

**IPTU. Isenção. Leis autorizadas. Revogação expressa da última norma concessora de isenção. Efeitos. Consulta. Executivo Municipal de Tapes.**

Vem a esta Auditoria, para parecer, Consulta formulada pelo Prefeito Municipal de Tapes, Senhor Renato Luiz Coutinho Garcez, relativamente à isenção de Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU aos loteadores referentes aos terrenos não comercializados, e posterior revogação, salientando as seguintes dúvidas:

- 1) A Lei Municipal nº 1.795/98 teria revogado as Leis nº 1.587/95 e nº 1.656/96?
- 2) Qual o alcance da Lei nº 1.587/95 que concedeu o benefício para os loteamentos **autorizados e ou regularizados** a partir de 1993 e até a data da promulgação da Lei, 17-10-1995, e, ainda, daqueles que viessem a ser regularizados até dezembro de 1995.
- 3) Se entender que os benefícios concedidos pela Lei nº 1.795/98 não podem ser suprimidos pela nova Lei, a isenção será mantida sobre todos os lotes regulamentados no período compreendido entre a promulgação da Lei nº 1.795/98 e a Lei revogatória nº 1.986/2001. Ainda, nesse caso, como fica a cobrança escalonada do IPTU?
- 4) Revogada a Lei nº 1.795/98, os loteadores beneficiados pela Lei nº 1.587/95 não gozam mais do direito de pagar o IPTU de forma escalonada?
- 5) A Lei nº 1.986/2001 podia revogar a Lei nº 1.795/98? A Lei revogada surte seus efeitos até a revogação, garantindo-se aos loteadores beneficiados pela Lei nº 1.587/95, o direito de, no ano de 2001, pagarem apenas 20% sobre o IPTU?

A Consulta veio acompanhada do Parecer nº 47/2003 (fls. 13 a 17) da Assessoria Jurídica do Município, que posiciona-se pela possibilidade de revogação, a qualquer tempo, das leis concessivas das referidas isenções, uma vez que conclui não haver exigência de qualquer contrapartida por parte dos beneficiários, devendo ser respeitados os benefícios concedidos até o exercício de 2001.

Igualmente acompanha a Consulta pronunciamento da DPM - Delegações de Prefeituras Municipais (fls. 18 a 26) que opina pela possibilidade de revogação de Isenção do IPTU, por lei com eficácia a partir do exercício seguinte, nos termos do art. 140, III, do CTN, ressalvados apenas os loteamentos em relação aos quais a isenção pode caracterizar-se como onerosa. A manifestação consigna que **somente em relação aos loteamentos encaminhados e aprovados pelo município a partir da vigência da Lei nº 1.795/98**, portanto a partir de 1º de janeiro de 1999 até a revogação daquela norma, é viável sustentar a manutenção da isenção, **somente estes poderão alegar a condição de investirem na implantação do empreendimento em razão do favor fiscal**. Quanto aos demais entende tratar-se de mera liberalidade.

A matéria foi examinada pela Consultoria Técnica na Informação nº 002/2004, cuja conclusão apresenta sintonia com a manifestação da DPM, ou seja, deve ser mantida a isenção conferida pela Lei nº 1.795/98 **quanto aos lotes não vendidos de loteamentos cujos processos de aprovação tenham iniciado após o advento da Lei Municipal nº 1.795/98 até a sua revogação**. As demais conclusões e respostas decorrem desta posição.

É o relatório.

A matéria consultada diz respeito à revogabilidade ou não de isenção de IPTU concedida por leis municipais.

Resumidamente, a municipalidade, através da Lei nº 1.587, de 17 de outubro de 1995 (fl. 08), estabeleceu isenção tributária de IPTU pelo prazo de 5 (cinco) anos a contar de janeiro de 1995, **sobre todos os terrenos ainda não vendidos, resultantes de loteamentos autorizados e/ou regularizados a partir de 1993, até 17-10-95** (art. 1º) e, *a contar de 1º de janeiro de 1996, sobre todos os terrenos enquanto não vendidos e resultantes de loteamentos que venham a ser autorizados até dezembro de 1995* (art. 2º).

## Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

A Lei Municipal nº 1.656, de 16 de dezembro de 1996 (fl. 09), alterou o prazo para requerimento do benefício.

Já a Lei Municipal nº 1.795, de 30 de dezembro de 1998 (fl. 10), veio conceder isenção do IPTU, a **todos os loteadores de empreendimentos devidamente regularizados, abrangendo terrenos loteados, sem edificações** (art. 1º) e **não comercializados** (art. 6º).

A isenção tributária estabelecida pela Lei nº 1.795/98 foi concedida pelo prazo de 5 (cinco) anos, findo os quais passa a incidir de forma escalonada crescente até o décimo ano quando ocorrerá a incidência integral, vigendo a partir da data inicial de aprovação do loteamento pela municipalidade.

O favor fiscal concedido pela Lei nº 1.795/98, consistente em dispensa do pagamento do tributo devido, foi estendido a todos os lotes de loteamentos aprovados e não comercializados (art. 5º), ampliando isenções anteriores, concedidas pela Lei nº 1.587/95 e alteração de 1996, para conceder uma redução progressiva até a incidência integral do tributo a partir do décimo ano, art. 2º.

Exige, apenas, a informação de todas as transmissões realizadas a qualquer título (art. 7º), o que, diga-se de passagem, constitui mero dever de boa-fé dos beneficiários.

Por fim, veio a Lei Municipal nº 1.986, de 17 de outubro de 2001, revogar expressamente a Lei nº 1.795/98.

Diga-se, inicialmente, que as isenções concedidas implicam renúncia de receitas tributárias e causam sérias dificuldades às administrações municipais, vez que, de regra, não são precedidas de qualquer estudo quanto ao impacto financeiro das medidas adotadas e dos possíveis benefícios a serem alcançados.

A renúncia fiscal foi objeto da Lei de Responsabilidade Fiscal, LC nº 101, de 04-05-2000 que determinou no seu art. 14:

*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:*

*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.*

*§ 1º 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.*

*§ 2º 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.*

No que concerne às questões formuladas, a resposta a todas elas exige, fundamentalmente, o exame da extensão da revogação procedida pela Lei Municipal nº 1986/2001 e eventual repercussão em concessões anteriores decorrentes da Lei nº 1.587/95 e alterações.

Por óbvio, a revogação expressa da Lei nº 1.795/98 tem como efeito imediato que nenhuma nova isenção pode ser concedida com base naquele diploma legal.

Leciona Hugo Machado de Brito:

*A regra geral é a revogabilidade das isenções. O Estado, assim como pode tributar, pode também, evidentemente, revogar as isenções concedidas. Entende-se, porém, que o contribuinte pode ser atraído pelo incentivo que a isenção representa e, assim, passe a*

## Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

*desenvolver atividade em que não se lançaria, se não existisse a isenção, fazendo investimentos vultosos e ficando mesmo em situação de não poder, sem graves prejuízos, desistir. Nestes casos, a retirada da isenção representaria um ludíbrio, sendo, portanto, inadmissível. (1)*

Quanto às isenções já concedidas, com fundamento na norma posteriormente revogada, tem-se, respeitando-se o disposto na regra geral contida no art. 178 do Código Tributário Nacional e na exegese determinada pela Súmula 544 do STF, a sua revogabilidade, salvo se concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições.

Igualmente deve ser respeitado o princípio da anterioridade que determina a vigência da norma tributária no 1º dia do exercício seguinte ao de sua publicação nos termos do art. 104 do CTN. Sobre esta matéria registre-se que o STF e o STJ tem decidido pela incidência imediata da lei que revoga a isenção (STF: Re n. 99.908-RS, Rel. Min. Rafael Mayer, publicado na RTJ 107/430-432 e STJ: RESP 48735/SP; RECURSO ESPECIAL 1994/0015297-3, DATA DA DECISÃO 05/06/1997, FONTE DJ DATA 23/06/1997).

Dentro do quadro pré-fixado pelas normas gerais do CTN possível a revogabilidade das isenções concedidas, à exceção daquelas estabelecidas conjugando prazo determinado e condição onerosa. Não basta apenas o prazo determinado, é necessário que, também, haja ônus imposto ao empreendedor beneficiário.

Na situação sob exame a Lei revogada (nº 1.795/98): a) ampliava isenções já concedidas, art. 4º; b) atribuía isenções a lotes urbanizados anteriormente, não comercializados e não edificados, e ainda não atingidos por isenção art. 5º; e c) concedia isenção aos lotes de empreendimentos **regularizados**, art. 1º.

Observe-se que as leis municipais sob exame não estabelecem expressamente condições onerosas aos beneficiários da isenção.

Não há qualquer condição onerosa, quer expressa, quer implícita, especificamente naqueles casos em que houve a extensão, a beneficiários anteriores, de isenções em percentual escalonado, nos termos do art. 4º da Lei nº 1.795/98.

Também ocorre o mesmo quanto aos terrenos de loteamentos já aprovados e não beneficiários de qualquer isenção anterior, art. 5º da Lei nº 1.795/98.

Já a isenção conferida pelo art. 1º da mesma lei estabelece que a sua concessão depende da regularização de loteamento, o que pressupõe custos a serem suportados pelo empreendedor.

Para definir-se o alcance da isenção importa sublinhar que, dentro do amplo leque de isenções concedidas, as contidas nas alíneas "a" e "b" não estabeleciam quaisquer ônus para os empreendedores de loteamentos e, portanto podem ser objeto de revogação nos termos efetivados pela Lei Municipal de 2001.

No que concerne a alínea "c", antes referida, importa fazer uma importante distinção que ficou até agora obscurecida nas análises antecedentes, a isenção concedida dizia respeito aos empreendimentos regularizados - e o que significa regularizados?

É sabido o problema trazido para as cidades com os empreendimentos irregulares, os loteamentos clandestinos, verdadeiro flagelo da ordenação das cidades.

Pois bem, no texto normativo vê-se, de forma implícita, uma medida de estímulo à regularização fundiária, contemplada com o incentivo da isenção tributária, estimulando assim sua correção urbanística e jurídica. Somente estes, e tão-somente estes empreendimentos regularizados sob o estímulo da norma isentiva local é que podem classificar-se como objeto da salvaguarda tributária e, portanto, não podem ter cassada a isenção que lhes foi concedida pela Lei Municipal revogada.

Essa condição onerosa, incentivadora da regularização fundiária, implícita na Lei nº 1.795/98 resulta que tão-somente a regularização realizada na sua vigência - de 30-12-98 a 17-10-2001 tem direito à manutenção da benesse, porque pode ser compreendida como condição onerosa.

Nesse aspecto, este parecer é mais restritivo que a orientação da Consultoria Técnica.

Em conclusão, e respondendo as questões formuladas:

**Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul**

a) as isenções concedidas na forma da Lei nº 1.587/95 e alteração posterior de 1996 extinguiram-se ao fim de 5 anos;

b) a Lei nº 1.795/98 não revogou a Lei anterior nº 1.587/95 com alteração de 1996, apenas conferiu aos seus beneficiários, nova isenção caracterizada pela incidência progressiva do tributo até a sua integralização. Esta progressão é que veio a ser atingida pela Lei de 2001, fulminando-a;

c) as isenções concedidas pela Lei nº 1.795/98 e que não importaram quaisquer ônus aos empreendedores para percepção do benefício fiscal, tem eficácia até a sua revogação pela Lei nº 1.986/2001;

d) somente cabe a manutenção da isenção aos empreendimentos **regularizados**, isto é, objeto de regularização fundiária, dentro do período de vigência da Lei nº 1.795/98 até sua revogação.

É o parecer.

Porto Alegre, 14 de maio de 2004.

ROZANGELA MOTISKA BERTOLO

Auditora Substituta de Conselheiro

(1) MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 190.

**Processo nº 9263-02.00/03-5**

**DECISÃO: O Tribunal Pleno, em sessão de 02/06/04, à unanimidade, acolhendo o Voto da Senhora Conselheira-Relatora, Substituta, por seus jurídicos fundamentos, alerta, preliminarmente, que a resposta à presente Consulta não constitui prejulgamento de fato ou caso concreto, nos termos do que dispõe o parágrafo 2º do artigo 138 do Regimento Interno deste Tribunal, e decide pelo envio à Autoridade Consulente de cópia reprográfica do Parecer nº 14/2004 da Auditoria, acolhido nesta data, suficiente ao bom esclarecimento da Entidade.**

**PARECER ACOLHIDO.**