

CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DE SERVIDORES MUNICIPAIS

Adelino Vinícius Sena Nogueira¹
Lindocastro Nogueira de Moraes²

RESUMO

Este trabalho investiga a validade constitucional da concessão de isenção do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) destinada exclusivamente a agentes públicos efetivos do município de Apodi-RN, conforme previsto na Lei Complementar Municipal nº 16/2022. A pesquisa, de cunho bibliográfico e documental, fundamenta-se na Constituição Federal, Código Tributário Nacional, jurisprudência do STF e TJRN, e na doutrina especializada. O autor sustenta que a norma em questão configura discriminação indevida, violando o princípio da igualdade tributária, por beneficiar grupo específico em razão de vínculo ocupacional. Ademais, aponta ausência de estimativas de impacto orçamentário-financeiro, o que caracteriza ofensa formal à Lei de Responsabilidade Fiscal. A análise conclui que o dispositivo legal é inconstitucional tanto em seu conteúdo quanto em sua forma, sendo recomendável o ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade para controle concentrado da norma municipal.

Palavras Chaves: Privilégio fiscal; equidade normativa; função arrecadatória; regime jurídico; responsabilidade fiscal.

¹ Graduado em Direito na Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. E-mail: adelinonogueira@alu.uern.br.

² Docente do curso de Direito da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. Dr. em Direito Constitucional na Universidade Federal do Paraná. E-mail: lindocastronogueira@uern.br.



CONCENTRATED CONTROL OF THE CONSTITUTIONALITY OF TAX EXEMPTION FOR MUNICIPAL SERVANTS

ABSTRACT

This paper investigates the constitutional validity of the property tax exemption granted exclusively to permanent public servants of the municipality of Apodi-RN, as established by Municipal Complementary Law No. 16/2022. Based on bibliographical and documental research, the study draws on the Federal Constitution, the National Tax Code, relevant case law from the Federal Supreme Court and the Rio Grande do Norte State Court, as well as scholarly doctrine. The author argues that the provision constitutes undue discrimination by favoring a specific group based on occupational ties, thereby violating the principle of tax equality. Moreover, the absence of financial and budgetary impact estimates indicates a formal breach of the Fiscal Responsibility Law. The analysis concludes that the legal provision is unconstitutional in both content and form, recommending the filing of a Direct Action of Unconstitutionality for the concentrated control of the municipal law.

Keywords: Fiscal favoritism; normative equity; revenue function; legal regime; budget compliance.

1 INTRODUÇÃO

O ser humano para viver em coletividade e conseguir ter um mínimo de segurança quanto às relações com os outros indivíduos teve que se organizar, o que veio a culminar com a criação do direito que atende à necessidade fundamental e imprescindível de uma convivência estruturada, uma vez que nenhuma sociedade conseguiria sobreviver sem um mínimo de ordem, direção e solidariedade, Reale (2020), sendo este essencial para a regulação da vida em sociedade. Tal situação poderia ser classificada como o mundo de normas³.

Posteriormente, com o crescimento dos grupos sociais surge a figura do Estado que pode ser entendido como uma organização de uma nação em uma unidade de poder, Reale (2020). Todavia, trazendo um entendimento mais legal ou didático, o estado pode ser definido como a pessoa jurídica territorial soberana, formada pelos elementos povo, território e governo soberano, Alexandrino e Paulo (2022). Com passar dos anos o ente estatal se tornou cada vez mais complexo e com órgãos maiores, e, conseqüentemente, aumentou a sua necessidade por recursos para o seu sustento e custeio. É um dos principais métodos que o estado encontrou para acarear o seu financiamento foi através do seu poder de tributar.

Em relação ao poder de tributar, podemos classificá-lo como sendo um aspecto da soberania estatal, ou parcela desta, Machado (2024.). Tal situação relacionada ao poder de tributar do estado e seu relacionamento com o contribuinte são reguladas pelo direito tributário, que é classificado como um ramo autônomo dentro do campo da ciência jurídica, e que se relaciona ao direito público⁴.

³ Norberto Bobbio. Teoria da Norma Jurídica. 2010, p. 15 “ Nossa vida desenvolve-se em um mundo de normas. Acreditamos ser livres, mas na verdade estamos envoltos numa densa rede de regras de conduta, que desde o nascimento até a morte dirigem nossas ações nesta ou naquela direção.”

⁴ Eduardo Sabbag em Manual de Direito Tributário, 2018, p. 41: “Direito Tributário é ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo "Estado versus contribuinte", na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.”



O crescimento do ente estatal e dos seus órgãos, possibilitou o desenvolvimento de relações jurídicas cada vez mais complexas em relação à tributação. Remetendo-se ao panorama nacional, a Constituição Federal da República Federativa do Brasil (CFRB) dividiu o poder de instituir e cobrar tributos entre a União, Estados e Distrito Federal e Municípios.

A seção V da Constituição Federal traz a previsão de impostos de competência dos municípios, especificamente o Art. 156, I diz que compete aos municípios instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana. O Código Tributário do município de Apodi, do Estado do Rio Grande do Norte (RN), que foi instituído por intermédio da Lei Complementar (LC) n. 16, de 04 de abril de 2022, traz em seu Art. 27, I dispõem que os funcionários públicos municipais de provimento efetivo são isentos do pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

O referido dispositivo legal institui que o imóvel dos servidores públicos do município de cargo de provimento efetivo, desde que seja utilizado para fins residenciais é isento de pagamento do IPTU, ou seja, concede o direito dos seus imóveis residenciais serem isentos do pagamento do referido imposto municipal. Logo, a sua constitucionalidade restaria discutível em face de um suposto privilégio, que está sendo concedido a uma determinada classe funcional.

Partindo dessas premissas, o estudo sobre a presente situação terá como metodologia a revisão bibliográfica de aspectos importantes como: pacto federativo; estrutura do Sistema Tributário Nacional; espécies tributárias; princípios basilares do direito tributário; autonomia, limitações e isenções tributárias municipais; os aspectos sobre o IPTU e a sua previsão de isenção no âmbito do Município de Apodi-RN.

Em conjunto, será revisado o posicionamento adotado em casos análogos pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no âmbito da Ação direta de inconstitucionalidade (ADI) n. 3260/RN, e pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte (TJRN) no escopo da ADI n. 0808231-87.2019.8.20.0000.

Tendo como objetivo central o presente estudo: discutir acerca da inconstitucionalidade do Art. 27, I da LC n. 16, de 04 de abril de 2022, do Município de Apodi-RN; bem como se o referido dispositivo legal viola os princípios do direito tributário, e mandamentos legais da Constituição Federal e da Constituição Estadual do Rio Grande do Norte.

2 O PACTO FEDERATIVO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

A República brasileira adota um sistema federativo, ou seja, as unidades federativas (união, estados, distrito federal e municípios) possuem sua autonomia, como, por exemplo, administrativa, financeira, legislativa e tributária, conforme enfatizado no Art. 18, caput da CRFB/88. O chamado pacto federativo em que busca organizar e harmonizar os interesses locais dos entes federativos aos interesses gerais do país.

Com relação à autonomia tributária, a Constituição Federal a partir do seu título VI começa a sua abordagem relativa à tributação nacional, e nos seus capítulos e seções subsequentes definem a competência na instituição e limitação do poder de tributar dos seus entes, as referidas normas integram o que conhecemos como Sistema Tributário Nacional (STN).

Podemos compreender o STN como o conjunto de regras que visam regular os aspectos da relação tributária, tais como leis, decretos, portarias e instruções normativas. O tributo que é uma fonte derivada de receita do estado tem a sua definição legal presente no Art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN):

É toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A partir dessa definição presente no CTN, nota-se que os aspectos importantes na composição de um tributo são: prestação pecuniária; compulsória; instituído através de lei; não é uma sanção de ato ilícito; e cobrado através de atividade vinculada. É de se ressaltar que os tributos podem possuir uma função fiscal ou extrafiscal. Sobre a função fiscal é quando o tributo tem apenas caráter arrecadatório, já no caso de serem extrafiscais é quando se busca induzir agentes econômicos a praticar comportamentos que convergiam com o interesse público, Vieira (2016).

Sendo o tributo gênero, este é dividido em espécies, em que pese o Art. 5º do CTN remeter à previsão de apenas três espécies, o STF através de sua jurisprudência reiterativa ao reconhecer a natureza tributária do empréstimo compulsório (RE 111954/PR) e das contribuições especiais (AI-AgR 658576/RS) é firme na adoção da teoria pentapartite, ou seja, de que existem cinco espécies tributárias quais sejam: impostos; taxas; contribuições de melhoria; empréstimo compulsório; e contribuições especiais.

O imposto pode ser definido como uma espécie tributária em que não ocorre a vinculação, sendo o seu fato gerador o desenvolvimento de uma atividade pelo contribuinte⁵. Já com relação às taxas, pode-se classificar como tributos vinculados, isto é, a sua incidência depende de uma atividade estatal⁶.

Com relação às contribuições de melhoria, conforme extraímos do Art. 81 do CTN, é um tributo que visa cobrir os gastos decorrentes de uma obra pública que propiciou uma valorização imobiliária. Os empréstimos compulsórios são de competência da união e podem ser instituídos em casos de calamidade pública, guerra externa e investimentos urgentes de grande interesse nacional. Sobre as contribuições especiais possuem um caráter vinculado, ou seja, são necessárias para a execução de uma atividade estatal ou paraestatal, e que não necessariamente serão direcionadas aos seus contribuintes. Cavalcanti (2023).

É perceptível que o pacto federativo outorgou autonomia tributária aos municípios, ou seja, são possíveis à instituição e à cobrança das espécies tributárias aqui elencadas. Entretanto, tal autonomia deve seguir os parâmetros estabelecidos no texto constitucional.

2.1 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O legislador pátrio ao redigir o Art. 4º da Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro, em que previu no caso de omissão da lei, o julgador poderá decidir o caso com base na analogia, nos costumes e nos princípios gerais de direito.

Assim, ficando evidente que as leis não são suficientes para resolver todas as situações da convivência humana. Sobre os princípios gerais que regem o direito brasileiro podemos compreendê-lo como enunciações normativas de valor genérico que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, tanto para sua aplicação e integração quanto para a elaboração de novas normas, Reale (2020). Em suma, os princípios são a materialização dos

⁵Gabriel Sant'anna Quintanilha em Manual de Direito Tributário, 2024, p.23: "O imposto é uma espécie tributária não vinculada, cujo fato gerador é uma atividade do contribuinte e não uma atividade estatal, não se comparando com a relação privada de consumo, mas, sim, caracteriza-se como uma relação de direito público, na qual o Estado obtém para sua manutenção, extraindo-o da atividade do particular."

⁶ Como bem enfatizado por Mateus Pontalti em Manual de Direito Tributário, 2025, p 43: "As taxas são tributos diretamente vinculados, ou seja, possuem como hipótese de incidência a realização de uma atividade estatal."

valores éticos no mundo jurídico ⁷.

Com relação ao direito tributário, apesar de não existir na legislação um rol especificando, a doutrina pátria pode-se destacar, por exemplo, os princípios da legalidade, anterioridade, igualdade, vedação do confisco, liberdade de tráfego de pessoas e bens.

O princípio da legalidade no campo tributário é expressamente previsto no texto constitucional em seu Art. 150, I ao vedar a existência ou aumento de qualquer tributo sem a sua previsão legal, isto é, o referido mandamento pode ser compreendido como uma limitação ao poder estatal, bem como uma direção ao legislador, para que na medida possível, descreva de forma completa e clara os aspectos da regra matriz de incidência tributária, Schoueri, Ferreira E Luz, (2021). Assim, concluímos que não pode o estado tributar sem previsão na lei, e que o legislador deve deixar dentro do texto legal os aspectos necessários para composição de um tributo.

A Constituição Federal no Art. 150, III alíneas “b” e “c” consagra o princípio da anterioridade anual e nonagesimal em que ocorra a vedação da cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro e de antes de decorrido noventa dias da vigência da lei que os instituiu, isto é, a sua finalidade é uma proteção ao contribuinte evitando a surpresa de uma nova cobrança ou de um aumento em seu valor, que não estava previsto no orçamento (Moraes, 2024).

A igualdade dentro de um sistema republicano consiste em um dos princípios norteadores dentro do direito em geral⁸. No âmbito constitucional o Art. 5º, caput da carta magna brasileira traz a mensagem que todos são iguais perante a lei, e vedando qualquer tipo de distinção, o que consiste na chamada igualdade forma⁹.

Na seara tributária os princípios funcionam como regras, ao passo que possuem a sua delimitação na carta política brasileira, Quintanilha (2024). O princípio da isonomia ou igualdade, pode ser entendido como uma vedação ao tratamento tributário desigual entre os contribuintes que se encontram na mesma situação, Sabbag (2018). Ato contínuo, o art. 150, II da magna carta expressamente traduz esse princípio, vejamos:

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; (Brasil, 1988)

Logo ao observarmos o citado mandamento constitucional notamos que este trata das limitações do poder de tributar, ou seja, consiste em uma vedação que é imposta aos entes federativos, de modo que estes não podem instituir um tratamento desigual entre contribuições que estejam em situação idêntica, ou em razão do cargo/função profissional que estejam desempenhando. Portanto, o princípio da igualdade tributária funciona como uma defesa ao

7 Luis Roberto Barroso no seu Curso de Direito Constitucional Contemporâneo, 2020, p. 205: “Os princípios - notadamente os princípios constitucionais são a porta pela qual os valores passam do plano ético para o mundo jurídico”. Em sua trajetória ascendente, os princípios deixaram de ser fonte secundária e subsidiária do Direitos para serem alçados ao centro do sistema jurídico.”

8 Leandro Paulsen em Curso de Direito Tributário Completo, 2023, p.146: “ A igualdade é valor de enorme destaque numa república, configurando princípio geral de direito e repercutindo nas diversas áreas, dentre elas, a tributária. Temos a igualdade como princípio também do direito tributário, muitas vezes referido como princípio da isonomia. ”

9 Eduardo Muniz Machado Cavalcanti, Direito Tributário, 2023, p. 69: “ O caput do Artigo 5º da CF estabelece que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, no que se consubstancia o princípio da igualdade formal, a garantia constitucional de que as pessoas receberão o mesmo tratamento pela lei quando enquadradas em uma mesma situação jurídica ou fática.”

contribuinte contra atitudes por parte do estado, e devendo ser analisado em conjunto com os demais dispositivos constitucionais que versam sobre o tema ¹⁰.

A carta magna brasileira no Art. 150, IV traz a vedação de instituição de tributos com caráter confiscatório, ou seja, uma espécie tributaria que absorvesse uma propriedade particular pelo Estado, sem para tanto ocorresse uma justa indenização, sendo nos termos da lei maior pátria um tributo flagrantemente inconstitucional, Sabbag (2018). Nessa linha, o Art. 150, V da CRFB/88 traz a proibição de cobrar tributos que visem estabelecer limites na circulação de pessoas ou bens, por intermédio de tributos interestaduais ou intermunicipais, sendo este a base legal do princípio da liberdade de tráfego de pessoas e bens que busca uma ideia de unidade econômica no âmbito do território nacional, Pontalti (2025).

Por fim, com relação aos princípios que regem o direito tributário ainda podemos destacar os princípios da capacidade contributiva, liberdade de tráfego. Além desses, a Emenda Constitucional (EC) n. 132/2023 inseriu mais alguns princípios norteadores no âmbito direito tributário, tais como: simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. Entender os princípios tributários é de grande valia na interpretação e aplicação da legislação tributária, uma vez que as leis, decretos e regulamentos devem ser guiados pelos princípios que regem as relações entre o fisco e os contribuintes.

2.2 AUTONOMIA, LIMITAÇÕES E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS MUNICIPAIS

O texto constitucional brasileiro vigente, como já mencionado anteriormente, trouxe divisões nas competências e atribuições dos seus entes federativos. Ato contínuo, o Art. 18 da carta magna garante autonomia aos municípios, o que inclui a sua autonomia de instituir e cobrar tributos previstos na sua competência, ou seja, o que está determinado pela constituição federal.

Além de trazer as espécies tributárias municipais, a lei maior nacional também limita o poder de que os municípios têm de realizar a sua tributação através do Art. 150, como, por exemplo, a vedação de instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (Art. 150, VI, ‘d’). Logo, percebe-se que a autonomia fiscal do ente municipal encontra freios nas disposições constitucionais.

Dentro da autonomia no campo tributário municipal existe a possibilidade de instituir isenções sobre os tributos amparados em sua competência. Sobre a isenção tributária é possível defini-la como a dispensa do pagamento de um tributo e a competência para tal estão relacionadas ao poder do ente tributante de instituir o tributo, concedida pelo próprio ente tributante, Cavalcanti (2023).

Em conjunto, a isenção consiste em uma situação onde o persiste a obrigação tributária, ou seja, a relação jurídica-tributaria existe com incidência do fato gerador, mas por força legal ocorre a exclusão do crédito¹¹. A isenção se difere da imunidade que se encontra no plano constitucional e se refere a uma norma que proíbe a instituição de tributo em relação às situações ou pessoas que estão imunes, Paulsen (2023).

O Art. 176 do CTN traz a previsão legal do instituto da isenção fiscal, que conta com a seguinte redação:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que

¹⁰ Alexandre de Moraes em Direito Constitucional discorre que “em defesa do contribuinte, importante analisar o princípio da igualdade tributária com as demais previsões isonômicas do texto constitucional: princípio da igualdade (Art. 5º caput e inciso I); princípio da igualdade e uniformidade entre entes federativos (Art. 19, III); princípio da uniformidade e concessão de incentivos fiscais (Art. 151, I).”

¹¹ STF - ADI: 286 RO, Relator.: MAURÍCIO CORRÊA, Data de Julgamento: 22/05/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 30-08-2002 PP-00060 EMENT VOL-02080-01 PP-00001.

especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. a isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Notamos que a isenção somente pode ser concedida em decorrência da lei, e esta deve especificar os critérios e requisitos para a sua concessão. Em conjunto, a isenção configura como um ato discricionário do ente federativo responsável pela sua instituição¹².

É de se ressaltar que a isenção em muitos casos pode ser concedida com um caráter de incentivo fiscal, ou seja, como um estímulo ao desenvolvimento de determinada atividade, nesse caso o estado funciona como um verdadeiro indutor de comportamentos que busca resolver problemas econômicos ou atingir metas constitucionais¹³.

Como já mencionado anteriormente, a isenção é uma dispensa de pagamento, ou seja, uma renúncia de receita, e, portanto, deve ser precedido da estimativa do impacto orçamentário-financeiro¹⁴, conforme disposto no Art. 14 da lei complementar n. 101 de 2000 conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e Art. 113 dos Atos de disposições constitucionais transitórias (ADCT). Frise-se que a isenção pode ser concedida em caráter geral ou individual¹⁵.

Portanto, ao analisar os temas debatidos no presente tópico, nota-se que as isenções devem atender alguns requisitos como, por exemplo: previsão legal, critérios e requisitos de sua concessão, estimativa de impacto financeiro-orçamentário, além do respeito aos princípios constitucionais, como todas as legislações.

2.3 IMPOSTO TERRITORIAL E PREDIAL URBANO (IPTU) NO ÂMBITO DO MUNICÍPIO DE APODI – RN

Passadas as definições, dentro do caso concreto de estudo no grupo dos impostos de competência dos municípios, temos o Imposto Predial e Territorial Urbano, conforme previsto no Art. 156, I da CF e Art. 32 do CTN. A função do IPTU é primordialmente fiscal, isto é, visando a obtenção de recursos financeiros em prol do ente federativo instituidor.

Todavia, a CF em seu Art. 182, § 4º, II traz a previsão de cobrança progressiva no tempo do IPTU sobre o solo urbano não edificado, o que traz um caráter extrafiscal, especialmente com o objetivo de desencorajar grandes investimentos em terrenos com fins puramente especulativos, prejudicando o crescimento natural das cidades, Machado (2024).

Trazendo para o caso concreto do presente estudo, o IPTU é um imposto municipal, a sua previsão de cobrança está prevista no Art. 32 do (CTN) e Art. 156, I, da (CF), no âmbito do município de Apodi (RN) está previsto no código tributário municipal instituído pela (LC) n. 16 de 04 de abril de 2022, o Art. 9º do diploma legal que traz o fato gerador do referido tributo é: Propriedade, o domínio útil ou a posse de todo e qualquer bem imóvel, por natureza ou acessão física, tal como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município de Apodi.

12 STF - ADI 6025, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-161 DIVULG 25-06-2020 PUBLIC 26-06-2020.

13 VIEIRA, Edmar Eduardo de Moura. Intervenção do Estado na Economia: zonas de processamento de exportação / Edmar Eduardo de Moura Vieira. -- Natal: OWL, 2016.

14 Lei Complementar n. 101/2000 - Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

15 Eduardo Muniz Machado Cavalcanti, Direito Tributário, 2023, p. 632 “ A isenção pode ser: a) em caráter geral – que abrange todos os contribuintes que se enquadrem na condição objetivamente estabelecida para fruição do benefício; b) em caráter individual – que estabelece condições de ordem subjetiva ou pessoal e, por isso, depende de um reconhecimento pontual do cumprimento das condições e dos requisitos pela autoridade tributária.”

Ato contínuo, o Art. 12 traz que a sua incidência ocorre em imóveis edificados e não edificados, já o Art. 13 leciona que o contribuinte é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. A base de cálculo do mencionado imposto é o valor venal do imóvel calculado através da Planta de Valores Genéricos (PVG), nos termos do Art. 15 da lei municipal.

Outrossim, através da seção VII em que dispõe sobre as isenções, em seu Art. 27, I estabelece que são isentos do pagamento do IPTU:

ART. 27. São isentos do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU:

I - o único bem imóvel de propriedade de servidor público municipal ocupante de cargo de provimento efetivo, desde que sirva exclusivamente como sua residência ou seu cônjuge supérstite enquanto permanecer no estado de viuvez

Pelo dispositivo legal em apreço, é perceptível a existência de uma isenção fiscal a um grupo específico da sociedade em razão da sua ocupação profissional. A referida dispensa de pagamento levanta o debate sobre a sua constitucionalidade à luz do texto constitucional e jurisprudência dos tribunais superiores.

2.4 A ISENÇÃO FISCAL CONCEDIDA A SERVIDORES PÚBLICOS E O ENTEDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE A SUA CONSTITUCIONALIDADE

A suprema corte brasileira no âmbito da ADI n. 3260/RN veio a se pronunciar sobre a constitucionalidade da lei complementar n. 141/96 do Estado do Rio Grande do Norte (RN) em que promovia a isenção ao pagamento de taxas e emolumentos aos membros do ministério público. Inicialmente, cumpre destacar que as custas e emolumentos possuem caráter tributário¹⁶, ou seja, a sua isenção de pagamento é de caráter fiscal. A referida renúncia foi tida como inconstitucional pelo Ministro Relator Eros Grau sendo acompanhada de forma unânime pelos demais Ministros, merecendo destaque os seguintes argumentos apresentados pelo:

Entendo, não obstante, que o ato questionado é incompatível com o disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição do Brasil. O preceito em análise concede injustificado privilégio aos membros do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte. E isso pelo simples fato de integrarem a instituição, o que viola princípio da igualdade tributária. (STF. ADI 3260, Relator (a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2007, DJe-047 DIVULG 28-06-2007)

Assim, em uma analogia com a isenção vista no tópico anterior, nota-se que a existência de privilégios fiscais concedidos a servidores públicos, somente pelo fato de integrarem o serviço no âmbito público consiste em uma evidente violação ao dispositivo do Art. 150, II da lei maior brasileira, que como já mencionado anteriormente é base do princípio da isonomia tributária.

Nessa mesma linha, o TJRN no âmbito da ADI n. 0808231-87.2019.8.20.0000 veio julgar a constitucionalidade do inciso VI do art. 225 da Lei Complementar Municipal nº 4.620/2013 (Código Tributário do Município de Caicó – RN) que concede isenção de IPTU aos servidores públicos municipais, ou seja, idêntica ao previsto no código tributário do município de Apodi-RN.

Os desembargadores do TJRN de forma unânime entenderam pela inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, valendo evidência os argumentos apresentados pelo desembargador relator Amaury Moura Sobrinho, vejamos:

16 STF - ADI: 3694 AP, Relator.: SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 20/09/2006, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 06-11-2006 PP-00030 EMENT VOL-02254-01 PP-00182 RDDT n. 136, 2007, p. 221.

Feitas tais digressões, curial observar que a controvérsia posta nos autos requer a análise do juízo de compatibilidade vertical material do inciso VI do art. 225 do Código Tributário do Município de Caicó (RN), que conferiu isenção de IPTU para servidores públicos municipais daquela edilidade. E, neste desiderato, não se pode perder de vista que os atos do poder público só estarão em conformidade com a Constituição quando não violarem o sistema formal, constitucionalmente estabelecido, da produção desses atos, bem como quando não contrariarem os parâmetros materiais plasmados nas regras ou princípios constitucionais (CANOTILHO, JJ Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição, p. 826.) Na espécie, infere-se que a norma impugnada, aparentemente, apresenta violação material ao inciso II do art. 95 da Constituição Estadual Constituição Estadual, porquanto o preceito em análise concede injustificado privilégio aos servidores do Município de Caicó/RN pelo simples fato de integrarem o quadro de pessoal daquele Município, concedendo-lhes tratamento diverso dos demais contribuintes, o que afronta o princípio da igualdade tributária consagrado no art. 95, II da Constituição Estadual, circunstância que sinaliza para a existência do *fumus boni iuris*. (TJ-RN - DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: 0808231-87.2019.8.20.0000, Relator: AMAURY DE SOUZA MOURA SOBRINHO, Data de Julgamento: 01/07/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 03/07/2020)

Logo, ao analisarmos o referido julgado é perceptível a existência de uma violação material ao Art. 95, II da Constituição do Estado do Rio Grande do Norte, que em face da simetria constitucional tem a mesma redação do Art. 150, II da CF/88. O referido entendimento também é o adotado por outros tribunais estaduais, conforme os seguintes precedentes:

REPRESENTAÇÃO POR INCONSTITUCIONALIDADE. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 824 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 32/2002, DO MUNICÍPIO DE SÃO PEDRO DA ALDEIA. ISENÇÃO DO IPTU AOS BENS IMÓVEIS DE ATÉ 80 M², DESDE QUE PERTENCENTES A SERVIDOR PÚBLICO MUNICIPAL CONCURSADO, OU A QUALQUER CIDADÃO QUE TENHA REMUNERAÇÃO MENSAL ATÉ DOIS SALÁRIOS MÍNIMOS VIGENTES NO PAÍS, PROPRIETÁRIO DE UM ÚNICO IMÓVEL. PRELIMINAR DE IMPOSSIBILIDADE DO PEDIDO QUE SE REJEITA. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 9º, § 1º; 16; 25 E 196, INCISO II, TODOS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, E ARTIGO 5º, CAPUT, E INCISO LIV; 150, INCISO II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA. O princípio da isonomia - cuja observância vincula todas as manifestações do Poder Público - deve ser considerado, em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios. 2. O parágrafo único, do art. 824, da Lei Complementar nº 32/2002, do Município de São Pedro da Aldeia, estabelece tratamento desigual aos contribuintes, privilegiando os servidores municipais com a isenção do IPTU em detrimento dos demais munícipes, proprietários de único imóvel para uso próprio. 3. O exercício de cargo público municipal não pode ser paradigma de uma discrepância no exame da capacidade contributiva dos cidadãos, pois o tratamento tributário diferenciado fundar-se-ia em situação fática que, por si só, não tem como fundamento a hipossuficiência tributária. PROCEDÊNCIA DO PLEITO DECLARATÓRIO DE INCONSTITUCIONALIDADE, COM MODULAÇÃO DE EFEITOS. TJRJ – ADI 0032853-09.2013.8.19.0000 – Tribunal Pleno – Rel. Des (a). JOSÉ CARLOS MALDONADO DE CARVALHO – Julgado em 09/06/2014. EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI Nº 425/2001. CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO MUNICÍPIO DE LUCENA. ISENÇÃO DE IPTU SOBRE IMÓVEL OBJETO ÚNICO DE RESIDÊNCIA PERTENCENTE A SERVIDORES PÚBLICOS MUNICIPAIS ATIVOS OU INATIVOS, SEUS FILHOS MENORES OU INVÁLIDOS, BEM COMO À VIÚVA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA. INTELIGÊNCIA DO ART. 150, II, DA CF/88 E ART. 157, II, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. DESCONFORMIDADE COM OS PRECEITOS CONSTITUCIONAIS PARADIGMÁTICOS.

INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DA NORMA MUNICIPAL. PROCEDÊNCIA. - Como é sabido, o legislador constituinte, ao estabelecer os limites ao Poder de Tributar dos entes políticos, no art. 157, inciso II, da Constituição Estadual, previu a observância ao princípio da isonomia, tanto em seu aspecto horizontal no sentido de tratar igualmente os contribuintes que se encontrem em uma mesma situação, quanto, ainda que implicitamente, em sua acepção vertical, deixando clara a intenção de promoção do tratamento desigual apenas àqueles que apresentem situações de relevo social distintas. - Pela simples interpretação literal do dispositivo do Código Tributário Municipal questionado e da norma constitucional invocada como violada, depreende-se o desrespeito à Carta Política Estadual, pois, apesar de esta vedar expressa e explicitamente a distinção entre contribuintes em razão da ocupação por eles exercida, o inciso II do art. 48 da Lei nº 425/2001 do Município de Lucena pretendeu conceder ao seu servidor, ativo ou inativo, da Administração Pública municipal, seus filhos menores ou inválidos, bem como à viúva, o benefício da isenção da incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, em nítido desrespeito ao princípio da isonomia tributária. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos acima identificados. Acordam os desembargadores do Egrégio Tribunal Pleno do Tribunal de Justiça, por unanimidade, em julgar procedente o pedido, nos termos do voto do Relator.(TJ-PB - DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: 0801625-23.2015.8 .15.0000, Relator.: Des. Marcos Cavalcanti de Albuquerque, Tribunal Pleno)

A violação material se dá na ocorrência de uma distinção que é feita em razão da ocupação profissional, isto é, em razão de serem servidores públicos municipais, ou seja, concedendo um privilégio de forma injustificada a pessoas que se encontram em situações equivalentes.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dentre os pontos abordados no presente estudo é possível chegar a algumas conclusões, podemos destacar que o tributo abordado é um imposto de competência municipal que incide sobre propriedades relativos a prédios e territórios na área urbana. Todavia, como já mencionado, o imóvel utilizado como moradia pelos servidores públicos municipais de Apodi- RN são isentos do pagamento do tributo.

A referida isenção traz aspectos importantes que visam discutir a sua inconstitucionalidade, sobre a questão merece destacar que a inconstitucionalidade pode ser dar de maneira formal ou material. A formal ocorre quando se tem uma violação das normas que definem os procedimentos de elaboração de atos normativos, já a material deriva de quando o conteúdo de leis e atos normativos violam as normas constitucionais de fundo, por exemplo, as que definem direitos ¹⁷.

Dentre os aspectos formais da (LC) n. 16 de 04 de abril de 2022 é perceptível que deixou de observar um dos requisitos para se propor uma isenção fiscal que é caracterizada como uma renúncia de receita¹⁸. Todavia, antes da sua concessão é necessário um prévio estudo com a estimativa do impacto-financeiro, nos termos do Art. 113 da ADCT e Art. 14 da lei complementar n. 101 de 2000, sendo inclusive uma norma que abrange todos os entes federativos¹⁹.

Logo, é perceptível uma inconstitucionalidade no ponto de vista formal, uma vez que o

17 NOVELINO, Marcelo. Curso de direito constitucional. 17-ed.rev., ampl.e atual. – São Paulo: Ed. Jus.Podivm.2022.

18 STF - ARE: 1483606 RJ, Relator.: NUNES MARQUES, Data de Julgamento: 01/08/2024, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 12/08/2024 PUBLIC 13/08/2024.

19 STF - RE: 1453991 SP, Relator.: Min. NUNES MARQUES, Data de Julgamento: 16/12/2024, Tribunal Pleno, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 07-01-2025 PUBLIC 08-01-2025.

referido dispositivo legal municipal não traz em seu conteúdo a estimativa do impacto orçamentário decorrente da referida isenção concedida aos servidores públicos, e, portanto, não é possível auferir o impacto que a renúncia desta receita traz aos cofres públicos municipais. Passando a análise do ponto de vista material, como já mencionado no tópico anterior, o

STF, bem como o TJRN e diversos tribunais de justiça são firmes no sentido de interpretar que a concessão de benesses fiscais aos servidores públicos viola a isonomia tributária, e, conseqüentemente, o Art. 150, II da CRFB/88 e o Art. 95, II da Constituição do Estado do Rio Grande do Norte, já que causaria uma verdadeira segregação entre os contribuintes, uma vez que seriam conferidas vantagens somente em razão do ofício/profissão que desempenha, ou seja, uma evidente violação à carta maior brasileira.

Por fim, diante da flagrante inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, em face da Constituição Federal e Estadual do RN é devido uma ação de controle concentrado, visando uma representação de inconstitucionalidade perante o TJRN, nos termos do Art. 125, § 2º da CRFB/88 e Art. 71, I, b da Constituição do RN, e sendo legitimados para propor a referida ação: Governador do Estado; Mesa da Assembleia Legislativa; Tribunal de Contas; Procurador-Geral de Justiça; Prefeito Municipal; Mesa de Câmara Municipal; Conselho Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil; Partido político com representação na Assembleia Legislativa; Partido político com representação em Câmara Municipal, desde que a lei ou ato normativo seja do respectivo Município; Federação sindical ou entidade de classe de âmbito estadual, nos termos do Art. 71, § 2º da Constituição do RN.

REFERÊNCIAS

APODI (RN). **Lei Complementar nº 16, de 04 de abril de 2022**. Institui o novo Código Tributário do Município de Apodi-RN e dá outras providências. Apodi: Prefeitura Municipal de Apodi, 2022.

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito administrativo descomplicado**. 31.ed. Rio de Janeiro: Método, 2022.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**; tradução Denise Agostinetti; revisão da tradução Sivana Cobucci Leite. 3ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, Brasília, 5 de outubro de 1988.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Diário Oficial da União: Rio de Janeiro, 4 de setembro de 1942.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União: Brasília, 25 de outubro de 1966.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário

Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 05 maio 2000.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Direito Tributário**. 1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 43.ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2024.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 40.ed., rev., atual. e ampl. Barueri [SP]: Atlas, 2024.

NOVELINO, Marcelo. **Curso de direito constitucional**. 17-ed.rev., ampl. e atual. – São Paulo: Ed. JusPodivm.2022

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14.ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2023.

PONTALTI, Mateus. **Manual de Direito Tributário**. 6.ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025.

QUINTANILHA, Gabriel Sant'anna. **Manual de direito tributário: volume único**. 4. ed., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense, 2024.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIO GRANDE DO NORTE. **Constituição do Estado do Rio Grande do Norte**: texto constitucional promulgado em 03 de outubro de 1989, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n°s 01/1993 a 23/2022. Natal: Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Norte, 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 10.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277**. São Paulo, SP: IBDT, 2021.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 286, Rondônia**. Relator: Maurício Corrêa. Julgado em 22 maio 2002. Tribunal Pleno. Publicado em: Diário da Justiça, 30 ago. 2002, p. 60. Ementário de Jurisprudência, vol. 2080-01, p. 1.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3694, Amapá**. Relator: Sepúlveda Pertence. Julgado em 20 set. 2006. Tribunal Pleno. Publicado em: Diário da Justiça, 06 nov. 2006, p. 30. RDDT n. 136, 2007, p. 221.

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 6025**. Relator: Alexandre de Moraes. Tribunal Pleno. Julgado em 20 abr. 2020. Processo eletrônico. Publicado em: Diário da Justiça Eletrônico, 26 jun. 2020.

STF - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **AI-AgR: 658576 RS**, Relator.: RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 27/11/2007, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-165 DIVULG 18-12-2007 PUBLIC 19-12-2007 DJ 19-12-2007 PP- 00037 EMENT VOL-02304-13 PP-02576.

STF - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ARE: 1483606 RJ**, Relator.: NUNES MARQUES, Data de Julgamento: 01/08/2024, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 12/08/2024 PUBLIC 13/08/2024

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE: 1453991 SP**, Relator.: Min. NUNES MARQUES, Data de Julgamento: 16/12/2024, Tribunal Pleno, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 07-01-2025 PUBLIC 08-01-2025.

STF - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE: 111954 PR**, Relator.: Min. OSCAR CORRÊA, Data de Julgamento: 01/06/1988, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 24-06-1988 PP-16117 EMENT VOL-01507-03 PP-00496 RTJ VOL-00126-01 PP- 00330.

TJPB - **DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: 0801625-23.2015.8 .15.0000**, Relator.: Des. Marcos Cavalcanti de Albuquerque, Tribunal Pleno, 28 de março de 2018.

TJRJ – **ADI 0032853-09.2013.8.19.0000** – Tribunal Pleno – Rel. Des (a). JOSÉ CARLOS MALDONADO DE CARVALHO – Julgado em 09/06/2014.

TJRN - **DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: 0808231-87 .2019.8.20.0000**, Relator: AMAURY DE SOUZA MOURA SOBRINHO, Data de Julgamento: 01/07/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 03/07/2020.

VIEIRA, Edmar Eduardo de Moura. **Intervenção do Estado na Economia: zonas de processamento de exportação**. Natal: OWL, 2016.



UNICATÓLICA
DO RIO GRANDE DO NORTE

