

Isenção de IPTU como Forma de Melhor Gestão Financeira e Social

Marcello Sartore de Oliveira

Doutorando em Políticas Públicas/UFRJ, Mestre em Ciências Contábeis pela UERJ. Professor assistente da UFRRJ. Professor dos Cursos de Pós Graduação da UNIGRANRIO e UNISUAM.

RESUMO

Exigir tributos de quem não possui o mínimo existencial, em decorrência da exigência legal da cobrança dessa receita pública, seria sinônimo de melhor gestão fiscal ou representaria perda de eficiência financeira em consequência da insensibilidade do gestor local com a dignidade do contribuinte? O presente trabalho teve por objetivo analisar se a concessão de isenção de IPTU representa necessariamente perda de arrecadação ou, em respeito ao mínimo existencial, poderá significar melhor eficiência financeira e social do ente público na arrecadação desse imposto predial. A metodologia utilizada foi uma pesquisa qualitativa, na qual foram analisadas 92 cidades do Estado do Rio de Janeiro, por meio de banco de dados consolidado pela STN constante no FINBRA e os respectivos Códigos Tributários desses municípios. Para melhor interpretação dos dados pesquisados, realizou-se, ainda, pesquisa bibliográfica, documental e, para uma melhor visualização dos fatos, pesquisa de campo. A pesquisa apontou que 23 prefeituras fluminenses não concedem isenção de IPTU. Os resultados apresentam, ainda, que para o ente federativo municipal alcançar uma melhor gestão de seus recursos, levando em consideração os custos inerentes a processos de execução fiscal, em alguns casos seria salutar à Administração local conceder isenção desse imposto predial. Por fim, justifica-se este estudo

devido à escassez de trabalhos acadêmicos voltados para a gestão pública referente à gestão fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: IPTU; Mínimo Existencial; Gestão Fiscal.

ÁREA TEMÁTICA: Contabilidade governamental e do terceiro setor.

1- INTRODUÇÃO

A necessidade de o ente municipal arrecadar e assim financiar os serviços básicos oferecidos à sociedade, mantendo dessa maneira a “máquina pública” em atividade, torna-se mais relevante especialmente em época de crise, quando o ritmo da economia diminui e o recolhimento de tributos tende a acompanhar esse declínio.

Não obstante, principalmente pelo fato de a diminuição da arrecadação tributária não acompanhar o desempenho das despesas públicas, uma vez que algumas dessas são irreduzíveis, como a despesa de pessoal, necessário que gestores municipais busquem alternativas que visem a melhorar a eficiência na arrecadação de tributos.

Entretanto, seria de bom alvitre que gestores públicos adotassem medidas de eficiência fiscal que possam não apenas aumentar a arrecadação de tributos (especialmente sem aumento de carga tributária) como também melhor administrar a despesa pública.

O próprio texto do artigo 3º do CTN determina que a atividade administrativa arrecadatória é vinculada, ou seja, quando o contribuinte pratica o fato gerador de algum tributo, o ente público não possui qualquer margem discricionária, deve realizar a cobrança do tributo.

Em que pese a cobrança de tributo ser uma obrigação decorrente de lei, o poder público não pode agir na seara tributária sem respeitar o contribuinte, reduzindo-lhe a dignidade, a individualidade e a sua privacidade. A Administração Pública, sob a justificativa da arrecadação, não deve violar condições que viabilizem a vida com dignidade.

Cobrar tributos de quem não possui o mínimo existencial seria sinônimo de melhor gestão fiscal ou representaria perda de eficiência financeira? Exigir de quem não possui o mínimo para sua existência poderia ser interpretado como algo respeitoso às normas, ou redução de eficiência, uma vez que a atividade de cobrança possui dispêndio de recursos? Portanto, gastar para cobrar e não receber seria lógico?

Já em relação à dependência dos entes municipais em relação às transferências tributárias constitucionais (TTC), em que, por exemplo, todos os municípios do Rio de Janeiro, com exceção de sua capital, recebem mais recursos dessa receita do que arrecadam de suas receitas tributárias próprias, esse índice, por si só, não representa necessariamente ineficiência fiscal. Conforme o próprio texto constitucional, são recursos que pertencem aos municípios, mas que são fiscalizados, cobrados, arrecadados e transferidos pelo Estado e pela União aos respectivos municípios. Melhor eficiência fiscal se faz com o controle sobre receitas tributárias próprias e controlando os gastos públicos.

Diante do exposto, este estudo apresenta como problema de pesquisa a seguinte questão: A concessão de isenção de IPTU representa necessariamente perda de arrecadação ou, em respeito ao mínimo existencial, poderá significar melhor eficiência financeira e social do ente público na arrecadação desse imposto predial?

2- REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Autonomia Municipal e Competência Tributária

A autonomia municipal decorre da literalidade do art. 1º da Constituição Federal (CF/88), que estabelece, como núcleo da República Federativa do Brasil, a união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

A CF/88 alçou os municípios dentro das esferas político-administrativas da República, dando-lhes efetiva autonomia política, financeira e administrativa.

A autonomia administrativa municipal advém do poder de gerir seu próprio corpo administrativo, enquanto que a autonomia financeira, representada pelo poder de arrecadar, tem por fim administrar e dispor dos recursos gerados por tributos próprios e os provenientes das transferências correntes. Já a autonomia política tem sua origem no poder de autoconstituição, que consiste na capacidade de compor seus membros do Executivo e Legislativo.

Nesse sentido, Carrazza (2015) lembra que a autonomia política foi garantida pela eleição direta e universal de todos os prefeitos e vereadores. A autonomia administrativa, pela possibilidade de auto-organização de todo o sistema burocrático dos serviços municipais. E a autonomia financeira, pelos tributos próprios, pela efetiva participação nas receitas tributárias de outras pessoas políticas (União e Estados membros) e pela ampla possibilidade de arrecadação dos tributos de sua competência.

Dessa maneira, sendo a autonomia financeira uma das características do ente público municipal, tem assim, esse ente estatal, liberdade para criar e arrecadar os tributos de sua competência, conforme previsto no texto constitucional. Os impostos de sua competência são o IPTU, o ITBI e o ISS, conforme previsto no art. 156 da CF.

Considera-se receita própria dos municípios, também conhecida como receita tributária municipal, de acordo com a Constituição e com o Código Tributário Nacional, o conjunto formado pelo Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), Imposto sobre a transmissão onerosa Inter Vivos de bens imóveis e direitos a ele relativos (ITBI), Impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) e tributos de natureza comum.

2.2 Transferência Tributária Constitucional

O movimento de descentralização surge no Brasil no início dos anos 1980 como uma reivindicação de um processo de construção do Estado democrático em detrimento daquele Estado centralizador e unitário que caracterizava o regime militar brasileiro.

Conforme preceitua Arretche (1996), ao longo daquela década, foi possível perceber a retomada da democracia, que promoveu um resgate das bases do Estado federativo no país, que conjuntamente com a descentralização fiscal, outorgada com a Carta Magna de 1988, fizeram com que os governos federal, estaduais e municipais obtivessem fontes autônomas e independentes de autoridade política e fiscal.

A CF/88, que representa um avanço no processo de democratização do Estado Brasileiro, promoveu a descentralização da gestão pública no país, uma vez que foram instituídos aos municípios autonomias administrativa, financeira, política e, ainda, vários deveres junto à população no que refere a prestação de serviços públicos em diferentes áreas. Essas demandas vêm se traduzindo na necessidade crescente de o município se articular com instituições que, na prática, já possuem meios físicos e/ou tecnológicos para prestar tais serviços.

Art. 18 da Constituição Federal:

A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

O município passa, assim, a ser a unidade de Governo Local, constituindo-se na base para a descentralização política e administrativa. Dessa maneira, tornou a ser um dos pilares sobre os quais a democracia se sustenta, uma vez que concedeu às comunidades locais o direito de decidir sobre os assuntos de seu interesse. Sendo assim, num país com as dimensões territoriais do Brasil, a existência do município é fundamental para a garantia do exercício da cidadania (PINTO, 2002).

Com descentralização, que pode ser compreendida como um instrumento de melhor promover a democratização, uma vez que a sociedade passou a ter maior influência nas decisões públicas voltadas a assuntos de interesses locais, também acarretou aos municípios uma maior obrigação de fornecer serviços públicos à coletividade. Assim, para melhor financiar esses ser-

viços, a Constituição também concedeu aos municípios autonomia para instituir tributos.

Mesmo com a tendência de descentralização financeira, que pode ser verificada nos diversos países nas últimas décadas, todas as federações ainda centralizam, de alguma forma, suas arrecadações tributárias. (ABRÚCIO, 2005)

O Brasil, conforme entendimento de Abrúcio (2005), através de sua CF/88, buscou não apenas a descentralização de seus entes públicos, em especial os municípios, uma vez que essas entidades foram reconhecidas como membros da federação, estando em pé de igualdade com os Estados no que diz respeito a direitos e deveres, como também estabeleceu uma maior competência tributária à União, ao conceder a esse ente público uma maior quantidade de tributos em relação aos estados e municípios.

Conforme assevera Prado (2007), na totalidade de federações no mundo, os governos dos níveis superiores arrecadam mais do que gastam, enquanto que os de níveis inferiores gastam mais do que arrecadam.

No Brasil, conforme ocorre com outras federações, é perceptível a dependência econômica dos entes municipais não apenas em relação aos Estados, como especialmente à União. O motivo dessa dependência ocorre devido à supremacia da carga tributária da União, que possui competência privativa sobre sete impostos, enquanto que municípios, da mesma forma que os estados, apenas sobre três. Além da competência sobre uma quantidade maior de impostos, a União ainda está autorizada, pela CF/88, a instituir novos impostos e contribuições.

Entretanto, em que pese a Constituição instituir uma maior quantidade de tributos privativos à União - quando se compara com os demais entes políticos -, a Carta Magna não se demonstrou indiferente à necessidade de uma melhor distribuição da parcela desses tributos arrecadados pela União, para os estados e municípios. Dessa maneira, a Constituição, em sua seção VI, estabelece a repartição das receitas tributárias, onde há determi-

nação de algumas das receitas públicas tributárias serem repartidas com outros entes da Federação.

Ainda embasada pela CF/88, a repartição sempre ocorrerá do maior ente da federação para o menor. Sendo assim, a União repartirá algumas de suas receitas tributárias com os estados, DF e municípios, e os estados distribuirão parte de sua arrecadação fiscal aos municípios.

Tristão (2003, pg. 76) corrobora, ensinando que uma característica do sistema de transferências atual no Brasil é o fluxo vertical para baixo dos recursos. Os recursos são transferidos pelo governo federal aos estados e municípios e, por sua vez, os estados transferem a seus municípios.

A Constituição preceitua que pertencem aos municípios os seguintes recursos tributários arrecadados pela União e pelos estados:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Regulamento)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Vale destacar, ao analisar literalmente o texto constitucional, que a Constituição concedeu uma maior gama de tributos de competência da União, em relação aos estados e municípios. Mas, a própria Constituição, em seu artigo 158, determina que pertencem aos municípios, os tributos ali cobrados e arrecadados pela União e estado.

Portanto, não significa uma liberalidade, um favor, da União e estados repassarem esses recursos aos municípios; são recursos dos municípios que se encontram em posse desses entes e que devem ser repassados aos cofres públicos municipais!

De acordo com COELHO (2001), a maior parte da arrecadação dos municípios advém da repartição tributária, o que gera uma dependência desses entes à União. Para esse autor, a única forma de garantir a independência político-administrativa às entidades da Federação é reformular a discriminação constitucional de rendas para conferir-lhes autonomia financeira.

Vale mencionar a interpretação de Harada (2001), que comenta que o atual sistema de repartição das receitas públicas tributárias está em consonância com uma economia que busca a adequação entre receitas e gastos e a minimização do custo de arrecadação dos tributos. O imposto sobre a renda, as contribuições e os impostos regulatórios (sistema financeiro e comércio exterior) estão sob competência federal. Os estados arrecadam o imposto geral sobre consumo e os municípios arrecadam impostos sobre serviços e sobre parte do patrimônio-imóveis urbanos.

Assim, embasado por Harada (2001), impostos como o IPI, cuja fiscalização, arrecadação e cobrança exigiriam uma maior estrutura governamental para ser realizada, ficam a cargo da União. Sendo que parte de seus recursos devem ser repassados aos estados e municípios como forma de melhor adequação entre receitas e gastos no custo da administração desse tributo.

Mesmo com a determinação da Constituição, no que se refere ao repasse desses recursos, Ribeiro (2007) assevera que a transferência tributária não foi suficiente para que os municípios alcançassem suas autonomias financeiras, pois continuam dependentes do panorama político para obtenção de recursos complementares para efetivação de seus programas de governo.

2.3 Receita Corrente Total

Analisando os dados dos balanços orçamentários de 89 municípios do Estado do Rio de Janeiro que enviaram seus dados orçamentários à STN, do ano de 2016, nota-se que essas unidades federativas obtiveram uma receita corrente total de R\$ 49,62 bilhões, sendo R\$15,01 bilhões (30,26%) oriundos da base tributária, R\$ 26,64 bilhões (53,68%) provenientes de transferências correntes dos estados e da União, e R\$ 7,96 bilhões (16,06%) derivados de outras receitas (receita de contribuições, receita patrimonial e receita de serviços de informações científicas e tecnológicas).

Ao analisar, recorrendo novamente ao FINBRA, a relação entre a Receita Tributária e a Receita de Transferência Tributária, verifica-se que apenas a cidade do Rio de Janeiro, dentre todos os municípios fluminenses, arrecada mais do que recebe de transferência tributária de outros entes, como a União e o estado.

Dessa maneira, percebe-se que nos municípios fluminenses, com única exceção da capital, a maior parte dos recursos que compõem suas Receitas Correntes tem origem na União e no estado.

Vale destacar que, conforme previsto na Constituição Federal, na seção referente à repartição das receitas tributárias, são recursos que pertencem a esses entes municipais, mas que têm origem em outros entes políticos.

Tabela 1 - Receitas Tributárias x Transferências Correntes – Municípios Fluminenses

RECEITAS	
TRIBUTÁRIAS	15.018.047.803,62
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	26.640.723.459,59
RELAÇÃO	56,37%

Fonte: Elaborada pelos autores, com base no relatório emitido, em 2016, pela FINBRA.

Sendo assim, como uma forma de diminuir essa dependência, segundo Ribeiro (2007), os municípios necessitam amplificar sua arrecadação sem onerar ainda mais o contribuinte com o aumento da carga tributária, sendo fundamental melhorar as bases tributárias através de um controle mais eficiente sobre suas receitas públicas. Nesse sentido, Ribeiro reforça que a ampliação das receitas próprias dos municípios passa a ser uma alternativa para reduzir suas dependências externas.

2.4 Isenção

A isenção deve ser concedida através de lei específica, que dispensa o pagamento de um determinado tributo. Vale ressaltar que a isenção é concedida por meio de ato administrativo e pode ser revogada ou alterada por lei a qualquer tempo (art. 178 do CTN), diferindo da imunidade tributária. Tal condição é prevista na Carta Magna.

De acordo com Ricardo (2014, p. 174), “isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo devido”. Nesse caso, o fato gerador do tributo de fato ocorre, porém, elimina o lançamento da obrigação e, conseqüentemente, o crédito tributário.

2.5 Dívida Ativa

O contribuinte inadimplente tem o seu débito inscrito na dívida ativa quando o valor originário da obrigação for registrado na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, estadual ou municipal - em favor de um dos entes da federação - e não ocor-

rer a quitação no prazo estabelecido pela lei ou por decisão final expressa em processo administrativo.

O CTN, no art. 201, expressa sobre o tema. “Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.”

Já a Execução fiscal é a forma que a Administração Tributária brasileira possui para cobrar, através de uma ação judicial, os valores tributários que não foram quitados à época do vencimento e que são devidos pelos contribuintes, após a inscrição do débito em dívida ativa.

Para Borba (2003), “a ação de execução fiscal é o processo cabível para que a Fazenda Pública exija coativamente do sujeito passivo aquilo que lhe é devido e não foi pago na época própria”. Portanto, execução fiscal é o procedimento que formaliza a cobrança judicial da dívida ativa.

2.6 Renúncia de Receitas na Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estatui normas gerais sobre Finanças Públicas para todos os entes da Federação, seus órgãos e entidades, enfatizando os aspectos relativos à transparência na gestão fiscal, controle e fiscalização dos atos públicos, passou a dar maior ênfase à Receita Pública, uma vez que, em seu artigo 11, consta como um dos requisitos para responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional dos entes da federação.

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e **efetiva arrecadação de todos os tributos** da competência constitucional do ente da Federação. (grifo nosso)

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.

Dessa maneira, o gestor público que não for proativo na gestão da receita pública estará sujeito a sanções pessoais, além de impedir que o ente público receba recursos financeiros enviados por outras entidades políticas, como as receitas de transferências governamentais.

Em seu artigo 14, a LRF estabelece condições e limites para a renúncia de receitas tributárias, seguramente com a motivação de se evitar excessos, finalidades escusas, que nem sempre estão em sintonia com o interesse da sociedade.

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: **(grifo nosso)**

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Portanto, o conceito de “renúncia de receita” faz referência apenas à “renúncia de receita tributária”, compreendida como a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária.

Se somente por lei se pode criar e instituir tributos, somente por lei específica se pode autorizar renúncia de receitas correspondentes a tributos já criados, devidos e não pagos. Sendo assim, caso o tributo seja de competência municipal, somente por lei específica do município se poderá autorizar a renúncia de receitas referentes a esses tributos.

Ainda embasado pela LRF, em caso de concessão de renúncia de receitas, existem mecanismos obrigatórios a serem seguidos pelo gestor público, denominados pela doutrina de Medidas de Cautela Fiscal, para que esse benefício tributário possa ser efetivado.

Seriam quatro esses mecanismos, sendo que dois obrigatórios e outros dois alternativos. A LRF estabelece, entre os obrigatórios, em seu artigo 14, *caput*, que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária que acarrete renúncia de receita deverá vir acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, além de atender o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Não obstante ter que atender os dois mecanismos acima, que são de extrema importância para o gestor público que queira efetivamente conceder benefícios de natureza tributária, deve o ente público ainda comprovar o atendimento de, pelo menos, um dos dois requisitos previstos nos incisos I e II do *caput* do mesmo artigo 14 da LRF, a cuja leitura remete-se à página anterior.

Essa alternância entre os incisos I e II do artigo 14 da LRF enfatiza que não será exigida a adoção de medidas de compensação - elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição - se a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual e não afetará as metas de resultados fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. De modo diverso, será obrigatória a adoção dessas medidas de compensação, as quais deverão ser implantadas, de acordo com o § 2º do mesmo artigo, antes da edição do ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício fiscal.

§ 2 Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

O legislador exemplificou algumas espécies de incentivos ou benefícios tributários, conforme § 1º do artigo 14 da LRF:

§ 1 A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de **isenção** em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. **(grifo nosso)**

A isenção, conforme já discutido neste trabalho, é a dispensa do tributo devido - ou que normalmente seria devido -, dispensa essa, feita por lei ordinária. A isenção pode ser de caráter geral ou absoluta, quando beneficia todos os contribuintes do território diretamente, ou de caráter individual ou relativa, quando atinge determinados contribuintes, em cada caso dependendo de despacho da autoridade, mediante requerimento do interessado.

Sendo assim, pode-se observar que a renúncia de receita sempre estará ligada a tributo e terá um tratamento diferenciado, discriminatório, não sendo possível, portanto, conforme §1º, isenção de caráter geral.

Nesse caso, pode-se apontar o exemplo do IPTU que os municípios pagam à vista e recebem descontos, conforme autorização legal prevista em diversos municípios. Como esse desconto é de caráter geral, não se trata de renúncia de receita. Para ser renúncia, teria que ser discriminatório, atingir apenas um grupo ou indivíduo determinado.

Cabe ainda ressaltar que existem duas situações em que as Medidas de Cautela Fiscal não serão aplicadas mesmo havendo perda de uma receita. Essas situações estão previstas no parágrafo 3 do artigo 14 da LRF:

§ 3 O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1 ;

II - ao cancelamento de débito cujo **montante seja inferior** ao dos respectivos custos de cobrança. **(grifo nosso)**

Em relação a esse II, vale apontar estudo¹ realizado pelo IPEA, com cooperação técnica com o Conselho Nacional de Justiça. O IPEA aceitou o desafio de estimar o custo médio, para a Justiça brasileira, dos processos de execução fiscal que tramitam nas varas da Justiça Federal e que respondem, conforme o CNJ (2010), por 34,6% da carga processual do Judiciário.

2.7 Custo da Cobrança de Dívida Ativa

Em estudo realizado pelo IPEA, esse instituto teve por objetivo determinar o custo unitário do processo de execução fiscal médio na Justiça Federal de primeiro grau, quando procedeu a um extensivo trabalho de campo, cujos resultados apontaram que o custo médio da execução fiscal na Justiça Federal de primeiro grau, composto basicamente pelo fator mão de obra, levando em consideração o tempo em que o processo permanece parado e a mão de obra indireta, pode ser expresso pelo valor de R\$ 4.368,00 (quatro mil, trezentos e sessenta e oito reais).

Dessa maneira, em relação ao inciso II do artigo 14 da L.R.F., gestores municipais devem ficar atentos para a relação custo-benefício entre a quantia a ser cobrada e o custo efetivo de sua cobrança. Devem realizar, diretamente ou através de órgãos especializados (adotando, se for o caso, a metodologia ou a base de cálculo utilizada pelo IPEA), estudos referentes a esses custos, com o intuito de não movimentarem a administração pública de forma desnecessária, acarretando, assim, prejuízo ao Erário. Aquele gestor público que ingressa com ação judicial para realizar cobrança cujo montante seja inferior ao seu custo é que deveria ser responsabilizado por descumprimento da LRF.

2.8 Princípio da Dignidade Humana e o Mínimo Existencial na Tributação

Não se discute que o Poder Público necessita arrecadar recursos financeiros para financiar suas atividades, e assim alcançar sua finalidade precípua, que consiste em atender a demanda

1. IPEA/2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf>. acesso em 22 jul. 2012.

da sociedade através da imposição de tributos às pessoas que integram a sociedade.

Não obstante, o poder de tributar inerente ao Estado, que não pode ser renunciável nem indelegável, não é absoluto, uma vez que a Constituição Federal impõe que, entre outros limites, para a Administração Pública desempenhar tal atividade, o Estado deve respeitar os preceitos relacionados aos Direitos Fundamentais inseridos no próprio texto constitucional.

A CF/88 trouxe, em seu Título II, os Direitos e Garantias Fundamentais, sendo que no capítulo dos Direitos individuais e coletivos, que são os direitos ligados ao conceito de pessoa humana e à sua personalidade, constam os direitos à vida, à igualdade, à dignidade, à segurança, à honra, à liberdade e à propriedade. Estão previstos no artigo 5º e seus incisos.

Os Direitos Fundamentais são definidos como o conjunto de direitos e garantias do ser humano institucionalização, cuja finalidade principal é o respeito a sua dignidade, com proteção ao poder estatal e a garantia das condições mínimas de vida e desenvolvimento do ser humano, ou seja, visam a garantir ao ser humano o respeito à vida, à liberdade, à igualdade e à dignidade, para o pleno desenvolvimento de sua personalidade.

Sarlet (2010) comenta que:

Os direitos fundamentais podem ser conceituados como aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, pelo seu objeto e significado, possam lhes ser equiparados, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui consideramos a abertura material consagrada no art. 5º, § 2º, da CF, que prevê o reconhecimento de direitos fundamentais implícitos, decorrentes do regime e dos princípios da Constituição, bem como direitos expressamente positivados em tratados internacionais).

Dessa maneira, em consonância com o raciocínio acima exposto, é razoavelmente compreensível que a arrecadação tributária não poderá significar a perda de algum direito fundamental, não podendo haver um antagonismo entre a necessidade de arrecadação tributária do Poder Público e os direitos fundamentais constitucionais do cidadão.

Sarlet (2010), por seu turno, ao tratar do princípio da dignidade da pessoa humana, afirma que esse princípio impõe um dever de abstenção e de condutas positivas por parte do Estado, tendentes a efetivar e proteger a pessoa humana. É imposição que recai sobre a Administração Pública de respeitar, proteger e promover as condições que viabilizem a vida com dignidade.

Realça Sabbag (2012) que o Estado não pode agir na seara tributária sem respeitar o contribuinte, de modo a reduzir-lhe a dignidade, a individualidade e a privacidade. A Administração Pública não deve, portanto, sob a justificativa da arrecadação, violar a Constituição, isto é, violar os princípios constitucionais que são os instrumentos dos Direitos Humanos.

Na lição de Barroso (2001), o núcleo material elementar do princípio da dignidade humana “é composto do mínimo existencial, que identifica o conjunto de bens e utilidades básicas para a subsistência física e indispensável ao desfrute da própria liberdade”.

Dentre as limitações tributárias impostas pela Constituição Federal, existem os Princípios Tributários que funcionam como instrumento de proteção ao cidadão. No que se refere a esses princípios, e de acordo com a natureza desta pesquisa, pode-se destacar o Princípio do Não Confisco.

Em relação ao Princípio do Não Confisco, Amaro (2009) ensina que a transferência da riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória até determinado ponto. Ao ultrapassar esse limite, o Estado passa a anular a riqueza privada, contrariando, assim, o Princípio do Não Confisco.

Ainda de acordo com Amaro (2009), não se trata de um preceito matemático, contudo é um critério informador da atividade do legislador e do Judiciário, no sentido de que, tendo

em vista o caso concreto, possa ser verificado se determinado tributo invade ou não o território do confisco.

Portanto, pode-se compreender que a ação estatal de arrecadação tributária não pode representar a anulação da riqueza privada do cidadão, pois assim seria verificada a natureza confiscatória da tributação, algo rechaçado pelo poder constituinte.

Ávila (2008), por seu turno, reforça que o Princípio do Não Confisco é uma restrição estatal com a finalidade de não permitir que a instituição de tributos não possa ir tão longe a ponto de aniquilar os direitos de liberdade.

Para Torres (1999), os tributos não podem atingir a esfera mínima de existência dos indivíduos, dando origem às imunidades implícitas ou explícitas, uma vez que eles não podem ser taxados se sequer possuem condições de pagar o tributo sem que lhes reste recursos para sua subsistência.

Cobrar tributos de quem não tem condições de suportar esse ônus representaria a negação ao mínimo existencial por parte da Administração Pública. Torres (1999), nesse sentido, exalta que, sem o mínimo necessário à existência, cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais da liberdade. A dignidade humana e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados.

3 - METODOLOGIA

Neste capítulo, será apresentada a metodologia empregada para solucionar o problema apresentado no início deste trabalho. Portanto, tem por objetivo demonstrar os passos utilizados para a formulação e desenvolvimento do estudo em questão e, ainda, prover aos leitores embasamento para o entendimento e compreensão da presente pesquisa.

Segundo Silva (2001, p. 20), “pesquisa é um conjunto de ações, propostas para encontrar a solução para um problema, que têm por base procedimentos racionais e sistemáticos”.

Em termos de aplicabilidade, as estratégias de pesquisa podem ser denominadas de qualitativa, quantitativa e qualitativa-quantitativa.

O presente estudo é classificado como qualitativo, tendo em vista que procurou analisar se a concessão de isenção de IPTU representa perda de arrecadação ou, em respeito ao mínimo existencial, significa melhor eficiência financeira e social do ente público na arrecadação desse imposto em atraso.

Em relação aos objetivos da pesquisa, pode ser exploratória, descritiva ou explicativa. Para Gil (2002), pesquisa exploratória tem como objetivo principal desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.

Quanto ao objetivo principal deste estudo, que consiste em analisar se a concessão de isenção de IPTU representa necessariamente perda de arrecadação ou, em respeito ao mínimo existencial, poderá significar melhor eficiência financeira e social do ente público na arrecadação desse imposto predial, a presente pesquisa também é classificada como pesquisa exploratória.

A pesquisa científica, segundo Minayo (1993, p.23), é considerada como “atividade básica das ciências na sua indagação e descoberta da realidade. É uma atitude e uma prática teórica de constante busca, que define um processo intrinsecamente inacabado e permanente”.

Gil (2002) afirma que a pesquisa pode ser classificada entre bibliográfica, experimental, documental, histórica, levantamento, estudo de caso, *ex-post-facto*, pesquisa-ação e observação não participante.

No presente trabalho, os procedimentos técnicos utilizados foram as pesquisas bibliográfica, documental e pesquisa de campo.

Para Lakatos e Marconi (2001, p. 183), a pesquisa bibliográfica “[...] abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema estudado, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, materiais cartográficos, etc.

O presente estudo expressou caráter bibliográfico, considerando a pesquisa em sites da internet e a livros de leitura corrente e de referência localizados em bibliotecas. Por ter trabalhado com os dados financeiros dos municípios fluminenses, constantes no FINBRA, e a análise de seus códigos tributários, o estudo externou, ainda, natureza documental.

E ainda, quanto à pesquisa de campo, Fonseca (2002) afirma que essa pesquisa caracteriza-se pelas investigações em que, além da pesquisa bibliográfica e/ou documental, realiza-se coleta de dados junto a pessoas, com o recurso de diferentes tipos de pesquisa (pesquisa *ex-post-facto*, pesquisa-ação, pesquisa participante, etc.).

Após a análise que apontou que 23 prefeituras não concedem isenção de IPTU, os autores compareceram ao Fórum de Rio Claro, por ser próximo da UFRRJ, e acompanharam, após autorização, Oficial de Justiça na cobrança de IPTU em atraso.

4 - ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção analisa os resultados obtidos nas pesquisas realizadas no Código Tributário dos 92 municípios do Estado do Rio de Janeiro, verificando se possuem isenção do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, e ainda, realizando um levantamento das transferências Constitucionais para esses entes da federação, utilizando como base os dados extraídos das Finanças Brasil (FINBRA) e pesquisa de campo.

4.1 Isenção do IPTU

Ao realizar o levantamento do Código Tributário de cada município fluminense, foram encontradas algumas dificuldades no sentido de localizar a legislação vigente sobre o tema em questão.

Das 92 cidades do Rio de Janeiro, 10 (Aperibé, Armação dos Búzios, Bom Jardim, Cambuci, Duas Barras, Rio das Flôres, São Fidélis, São Francisco de Itabapoana, Sumidouro e Varre-Sai) não disponibilizam de forma transparente o acesso à legislação

municipal de competência desses entes, conforme levantamento realizado pelos autores.

Considerando os 82 municípios nos quais foi possível verificar a existência de isenção ou não do IPTU, apenas 23 não preveem nenhum tipo de isenção em seu CTM. Portanto, dos 82 municípios, 28% das prefeituras fluminenses não concedem qualquer tipo de isenção fiscal para seus munícipes.

Pode-se destacar aqueles que não concedem isenção; Areal, Campos dos Goytacazes, Cantagalo, Carmo, Cordeiro, Italva, Itaocara, Macuco, Magé, Maricá, Mendes, Miguel Pereira, Natividade, Paracambi, Paraíba do Sul, Pinheiral, Porciúncula, Porto Real, Rio Claro, Santo Antônio de Pádua, São José de Ubá, São Sebastião do Alto e Teresópolis.

Em 59 municípios pesquisados, conforme CTM de cada um, foi possível verificar a existência de isenção pelos seguintes motivos:

- **Renda:** O órgão municipal concede isenção ao contribuinte do IPTU, aqueles cuja renda mensal for igual ou inferior a um, dois ou três salários mínimos.

- Um salário mínimo: Angra dos Reis, Carapebus, Piraí e Santa Maria Madalena;

- Dois salários mínimos: Conceição de Macabu, Guapimirim e São Pedro da Aldeia;

- Três salários mínimos: Angra dos Reis (50% de desconto) e Quissamã.

- **Idade:** Os aposentados ou pensionistas, maiores de 60 anos, que possuem renda mensal menor que um, dois ou três salários mínimos:

- Sem definição de renda: Casimiro de Abreu, Engenheiro Paulo de Frontin, Resende, Rio das Ostras e Volta Redonda;

- Um salário mínimo: Nova Friburgo, Quatis e Tanguá;

- Dois salários mínimos: Araruama, Arraial do Cabo, Belford Roxo, Cabo Frio, Cachoeiras de Macacu, Comendador Levy Gasparian, Duque de Caxias, Guapimirim, Iguaba Grande, Itaboraí, Laje do Muriaé, Mangaratiba, Mesquita, Nilópolis, Nova

Iguaçu, Paraty, Paty do Alferes, Petrópolis, Rio Bonito, Seropédica, Silva Jardim e Vassouras;

- Três salários mínimos: Barra Mansa, Itaguaí, Japeri, Niterói, Rio de Janeiro, São Gonçalo, São João de Meriti e Saquarema.

Portadores do vírus da AIDS ou doença mental (Saúde): Engenheiro Paulo de Frontin, Macaé, Niterói, Nova Friburgo, Resende (50% de desconto), Rio de Janeiro, São João da Barra, Saquarema e Trajano de Moraes.

Área Construída: O titular do domínio útil ou possuidor, com área construída, no máximo 80 M (Nova Friburgo), 70 M (Barra do Piraí, Barra Mansa, Macaé, Miracema, Quatis, São José do Vale do Rio Preto, Sapucaia, Trajano de Moraes e Três Rios), 60 M (Itaperuna, São João da Barra, Saquarema e Valença), 50 M (Bom Jesus do Itabapoana), 40 M (Cardoso Moreira) e 30 M (Itatiaia e Queimados).

4.2 Receita Tributária x Receita de Transferências

A transferência tributária é a divisão dos tributos arrecadados pela União aos demais entes da federação, que são os estados, Distrito Federal e municípios, conforme já abordado no referencial teórico. Já a receita tributária é a arrecadação própria dos sujeitos passivos supracitados.

A presente análise busca verificar as transferências correntes dos municípios fluminenses em relação à receita tributária auferida por estes no ano de 2016. Foram obtidos os dados de oitenta e nove cidades, conforme levantamento realizado na Secretaria de Finanças (FINBRA).

Tabela 2 - Municípios com indicativo de maior/menor dependência da transferência constitucional.

Receitas / Município	Sao José de Ubá	Laje do Muriaé	São Fidélis
Tributárias	404.189,35	450.588,41	1.493.815,52
Transferências Correntes	34.510.428,49	33.717.808,97	79.624.553,84
Relação	1,17%	1,34%	1,88%

Fonte: Elaborada pelos autores, conforme levantamento realizado no FINBRA.

Observa-se que, dos oitenta e nove municípios analisados, três municípios da Tabela 02 são os que possuem um indicativo de maior dependência da transferência constitucional.

Entretanto, outros municípios são mais eficientes sobre suas receitas próprias, conseguindo, assim, uma boa arrecadação dos tributos de sua competência.

Tabela 3 - Cidades com indicativo de maior/menor dependência da transferência constitucional.

Receitas / Município	Niterói	Macaé	Rio de Janeiro
Tributárias	755.989.304,97	770.732.245,58	9.922.153.337,96
Transferências Correntes	1.011.552.196,15	1.020.756.932,82	7.823.605.643,65
Relação	74,74%	75,51%	126,82%

Fonte: Elaborado pelos autores, conforme levantamento realizado no FINBRA.

Apenas a cidade do Rio de Janeiro, dentre todos os municípios fluminenses, arrecada mais do que recebe de Transferência Tributária Constitucional. Dessa maneira, percebe-se que, nos municípios do Rio de Janeiro, com única exceção de sua capital, a maior parte dos recursos que compõem suas Receitas Correntes tem origem na União e no estado. Vale realçar que são recursos que pertencem a esses entes municipais, mas que têm origem em outros entes políticos.

4.3 Pesquisa de Campo

Em pesquisa de campo realizada no Município de Rio Claro, que não concede isenção de IPTU, os autores compareceram ao Fórum daquele município e, após autorização do Oficial de Justiça, acompanharam esse profissional em diligências de cobrança de IPTU em atraso. Entre algumas diligências, vale destacar a referente ao cumprimento do mandado judicial de penhora referente ao processo nº 0001323-69.2015.8.19.0047, em decorrência de débitos de IPTU dos anos de 2011, 2012 e 2013, e inscritos em dívida ativa daquele município, no valor

de R\$ 984,35 (novecentos e oitenta e quatro reais e trinta e cinco centavos).

A escolha por Rio Claro ocorreu pelo fato de ser o município, dentre os que não concedem isenção, o mais próximo da UFRRJ, e, ainda, pelo motivo de um dos autores ocupar o cargo de Oficial de Justiça daquela Comarca.

Seguem fotos - apenas com o propósito de melhor visualizar a realidade de parcela significativa dos contribuintes deste país - de imóvel objeto de penhora judicial em decorrência de seu proprietário se encontrar inadimplente em relação à cobrança de IPTU, referente aos anos de 2011 a 2013, com dívida no valor de R\$984,35:

Fotos 01 e 02 – Imóvel objeto de Penhora por dívida de IPTU



Referente ao processo: 0001323-69.2015.8.19.0047

A pesquisa de campo se limitou a Rio Claro, uma vez que se pretendeu, tão somente, realçar o estado de calamidade financeira em que alguns cidadãos se encontram e, mesmo assim, são executados judicialmente para honrarem com o pagamento de IPTU.

Os autores entendem que não é difícil imaginar que, num país como o Brasil, inúmeras situações similares à visualizada

nas fotos, de extrema pobreza, ocorrem como no caso do processo anteriormente mencionado. Portanto, compreendem que não há necessidade de expor outros cenários como o aqui apresentado.

Cabe ainda destacar que o objetivo da presente pesquisa consiste em analisar se a concessão de isenção de IPTU representa necessariamente perda de arrecadação ou, em respeito ao mínimo existencial, poderá significar melhor eficiência financeira e social do ente público na arrecadação desse imposto. Sendo assim, não consiste em verificar se há contribuintes em extrema pobreza. O intuito da pesquisa foi de chamar a atenção do leitor.

Portanto, os autores, com a pesquisa de campo, não pretenderam comprovar a existência de pessoas em situações de extrema pobreza sendo cobradas por execução fiscal. O intuito foi realçar o descalabro que é cobrar tributos de quem não tem como pagar. Para evidenciar pobreza no Brasil, não há necessidade de pesquisa, basta apenas ter o mínimo de conhecimento sobre este país.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A abordagem sobre se a concessão de isenção de IPTU representa necessariamente perda de arrecadação ou, em respeito ao mínimo existencial, poderá significar melhor eficiência financeira e social do ente público na arrecadação desse imposto predial, pode ser considerada como alcançada. Não obstante, algumas considerações serão apresentadas.

A presente pesquisa, quando procurou analisar quais municípios do Rio de Janeiro não concedem isenção de IPTU, identificou que 23 (vinte e três) prefeituras, dentre 82 (oitenta e duas) analisadas, não concedem esse benefício fiscal. Desse modo, a grande maioria, cerca de 72% dos municípios fluminenses disponibilizam Isenção Fiscal de IPTU.

Em relação àqueles que concedem esse benefício fiscal, os requisitos mais comumente adotados por esses entes públicos municipais para permitirem que seus contribuintes tenham direito à isenção do IPTU são Renda, Idade, Doença e Área Construída.

Dentre a Renda, a concessão desse benefício se estende para contribuintes com renda familiar mensal de um até três salários mínimos.

Quanto à Idade, alguns entes municipais concedem a isenção para aposentados ou pensionistas acima de 60 anos de vida. Entretanto, a maioria das prefeituras combina esse requisito com o fator Renda. Assim, Quatis, por exemplo, permite a isenção do IPTU em caso de o contribuinte ser aposentado ou pensionista, com mais de 60 anos, e possuir renda familiar mensal de um salário mínimo. Outros, no caso de renda de dois salários.

Quanto à área construída, o benefício fiscal é concedido quando o titular do domínio útil ou possuidor for o contribuinte de área construída que varia de 30 m² até 80 m².

Em relação à possível dependência dos entes municipais quanto às transferências tributárias constitucionais, este estudo identificou que, no Rio de Janeiro, o único município que arrecada mais receitas tributárias do que recebe de transferências é a sua capital.

Quando se verificou o custo que a Administração Pública se sujeita para realizar a cobrança do IPTU em atraso, o presente trabalho recorreu ao estudo do IPEA, que identificou que um processo na Justiça Federal, referente à Execução Fiscal, pode ser expresso pelo valor de R\$ 4.368,00 (quatro mil, trezentos e sessenta e oito reais).

Portanto, é de bom alvitre que cada município, até mesmo recorrendo à metodologia utilizada pelo IPEA, realize estudos que possam mensurar o valor de cada processo em suas ações de execução fiscal. O valor apresentado pelo IPEA serve de parâmetro para que as prefeituras percebam que esses processos não são gratuitos; geram despesas!

O presente trabalho analisou a questão social no que se refere a não conceder isenção e cobrar IPTU daqueles que se encontram em condições em que o pagamento do tributo inviabilize suas vidas com dignidade. Evidenciou-se que em situações em que a cobrança de tributos passa a atingir a esfera mínima

de existência dos indivíduos, insistir nessa atividade representa uma ofensa à dignidade do contribuinte, como também ineficiência na gestão financeira do ente público, pois, inegavelmente, acaba por realizar dispêndio de recursos financeiros, materiais e humanos - conforme identificado no estudo do IPEA - na cobrança do IPTU, que não se materializará no recebimento do tributo devido.

Por fim, vale ressaltar que a presente pesquisa não teve por intenção esgotar o tema aqui estudado e sugere, ainda, a realização de novos estudos, especialmente no cômputo dos custos das cobranças de tributos em atraso por parte dos entes públicos. ❖

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 8. ed. São Paulo: Método, 2014.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário*. 15^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE, Vivian Curvacho Faria. *O IPTU Progressivo como meio de efetivação da Função Social da Propriedade*. Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/2semestre2009/trabalhos_22009/VivianCurvachoFariadeAndrade.pdf> Acesso em 20/06/2019.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BARROSO, Luís Roberto. (2001), “Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)” *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de atualização jurídica, v. 1, n. 6, setembro de 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 05 jun. 2019.

BORBA, Claudio. *Direito Tributário*. 13^a ed., Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2003.

BORBA, Claudio. *Direito Tributário: Teoria e Questões*. 24. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

BRASIL, Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5 dez. 1988.

_____. Lei Complementar 116 de 31 de Julho de 2003. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm> Acesso em 17/06/2019.

_____. Lei Complementar 157 de 29 de Dezembro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp157.htm> Acesso em 17/06/2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso De Direito Constitucional Tributário*. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CTN, Código Tributário Nacional – Lei 5.172/66. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em 18/06/2019.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FONSECA, J. J. S. *Metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito Tributário Brasileiro*. 1. Ed. Niterói: Impetus, 2009.

MALHOTRA, N. *Pesquisa de marketing*. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa*. 4. ed., São Paulo: Atlas, 1999.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*, 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 8ªed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.