-58.2007.8.26.0506, Relator: Carlos Giarusso Santos, Data de Julgamento: 28/06/2012, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 05/07/2012).

⁵ AgInt no REsp 1576548/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 27/06/2017, DJe 03/08/2017; TJ-SP – AC: 10011382120188260368 SP 1001138-21.2018.8.26.0368, Relator: Ricardo Chimenti, Data de Julgamento: 17/06/2019, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 17/06/2019.

A previsão do plano diretor através de uma norma constitucional acarreta uma profunda distinção com o plano diretor de desenvolvimento integrado, no qual o plano deixa de ser uma peça basicamente técnica e se transforma numa instituição jurídica, uma vez que o planejamento é uma previsão constitucional onde a obrigação de elaborar o plano diretor se converte numa missão constitucional aos Municípios com mais de vinte mil habitantes.

É a partir do Plano Diretor, obrigatório para cidades com mais de 20 mil habitantes, que há a definição da função social da propriedade, a qual se extrai da concepção de função social da cidade.

Na ausência do Plano Diretor, não há como estabelecer parâmetros para a instituição de um IPTU progressivo no tempo, de caráter extrafiscal (§2º do art. 182 da CF), pois o atendimento da função social da propriedade, longe do que parece ser, tem critérios objetivos insertos no Plano Diretor do município.

Entretanto, o movimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça tem sido pela aplicabilidade da progressividade de impostos reais, ou seja, não apenas os impostos subjetivos seriam capazes de aferir a condição econômica e a capacidade contributiva, mas aqueles que incidem sobre a propriedade também.

O postulado da igualdade deve ser compreendido não em seu sentido formal, mas material, como explicita Elizabeth Carrazza (2015, p. 41):

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...

Nesse mesmo sentido é a asserção de Humberto Ávila (2011, p. 44):

Somente uma distinção, fundada em uma diferenciação factual existente entre os contribuintes, pode ser considerada válida. Uma diferenciação de contribuintes, feita com base em motivos meramente subjetivos e não fundamentada em finalidade objetivamente verificável e constitucionalmente aferível é irrazoável.

O entendimento tradicional era da aplicabilidade da progressividade estritamente aos impostos pessoais, distinguindo-os dos impostos reais e, sob o manto dessa conceituação, não se adotaria a progressividade sobre os impostos reais em razão de uma suposta impossibilidade de aferir a capacidade contributiva.

Com o advento da EC n. 29/2000, a progressividade das alíquotas do IPTU foi inserida no texto constitucional, mudando o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto à matéria. Dispõe o art. 156, §1º e respectivos incisos da Constituição Federal:

Art. 156

§1º. Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, §4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Para Klaus Tipke (2012, p. 18), há que se considerar que todas as prestações pecuniárias versam de uma forma ou outra sobre a manifestação de renda:

Todos os impostos (prestação pecuniárias) que existem e que existiram – independentemente de sua denominação e do objeto imponible mencionado pelo legislador – são apenas diferentes formas de aparição do gravame sobre a renda (acumulada). Por isso há apenas uma fonte imponible, a saber, a renda (acumulada).

Para Elizabeth Carrazza (2015, p. 188-189), a progressividade do caráter fiscal do IPTU, mesmo antes da EC n. 29/2000, era clara; porém, não sendo esse o entendimento da Suprema Corte, somente com a EC n. 29/2000 se consagrou, de vez, a progressividade nesse imposto:

O STF, ao enunciar a súmula 589⁶, não estava tratando de uma progressividade de natureza fiscal – que é a que se fundamentou com a EC 29/2000 – mas sim de natureza extrafiscal, voltada ao desestímulo da concentração de diversas propriedades urbanas nas mãos de uma só pessoa. Inclusive o anverso da referida indução tributária consubstancia-se na súmula 539, que prescreve que “é constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possui outro”.

É possível verificar uma mudança, ao longo do tempo, do posicionamento do STF quanto à progressividade em impostos reais. Enquanto na Súmula 656 estava assentada mais uma manifestação de inviabilidade dessa progressividade, ao tratar do ITBI, o Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de julgar a constitucionalidade da progressividade em relação ao ITCMD⁷.

Conclusão

A reforma tributária constitucional, por meio das propostas de emenda à Constituição, principalmente a PEC n. 45/19 e PEC n. 110/19, de iniciativa da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, respectivamente, tem relevante papel na reestruturação do sistema

⁶ Súmula 589: “É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”.

⁷ TF – RE: 562045 RS, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Data de Julgamento: 06/02/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-233, Divulg. 26-11-2013, Public. 27-11-2013, Ement. VOL-02712-01 PP-00001.

tributário brasileiro a partir da criação de um Imposto sobre Valor Agregado, que extinguirá, entre outros tributos, o Imposto Sobre Serviços, de competência municipal.

Tais propostas sofrem críticas por parte da doutrina, na qual juristas consideram essas supressões de competência legislativa uma afronta ao pacto federativo e ao Estado fiscal, na medida em que, ao diminuir a rígida repartição de competências, reduzem a autonomia dos entes políticos, que não poderão mais dispor sobre receitas próprias.

Com a perda da competência tributária sobre o ISS, geralmente responsável pelo maior volume de receitas próprias dos municípios, o Imposto Predial e Territorial Urbano passará a ter o papel de protagonista na gestão tributária municipal.

A própria máquina de arrecadação municipal deverá ter alterações significativas, tendo em vista que a fiscalização e arrecadação do então Imposto Sobre Serviços passará a ser de responsabilidade de um comitê conjunto, principalmente entre os estados e a União, ainda que com a participação dos municípios e a não tão clara operabilidade dessa reunião de milhares de entes distintos.

Por essas razões, os requisitos do §1º do art. 32 do CTN para considerar uma propriedade como zona urbana passível da exação do IPTU ganham atenção maior, assim como as exceções previstas no §2º do mesmo dispositivo.

O Plano Diretor municipal, essencial para conceituar a função social da propriedade no ordenamento urbanístico, será necessário para assegurar a utilização da extrafiscalidade por meio do IPTU e, assim, auxiliar na consecução das políticas públicas e do desenvolvimento local, diminuindo o máximo possível os gastos públicos quando possível que agentes econômicos reajam a incentivos.

O caráter progressivo fiscal do IPTU também auxiliará o município a determinar a capacidade contributiva de sua população, permitindo, ao mesmo tempo, a progressividade do sistema tributário e uma maior arrecadação daqueles que assim puderem contribuir.

Em geral, além desses, inúmeros outros entendimentos das incidências do referido imposto podem auxiliar a gestão tributária do município, como o afastamento da imunidade recíproca, conforme julgamento do Supremo Tribunal Federal no *leading case* RE 434.251/RJ.

Portanto, cabe o acompanhamento da tramitação das Propostas de Emenda à Constituição voltadas a excluir da competência municipal o ISS para que os municípios possam, gradualmente ou desde já, atribuir maior importância aos seus outros tributos, especialmente o Imposto Predial e Territorial Urbano, com o objetivo de maximizar suas receitas próprias, dentro dos limites legais e constitucionais e, assim, favorecer sua autonomia financeira consagrada pelo federalismo fiscal.

Referências bibliográficas

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. IVA, uma proposta inconstitucional. *Exame*, São Paulo, 18 out. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/2UT9gJL>. Acesso em: 12 mar. 2020.

BOBBIO, Norberto *et al.* *Dicionário de política*. Brasília, DF: Universidade de Brasília, 2007. v. 1.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI-MC 926-5, voto do Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 1º/9/93. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 6 maio 1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2024-DF, Relator Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 03.05.2007. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 21 jun. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 591.033, Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, j. 17.11.2010. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 24 fev. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4228-DF, Relator Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 01.08.2018. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 10 ago. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. *Estudo e consulta: Reforma Tributária: PEC 110/2019*, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados. Brasília, DF: Consultoria Legislativa, 2019a. Disponível em: <https://bit.ly/3dcS0p5>. Acesso em: 12 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADO 25-DF, relator ministro Gilmar Mendes, *Questão de Ordem*, j. 21/01/2019. Brasília, DF, 2019b. Disponível em: <https://bit.ly/3hCbvuq>. Acesso em: 12 mar. 2020.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. *Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços*. São Paulo: CCiF, 2017. (Nota Técnica, n. 1).

FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Imposto de renda e distribuição de renda no Brasil*. Brasília, DF: Ipea, 2019. (Texto para Discussão, n. 2449). Disponível em: <https://bit.ly/37DxxID>. Acesso em: 12 mar. 2020.

GASSEN, Valcir; SILVA, Jamily de Jesus. Matriz tributária, (in)justiça fiscal e objetivos do Estado brasileiro. *Revista do Superior Tribunal de Justiça*, Brasília, DF, v. 28, n. 242, p. 701-720, 2016.

MELO, Lígia. *Direito à moradia no Brasil: política urbana e acesso por meio da regularização fundiária*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1990. t. 1.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma Tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. *ConJur*, São Paulo, 8 abr. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3hCaAKD>. Acesso em: 12 mar. 2020.

SALDANHA, Nelson; REIS, Palhares Moreira; HORTA, Raul Machado. Formas simétrica e assimétrica do federalismo no estado moderno. In: SALDANHA, Nelson; REIS, Palhares Moreira (coord.). *Estudos jurídicos, políticos e sociais: homenagem a Gláucio Veiga*. Curitiba: Juruá, 2000. p. 211-220.

SAULE JÚNIOR, Nelson. *Novas perspectivas do direito urbanístico brasileiro: ordenamento constitucional da política urbana: aplicação e eficácia do plano diretor*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

SCAFF, Fernando Facury. Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF. *ConJur*, São Paulo, 16 abr. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2Ccljep>. Acesso em: 12 mar. 2020.

SOUZA, Hamilton; ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque. A reforma tributária que o Brasil precisa: parte 1. *ConJur*, São Paulo, 8 nov. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3hx5wqZ>. Acesso em: 12 mar. 2020.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. Reforma tributária infraconstitucional precisa avançar. *ConJur*, São Paulo, 5 jun. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3eeva1x>. Acesso em: 12 mar. 2020.

VILLAS-BÔAS, M. A. A reforma tributária estrutural do Brasil proposta por Mangabeira Unger. *ConJur*, São Paulo, 10 out. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Bhrbmp>. Acesso em: 12 mar. 2020.