

O USO DO SOFTWARE NO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL E O NECESSÁRIO RESPEITO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Francielli Honorato Alves¹

Sumário: 1. Considerações iniciais. 2. Os Municípios como entes federados. 3. A competência tributária dos Municípios. 4. O uso de software pelas Administrações Tributárias Municipais. 5. O princípio da legalidade tributária como limite ao exercício da competência tributária. 6. Considerações finais.

1. Considerações iniciais

Considerando a quantidade e a complexidade cada vez mais crescentes de informações envolvidas nos fatos jurídicos que podem ser atingidos pela competência tributária de alguns entes federados que compõem o Estado Brasileiro, tem se tornado cada vez mais necessário o uso de programas de computador por parte das Administrações Tributárias para poder

1. Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), Graduada em Direito pelo Centro Universitário de Rio Preto (UNIRP) e em Licenciatura em Letras pela Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho (UNESP). É coordenadora local do IBET de São José do Rio Preto/SP e professora seminarista e conferencista do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET.

controlar e processar adequadamente essas informações, seja para facilitar o recolhimento de tributos apurados pelos próprios sujeitos passivos, seja para auxiliar na adoção de medidas de fiscalização do cumprimento da legislação tributária.

Essa é uma necessidade especialmente significativa para as Administrações Tributárias da grande maioria dos Municípios brasileiros, que são de pequeno ou médio porte e que naturalmente possuem uma estrutura administrativa com organização muito mais simplificada se comparada àquelas adotadas pelos Estados, pela União e até por Municípios de grande porte, o que faz com que a quantidade de servidores públicos designados para o exercício de funções relacionadas à arrecadação de receitas tributárias próprias nesses Municípios seja muito menor que o necessário para tanto.

Acrescente-se a esses fatos as diversidades econômica, política e social que criam diferentes realidades nos 5.570 Municípios que estão espalhados de Norte a Sul do Brasil e que faz com que, passados 30 anos da promulgação da Constituição Federal de 1988, alguns desses Municípios ainda não tenham exercido plenamente a competência tributária que lhes foi atribuída por esse texto constitucional e muitos deles estejam iniciando agora o processo de informatização das suas Administrações Tributárias. E, se os entes federados que exploram ao máximo as diversas possibilidades de atuação da sua competência tributária possuem seus questionamentos sobre os limites dessa atuação, maiores ainda são as incertezas daqueles que estão começando a se organizar com aparato legislativo e tecnológico para exercer a competência que lhes cabe na arrecadação de receitas tributárias próprias.

É nesse contexto que o presente trabalho procurará analisar a possibilidade do uso de softwares pelas Administrações Tributárias dos Municípios como ferramentas para auxiliar na fiscalização e na arrecadação dos tributos que estão compreendidos na sua competência tributária, bem como facilitar o cumprimento de deveres instrumentais pelos sujeitos passivos relacionados a esses tributos, tendo como principal

limitador o inafastável respeito ao princípio constitucional da legalidade tributária.

2. Os Municípios como entes federados

A Constituição Federal de 1988, ao tratar da estrutura do Estado Brasileiro, atribuiu aos Municípios a natureza de ente federado autônomo² que, juntamente com os Estados, o Distrito Federal e a União, compõem a República Federativa do Brasil³. Com isso, conferiu-lhes a competência para cuidar de determinadas matérias mais diretamente relacionadas ao interesse da população local e também para prestar alguns serviços públicos em favor dessa mesma população.

Para que os Municípios possam legislar a respeito daquelas matérias, esses entes federados contam com Poder Legislativo próprio e independente, com competência privativa para conduzir o processo legislativo de elaboração de leis que tratem sobre matéria de interesse local, como as previstas no art. 30 do texto constitucional, e também para atuar de forma concorrente na regulamentação de outras matérias sobre as quais a União, os Estados e o Distrito Federal também podem legislar (conforme previsto no art. 24 da Constituição). E para colocar em prática essa legislação naquilo que compete à

2. “A atual Constituição da República, além de inscrever a autonomia como prerrogativa intangível do Município, capaz de autorizar até a intervenção federal, para mantê-la ou restaurá-la, quando postergada pelo Estado-membro (art 34, VII, ‘c’), enumera, dentre outros, os seguintes princípios asseguradores dessa mesma autonomia: a) *poder de auto-organização (elaboração de lei orgânica própria)*; b) *poder de autogoverno, pela eletividade do prefeito, do vice-prefeito e dos vereadores*; c) *poder normativo próprio*, ou de autolegislação, mediante a elaboração de leis municipais na área de sua competência exclusiva e suplementar; d) *poder de autoadministração*: administração própria para criar, manter e prestar os serviços de interesse local, bem como legislar sobre seus tributos e aplicar suas rendas.” (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 16 ed. atual. por Márcio Schneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 94).

3. Constituição Federal. Art. 18. *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.*

Administração Pública executar e também para exigir que as pessoas físicas e jurídicas que estão sujeitas a essa mesma legislação cumpram com as obrigações que lhe foram impostos por ela, a Carta Magna também previu que cada Município teria seu próprio Poder Executivo (art. 29)⁴.

Contudo, para que os Municípios possam exercer plenamente essas competências legislativas e administrativas que lhe foram atribuídas pela Constituição Federal, precisam de recursos financeiros para custear as despesas necessárias à manutenção da própria estrutura dos seus Poderes Executivo e Legislativo e também à prestação dos serviços públicos de competência municipal. Em razão disso, a mesma Carta Constitucional garantiu aos Municípios meios para que obtivessem receitas públicas para garantir o pagamento daqueles valores. Como bem ensinava o Professor Hely Lopes Meirelles:

“Com efeito, inexpressivas seriam a autonomia política e a autonomia administrativa sem recursos próprios que garantissem a realização de obras e a manutenção de serviços públicos locais. Seria uma quimera atribuir-se autogoverno ao Município sem lhe dar renda adequada à execução dos serviços necessários ao seu progresso. Felizmente, o legislador constituinte desde 1946 compreendeu bem essa realidade e a deficiência dos regimes anteriores, que, embora apregoando a importância do Município na vida nacional, lhes negavam recursos indispensáveis à sua subsistência como entidade autônoma, dotada de governo próprio e de serviços especiais para atender às necessidades de sua população”⁵.

4. Não há apenas Poder Judiciário no âmbito dos Municípios, diferente do que ocorre nos Estados e na União. “(...) Os Municípios não têm e continuarão a não ter órgão jurisdicional próprio. O Poder Judiciário que atua nos Municípios (constituídos em comarca) é o estadual. Aos Municípios, pois, só foram atribuídas duas funções governamentais básicas; a *função legislativa* e a *função executiva*, no que tange à matéria de sua competência. *Legislação e Administração* constituem as funções fundamentais que integram a competência municipal. A primeira exercida pela Câmara Municipal, composta de Vereadores representantes dos municípios; a segunda compreende as atribuições do Prefeito”. (SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 32 ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 57, de 18.12.2008. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 644).

5. MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.*, p. 113-114.

Um desses meios é o recebimento de receitas tributárias decorrentes da instituição e da cobrança de tributos estaduais ou federais. Por expressa determinação constitucional, parte dos valores que a União arrecada com a retenção na fonte de Imposto sobre a Renda e com a cobrança de ITR⁶ e parte do que os Estados arrecadam com a cobrança do IPVA e do ICMS⁷ pertencem aos Municípios que tiveram alguma relação com os fatos jurídicos que permitiram a cobrança daqueles tributos. Grande parte dos Municípios brasileiros hoje custeiam a maioria de suas despesas com essas receitas advindas de transferências obrigatórias, o que prejudica, de fato, a concretização efetiva de sua autonomia em relação aos entes federados detentores da competência tributária desses impostos.

3. A competência tributária dos Municípios

A inclusão dos Municípios na repartição constitucional de competências tributárias que compõem a estrutura do Sistema Tributário Nacional⁸, previsto no capítulo I do título IV do texto constitucional, além de ser um meio utilizado pela Constituição Federal para garantir o recebimento de receitas públicas por esses entes federados, é também uma forma de confirmar a sua autonomia. Com essa medida, permitiu que os Municípios pudessem empregar esforços para buscar as receitas de que necessitam, sem depender, para tanto, de

6. Constituição Federal, art. 158, incisos I e II.

7. Constituição Federal, art. 158, incisos III e IV.

8. “Pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder aglutinante de que são portadoras, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26 ed. 3 tir. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 155).

qualquer autorização ou “favor” de outro ente federado (ou, mais diretamente, dos seus representantes políticos).

Aos Municípios foram atribuídos dois tipos de competência tributária. Uma delas é a competência privativa para instituir e cobrar impostos sobre três fatos jurídicos distintos: (i) a propriedade predial e territorial urbana, (ii) a transferência onerosa e *inter vivos* de bens imóveis e de direitos reais sobre bens imóveis e (iii) a prestação de serviços de qualquer natureza. A detenção dessa competência privativa, prevista no art. 156 da Carta Magna, significa que os Municípios são os únicos entes federados que podem legislar sobre a forma como devem ser cobrados cada um desses três impostos, cabendo a eles regulamentar não apenas a obrigação tributária principal decorrente da prática do fato jurídico tributável por meio de cada imposto, como também os deveres instrumentais relacionados à ocorrência desse fato.

Além disso, os Municípios também receberam, juntamente com a União, os Estados e o Distrito Federal, a competência comum para instituir e cobrar duas outras espécies de tributos: (i) as taxas, que podem ser cobradas em razão da prestação efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível e em razão do exercício do poder de polícia e (ii) as contribuições de melhoria. Por se tratar de espécies de tributos classificados pela doutrina como sendo vinculados a uma atuação estatal⁹, apenas o Município que prestar ou colocar à

9. “Examinando-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto à hipótese de incidência – verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal.

Esta verificação permite classificar todos os tributos, pois – segundo o aspecto material de sua hipótese de incidência consista ou não no desempenho de uma atividade estatal – em tributos vinculados e tributos não vinculados. (...)

Pode-se dizer, portanto, que são tributos (1) vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou uma consequência desta). Neste caso, a lei põe uma atuação estatal no aspecto material da h.i.

São tributos (2) não vinculados aqueles cuja h.i. consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal. Isto é, a lei põe, como aspecto material da h.i., um fato qualquer não consistente em atividade estatal”. (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de*

disposição da população o serviço público específico e divisível é que terá competência para cobrar a taxa de serviço que remunerará as despesas tidas com essa prestação. Da mesma forma, somente aquele Município competente para exercer o poder de polícia sobre determinada atividade é que poderá cobrar a taxa decorrente desse exercício¹⁰. Por fim, caso se verifique a ocorrência de valorização de determinados imóveis em razão da execução de uma obra pública, o Município onde essa obra está localizada poderá ser competente para instituir e cobrar contribuição de melhoria dos proprietários desses imóveis se tiver investido dinheiro público nessa obra.

Mais recentemente, a Emenda Constitucional n.º 39, de 2002, incluiu o art. 149-A no texto da Carta Magna e, com isso, também atribuiu aos Municípios outra competência tributária comum em relação a uma espécie tributária diferente: a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Em razão disso, os Municípios (e também o Distrito Federal) passaram a ser competentes para instituir e cobrar determinado valor, conforme hipóteses e sujeitos passivos definidos em suas respectivas legislações, com a finalidade de custear os serviços de iluminação pública prestados no território municipal.

A atribuição de competência tributária a um ente federado significa que a Constituição Federal confere a esse ente

incidência tributária. 6 ed., 9 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 130-131).

10. Sobre a competência municipal para a instituição e a cobrança de taxas, explica o Professor Aires Barreto: “Só é competente para a instituição de taxa a pessoa detentora da titularidade da ação estatal, consoante a outorga constitucional de competência, nos termos dos arts. 21, 23, 24, 25, 26, 29, 30 e 32, eventualmente esmiuçada nas Constituições dos Estados, nas leis orgânicas e nas leis ordinárias. Em outras palavras, se a atribuição administrativa é do Município A, só é competente para criar taxa respectiva o mesmo Município A. Nenhum outro poderá criá-la.

Um mesmo contribuinte pode submeter-se à taxa federal, à outra, estadual, e até a uma terceira, municipal, pelo fato de desenvolver esta ou aquela atividade. Convém ter presente que, embora a situação em que se encontra o contribuinte seja única, a atividade estatal, notadamente no campo do poder de polícia, pode alcançá-la no âmbito federal, estadual, distrital e municipal, mas apenas em razão do exercício de atribuições diversas, contidas, cada qual, nas respectivas competências.” (BARRETO, AIRES F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 474-475).

poderes para legislar sobre as hipóteses em que será possível a cobrança de determinado tributo e também sobre as consequências que serão impostas ao sujeito que estiver relacionado direta ou indiretamente àquelas hipóteses¹¹. É com base nessa legislação, produzida pelo Poder Legislativo Municipal, que o Poder Executivo do mesmo Município poderá exercer o seu poder de fiscalizar os sujeitos passivos de cada tributo com o objetivo de exigir o pagamento dos créditos tributários devidos por cada um deles e, com isso, garantir a efetiva arrecadação da receita tributária própria que a Carta Magna atribuiu a esse ente federado. Aplicam-se, nesse ponto, as lições do Professor Geraldo Ataliba:

“A finalidade última almejada pela lei, no caso, é a transferência de dinheiro das pessoas privadas, submetidas ao poder do estado, para os cofres públicos. Esta movimentação física de dinheiro (coisa material) não pode ser obtida senão por meio de comportamentos humanos. (...)

Estes comportamentos podem ser de agentes públicos, de terceiros ou dos próprios obrigados. Em geral o resultado final (abastecimento dos cofres públicos) se obtém pela combinação dos três.

Daí, usa-se o direito como forma de obrigar tais comportamentos. Num primeiro momento, o direito atribui determinada importância ao poder público, importância esta pertencente a uma pessoa privada. Num segundo momento, determina que esta ou outra pessoa leve esta importância e a entregue a um agente público, com destino aos cofres públicos¹².

Contudo, quando se fala em Municípios no Brasil, a referência que se faz é a 5.570 (cinco mil, quinhentos e setenta) entes

11. “Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo. (...)”

No plexo das faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, figura a de editar normas que disciplinem a matéria tributária, desde a que contemple o próprio fenômeno da incidência até aquelas que dispõem a propósito de uma imensa gama de providências, circundando o núcleo da regra-matriz e que tornam possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres cometidos ao sujeito passivo”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Op. cit.**, p. 217-218).

12. ATALIBA, Geraldo. **Op. cit.**, p. 29-30.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

federados distintos, distribuídos nas cinco regiões administrativas que compõem o território nacional e que abrangem as mais diferentes realidades econômicas, sociais e políticas verificáveis em um país de extensão continental como este. Isso faz com que, passados exatos 30 anos da promulgação da Constituição Federal de 1988, muitos Municípios brasileiros ainda não exerceram de forma plena e efetiva a competência tributária que receberam para garantir aquela autonomia mencionada acima.

Utilizando as lições do Professor Paulo de Barros Carvalho:

“Manifesta-se, de fato, a competência tributária, ao desencadearem-se os mecanismos jurídicos do processo legislativo, acionado, respectivamente, nos planos federal, estadual e municipal. Por esse iter, rigidamente seguido em obediência às proposições prescritivas existentes, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios elaboram as leis (acepção larga), que são promulgadas e, logo depois, expostas ao conhecimento geral pelo ato da publicação. Vencidas as dificuldades desse curso formativo, ingressam os textos legislados no ordenamento em vigor, surgindo a disciplina jurídica de novas situações tributárias, no quadro do relacionamento da comunidade social. Foi exercida a competência, enriquecendo-se o direito positivo com o acréscimo de outras unidades normativas sobre tributos”¹³.

A falta desse efetivo exercício da competência tributária é verificável em alguns Municípios de pequeno porte que ainda não possuem uma legislação própria que trate sobre a instituição e a cobrança de tributos municipais em seus territórios. A consequência dessa omissão legislativa sobre quais hipóteses levariam à cobrança de cada tributo que a Constituição Federal lhe atribuiu é a impossibilidade de esses Municípios buscarem o recebimento desses tributos, já que estariam impedidos. Trata-se de efeito decorrente da aplicação do princípio constitucional da legalidade tributária, previsto no art. 150, inciso I da CF, como sintetiza o Professor Roque Antônio Carrazza:

13. CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 236-237.

“De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições, que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada.

(...) Dito de outro modo, só à lei – tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmites e formalidades exigidos pela Constituição – é dado criar ou aumentar tributos”¹⁴.

Situação semelhante de falta de exercício efetivo da competência tributária é a verificada em outros Municípios que possuem uma legislação própria para instituir a cobrança de impostos e taxas nos seus territórios, prevendo as regras específicas que serão aplicadas em cada caso, além de normas gerais a serem aplicadas na cobrança daqueles valores, mas essa legislação foi editada antes do advento da Constituição Federal de 1988 e ainda não foi atualizada. Isso faz com que algumas das regras previstas nessa legislação tenham se tornado inconstitucionais, por violar a nova ordem constitucional, mas continuem vinculando as autoridades administrativas que compõem o Poder Executivo daqueles Municípios¹⁵.

14. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30 ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 84/2014. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 290-291.

15. É o que ocorre, por exemplo, com a previsão expressa da chamada “Taxa de Expediente”, cobrada pelos Municípios em razão da emissão de todo e qualquer documento de arrecadação de receitas tributárias e não tributárias próprias. O Supremo Tribunal Federal já decidiu, no RE 789.218 RG/MG (julgamento 17/04/2014, DJe 01/08/2014) que essa cobrança é inconstitucional, haja vista que não há nenhuma prestação de serviço público específico e divisível por parte do Poder Executivo ao cidadão no momento em que emite um documento de arrecadação que poderia permitir a cobrança dessa taxa. Contudo, a legislação de muitos Municípios ainda prevê expressamente essa exigência, o que tem fundamentado a decisão dos servidores que atuam nos setores responsáveis pela constituição dos créditos tributários do Município a continuarem lançando de ofício a cobrança dessa taxa.

O mesmo problema ocorre com a cobrança da chamada taxa de limpeza e conservação de vias e logradouros públicos, prevista no Código Tributário de alguns Municípios para ser cobrada em razão da prestação, pelo Executivo municipal, do serviço público de limpeza de ruas, praças e demais locais públicos, que não se restrinja à simples coleta de lixo depositado em frente aos imóveis. Por ter como hipótese de incidência a prestação de um serviço que não é específico e divisível, a cobrança dessa

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Nessa segunda situação, também é muito provável que essa legislação elaborada com fundamento na Constituição Federal anterior à de 1988 não contemple o exercício da competência municipal relacionada à instituição e à cobrança do imposto sobre a transmissão onerosa e *inter vivos* de bens imóveis e de direitos reais sobre bens imóveis, o chamado ITBI, haja vista que, naquela ordem constitucional, a competência para a tributação desse tipo de transmissão da propriedade imobiliária e também daquela realizada de forma gratuita, ainda que *inter vivos* ou por *causa mortis*, era atribuída apenas aos Estados. É o que se nota na leitura das normas gerais sobre a cobrança do “imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos” dispostas nos arts. 35 a 42 do Código Tributário Nacional.

Com o advento da Constituição Federal atual, a competência para tributar as transmissões de propriedades imobiliárias foi dividida entre Estados e Municípios, cabendo aos primeiros a tributação daquelas transmissões quando realizadas de forma gratuita (conforme art. 155, inciso III do texto constitucional), passando os Municípios a terem competência para tributar as transmissões realizadas de forma onerosa (prescrição do art. 156, inciso II da Carta Magna).

Contudo, os Municípios cujo Código Tributário Municipal ainda seja anterior a outubro de 1988 e que não tenham publicado, após aquele ano, lei específica para instituir a cobrança do ITBI sobre as transmissões onerosas dos bens imóveis localizados no seu território não terão exercido sua competência tributária relacionada a esse imposto e, conseqüentemente, não terão fundamento legal para exigir o seu pagamento, o que pode caracterizar a dispensa de uma receita que poderia ser significativa para os cofres públicos municipais.

Também é importante considerar a situação daqueles Municípios que, apesar de terem atualizado sua legislação

taxa também já foi considerada inconstitucional pelo STF (RE 5833.463 AgR/BA – julgamento 07/02/2012, DJe 09/03/2012), mas continua sendo realizada pelos servidores que estão vinculados à legislação dos Municípios que preveem essa cobrança.

tributária básica após o advento da Constituição Federal de 1988 e após a publicação da Lei Complementar n.º 116, que, no ano de 2003, prescreveu normas gerais a serem seguidas por todos os Municípios e pelo Distrito Federal no exercício da competência para instituição e cobrança do imposto sobre serviços de qualquer natureza, o ISS ou ISSQN, ainda não fizeram uma revisão da lista de serviços prevista nessa legislação após janeiro de 2017. Nesse caso, esses Municípios ainda não incluíram, na sua legislação própria, as novas atividades que a Lei Complementar n.º 157, de 29 de dezembro de 2016, passou a prever como prestações de serviços tributáveis por meio do ISS, o que impede aqueles Municípios de cobrar esse imposto sobre a ocorrência daqueles fatos jurídicos em seu território.

Por fim, ainda é necessário mencionar os casos de Administrações Tributárias municipais que, apesar de terem uma legislação municipal atualizada nessa matéria, adotam práticas no procedimento de cobrança de tributos que destoam do que está previsto naquela legislação. É o caso, por exemplo, da exigência de retenção na fonte do ISS por tomador de serviço em situação que não esteja prevista na lei municipal como hipótese de responsabilidade tributária, tendo como única justificativa pragmática a facilitação da arrecadação daquele tributo. Ou, ainda, o exemplo da obrigatoriedade do recolhimento do ISS aos cofres municipais sob o fundamento de que o tomador do serviço tributado está localizado nesse Município, ainda que a prestação de serviço não tenha sido executada nesse território, em claro confronto com as regras gerais que definem o critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS prescritas pelo art. 3º da Lei Complementar n.º 116/2003¹⁶.

16. Observe-se a crítica do Professor Aires Barreto sobre esse conflito horizontal de competências tributárias entre Municípios: “É preciso ter extrema cautela, porquanto a regra inserta no art. 6º da Lei Complementar n. 116/2003, ao prever a introdução de responsabilidade tributária, possibilita a criação de inúmeros conflitos de competência, pois alguns Municípios onde os serviços são prestados vêm exigindo que o tomador dos serviços faça, em quaisquer circunstâncias, a retenção do imposto. Muitos deles têm previsto ‘substituições’ incabíveis, cujo propósito não é outro senão o de fraudar a hipótese de incidência do ISS, por via do seu aspecto espacial.

Situações como as descritas acima fundamentam a afirmação de que as competências tributárias previstas para os Municípios no Sistema Tributário Nacional que foi desenhado pela Constituição Federal de 1988 ainda não foram efetivamente exercidas e de forma plenamente constitucional por muitos daqueles entes federados, especialmente os que são de pequeno e médio porte e que se encontram em regiões com baixo desenvolvimento econômico. E a deficiência da legislação tributária é apenas um dos fatores que prejudicam o exercício dessa competência constitucional por esses Municípios.

4. O uso de software pelas Administrações Tributárias Municipais

A falta de uma quantidade suficiente de servidores habilitados para o exercício da competência fiscalizatória em matéria de tributos municipais é outro ponto que tem impedido muitos Municípios brasileiros de conseguirem efetivamente arrecadar sua receita tributária própria. Ainda que contem com um Poder Legislativo atento às alterações das normas gerais que compõem o sistema tributário nacional e façam as atualizações necessárias na legislação tributária local, o Poder Executivo desses Municípios não possui servidores públicos concursados para ocupar cargos cuja competência compreenda a fiscalização dos sujeitos passivos dos tributos municipais, o lançamento de ofício de créditos tributários municipais, a revisão dos créditos tributários apurados pelo próprio sujeito passivo e a efetiva cobrança do seu pagamento.

É muito comum verificar, especialmente em Prefeituras de Municípios de pequeno e médio porte, que o número

(...) Deveras, o Município em que está situado o estabelecimento prestador pretende o imposto, invocando a regra geral prevista na Lei Complementar n. 116/2003; o Município no qual o serviço é entregue elege o tomador como substituto. Diante disso, para receber o preço (fruto da prestação de serviços), o prestador tem que se sujeitar à retenção prevista na lei municipal. Concomitantemente, vê-se obrigado a pagar ISS no Município em que está seu estabelecimento prestador” (BARRETO, AIRES F. *Op. cit.*, p. 171).

de servidores designados para o setor responsável pela arrecadação da receita tributária é muito aquém do necessário para que o Município consiga exercer a fiscalização preventiva e também a repressiva para buscar o recebimento dessa receita, o que só faz mitigar aquela autonomia que a Constituição Federal se preocupou em garantir para esses entes. Na análise dessa realidade, é importante lembrar as lições do Professor Roque Antônio Carrazza sobre a aplicação do princípio da eficiência em matéria tributária:

“Voltando ao campo tributário, o *princípio da eficiência* exige que toda intervenção da Fazenda Pública se dê na justa medida e de modo adequado, tendo em vista a máxima eficácia e otimização dos direitos concorrentes do fisco e do contribuinte.

A Administração Fazendária deve não só adotar, como velar para que venham adotados (pelos contribuintes ou por terceiros a eles relacionados), comportamentos capazes de garantir, *a priori*, que os tributos serão lançados e cobrados com exatidão.

Afinal, é dever do Estado assegurar a normal percepção da renda pública, até para que se cumpra o *dever fundamental de pagar tributos*, evitando-se a evasão fiscal, que, de fora a parte os prejuízos que acarreta ao Erário, constitui-se em nocivo fator de desequilíbrio da livre concorrência.

Não nos esqueçamos de que as pessoas políticas devem, respeitados os direitos e garantias individuais, envidar todos os esforços para que cada contribuinte (pessoa física ou jurídica) cumpra, com exatidão, seus encargos tributários. Com isso, elas, de um lado, obtêm os recursos pecuniários que lhes permitirão conferir efetividade aos objetivos que a Constituição e as leis lhes indicam e, por outro, impedem que empresas, recolhendo tributos *a menor*, façam concorrência desleal às que cumprem, a preceito, seus encargos fiscais”¹⁷.

Nesse contexto, para tentar compensar a falta de servidores públicos responsáveis pela arrecadação da receita tributária, a grande maioria dos Municípios brasileiros, o que inclui os de pequeno e médio porte, tem adotado softwares especializados no controle de dados necessários para a cobrança de

17. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 224-225.

tributos municipais. Trata-se de programas de computador desenvolvidos para permitir o registro de informações de cada fato jurídico que pode ser tributado pelo Município e também das pessoas físicas e jurídicas envolvidas na ocorrência daqueles fatos, com a finalidade de processar essas informações e gerar novos dados importantes para a busca da arrecadação de tributos pelo Executivo e também para facilitar o cumprimento de deveres instrumentais em matéria tributária pelos sujeitos passivos dos tributos municipais¹⁸.

Esses tipos de software geralmente permitem a criação de cadastros dos imóveis existentes no território Municipal, dos estabelecimentos comerciais, das indústrias, dos prestadores de serviços e dos seus tomadores, bem como de todos os outros tipos de informação que sejam importantes para que o Poder Executivo conheça as atividades econômicas e as propriedades imobiliárias que existem naquele Município e que podem ou não ser atingidas pela cobrança de algum tributo municipal. Com base nessas informações e utilizando de relatórios e outros recursos analíticos que podem ser disponibilizados por esse software, o servidor público consegue otimizar seu trabalho e analisar com mais eficiência os dados que indiquem quais fatos ou quais pessoas devem ser fiscalizados, por não estarem cumprido corretamente com suas obrigações tributárias.

É também a partir desse tipo de software que os Poderes Executivos Municipais podem realizar os lançamentos de

18. Sobre os efeitos positivos do uso de softwares não só na arrecadação de tributos, mas na facilidade do cumprimento dessas obrigações pelos sujeitos passivos, é interessante observar as conclusões da Professora Daniela Floriano: “A simplificação do processo e do armazenamento de informações, as quais agora não dependem mais de grandes arquivos, aliada à redução da burocracia com a entrega e registro eletrônico dos documentos por meio da certificação digital a longo prazo tendem a reduzir custos com transporte, armazenagem e autenticações.

O aumento da arrecadação relacionado exclusivamente a estas medidas, aliado à redução da sonegação e informalidade, neste cenário, invariavelmente implicará no futuro o aumento da arrecadação tributária”. (FLORIANO, Daniela Cristina Ismael. A informatização da arrecadação e a racionalização do sistema tributário. In: SOUZA, Priscila de (org.) CARVALHO, Paulo de Barros (coord). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses: IBET, 2017, p. 198).

ofício de impostos e taxas imobiliárias, bem como revisar os valores dos créditos tributários apurados pelos sujeitos passivos de impostos aos quais se aplicam o chamado “lançamento por homologação”. Muitos dos procedimentos adotados na identificação e na cobrança dos devedores de tributos, que há alguns anos eram realizados de forma manual, hoje são feitos com maior rapidez e eficiência devido ao uso desses softwares. Tome-se como exemplo o procedimento de inscrição de créditos vencidos e não pagos no livro de dívida ativa municipal: ao invés da inscrição manual ou mecânica em verdadeiros livros físicos, hoje as informações principais de cada dívida que esteja inadimplida podem ser registradas de forma eletrônica em um “livro”, que também é gerado eletronicamente e pode ser impresso de acordo com a necessidade de cada ente ou apenas por exigência de órgãos de controle da Administração.

Por fim, são esses softwares que também podem ser utilizados como ferramentas para que os sujeitos passivos dos tributos municipais cumpram com as obrigações tributárias acessórias que lhe são atribuídos pela legislação tributária. São exemplos desse tipo de obrigação tributária, também denominada de “deveres instrumentais” pelo Professor Paulo de Barros Carvalho¹⁹, a atualização dos dados cadastrais de um imóvel que deve ser solicitada pelos seus proprietários

19. “Ladeando a obrigação tributária, que realiza os anseios do Estado, enquanto entidade tributante, dispõe a ordem jurídica sobre comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num *fazer* ou *não fazer*, que não se explicam em si mesmos, preordenados que estão a facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação da importância devida como tributo. (...)”

Nossa preferência recai, por isso, na expressão *deveres instrumentais ou formais*. Deveres, com o intuito de mostrar, de pronto, que não tem essência obrigacional, isto é, seu objeto carece de patrimonialidade. E instrumentais ou formais porque, tomados em conjunto, é o instrumento de que dispõe o Estado-Administração para o acompanhamento e consecução dos seus desígnios tributários. Ele (Estado) pretende ver atos devidamente formalizados, para que possa saber da existência do liame obrigacional que brota com o acontecimento fático, previsto na hipótese da norma. Encarados como providências instrumentais ou como a imposição de formalidades, tais deveres representam o meio de o Poder Público controlar o fiel cumprimento da prestação tributária, finalidade essencial na plataforma da instituição o tributo”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Op. cit.**, p. 289-291).

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

ou da emissão de nota fiscal de serviços eletrônica imposta aos prestadores de serviço estabelecidos no Município. Nesse ponto, vale lembrar rapidamente a relação desses tipos de obrigações acessórias, previstas no art. 115 do Código Tributário Nacional, com a busca pelo recebimento dos tributos cobráveis por um ente federado:

(...) o dever jurídico ínsito às obrigações acessórias consiste em prestações positivas ou negativas, despidas de conotação patrimonial, para facilitar a arrecadação ou a fiscalização de tributos, com os quais não se confundem. (...)

Note-se que a obrigação acessória, tanto quanto a principal, impõe um dever jurídico, de observância compulsória, quando se implementa, no mundo fenomênico, o pressuposto fático descrito na lei que a criou *in abstracto*. Tem por objeto um *fazer*, um *não-fazer* ou um *suportar*.²⁰

Contudo, para que um software possa ser adequadamente utilizado pelo Poder Executivo de um Município como ferramenta para auxiliar na fiscalização e na cobrança de tributos, suprimindo a deficiência de servidores públicos para exercer essa função, é necessário os dados recebidos por esse programa de computador sejam processados por ele em procedimentos que estejam de acordo com as normas gerais em matéria tributária previstas na legislação nacional e que sejam parametrizáveis de acordo com as particularidades prescritas pela legislação tributária de cada Município. Em outras palavras, é imprescindível que todo e qualquer registro ou processamento de dados feito por esse tipo de software que esteja direta ou indiretamente relacionado à cobrança de um tributo deve ser feito dentro dos limites prescritos pela legislação tributária aplicável àquele caso.

Trata-se da necessária aplicação do princípio constitucional da legalidade, que, na Administração Pública, também

20. CARRAZZA, Roque Antônio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 210-211.

é chamada de “legalidade administrativa”, assim explicada pela Professora Maria Sylvia Zanella di Pietro:

“No direito positivo brasileiro, esse postulado, além de referido no artigo 37, está contido no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal que, repetindo preceito de Constituições anteriores, estabelece que ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’.

Em decorrência disso, a Administração Pública não pode, por simples ato administrativo, conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados; para tanto, ela depende de lei”²¹.

Sendo assim, é plenamente aceitável que esse tipo de software (i) permita o cadastro de todas as informações que sejam necessárias para que a Administração Tributária Municipal tenha todos os dados que sejam importantes para conhecer os fatos jurídicos que, por algum motivo, podem ser tributados pelo Município e também para identificar os sujeitos passivos que estejam relacionados direta ou indiretamente a esses fatos e que possam ser responsabilizados pelo pagamento daqueles tributos; que ele (ii) processe esses dados cadastrais conforme as regras prescritas pela legislação nacional, tal como o controle de situações que levem à suspensão da exigibilidade de um crédito tributário²², e também permita que esse processamento seja adequado a regras específicas prescritas pela legislação de um Município, como é o valor da alíquota aplicável no cálculo do IPTU incidente sobre a propriedade de determinado terreno urbano; e, ainda, que (iii) emita relatórios das informações geradas a partir do processamento daqueles dados que atendam às necessidades da Administração Municipal no exercício da fiscalização e da cobrança dos tributos municipais. São procedimentos que podem e devem ser adotados pela Administração Tributária

21. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 65.

22. Conforme as hipóteses previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional.

Municipal em busca da eficiência do exercício da sua competência tributária, mas desde que tudo seja feito com estrita observância da legislação nacional e da legislação local.

Em síntese, o uso de *softwares* pelo Poder Executivo de qualquer ente federado como ferramenta para auxiliar no exercício da fiscalização e da efetiva arrecadação dos tributos de sua competência sempre deverá ser feito dentro dos limites prescritos pelo princípio constitucional da legalidade tributária. Significa dizer que os programas de computador utilizados pelas Administrações Tributárias no cadastro e no controle de informações sobre os fatos jurídicos tributáveis e dos sujeitos passivos a eles relacionados, bem como na fiscalização e na cobrança dos tributos incidentes sobre eles, sempre devem servir como ferramenta para a aplicação das regras previstas na legislação tributária, que não podem ser desrespeitadas pela prevalência do interesse arrecadatório do ente federado que os utiliza. Da mesma forma, os sistemas disponibilizados por aquelas Administrações para exigir o cumprimento de deveres instrumentais pelos sujeitos passivos dos tributos de sua competência só podem atuar dentro dos limites previstos na legislação que regulamenta a exigência daquelas obrigações tributárias acessórias e sem desrespeitar todas as demais normas jurídicas que compõem o Sistema Tributário Nacional.

5. O princípio da legalidade tributária como limite ao exercício da competência tributária

Utilizando as bem colocadas palavras do Professor Paulo Ayres Barreto, “vivemos sob o império da lei. Em matéria tributária a exigência é ainda maior. A legalidade há de ser estrita”²³.

Significa dizer que uma pessoa física ou jurídica nunca pode ser obrigada a cumprir uma obrigação tributária, seja ela

23. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p.86.

principal ou acessória, de forma divergente daquela prevista na legislação sob a justificativa de que “o sistema²⁴ não permite que seja feito de forma diferente”. Em matéria tributária, sempre deverá prevalecer o princípio da legalidade tributária, que apenas autoriza os entes federados a exigirem o pagamento de tributos e a prestação de informações relacionadas aos fatos jurídicos que podem ser tributados desde que essas exigências se concretizem dentro dos limites previamente estabelecidos em lei, devidamente publicada em momento anterior àquele em que poderão ser exigidas tais prestações.

Ou seja, sabendo-se que o Texto Constitucional de 1988 garante a qualquer cidadão que ele somente será exigido pelo pagamento de um tributo que esteja previsto em lei, nos moldes desenhados por essa legislação e apenas no exercício seguinte àquele em que essa lei for publicada, respeitado o transcurso de, no mínimo, 90 dias da data dessa publicação, não pode esse direito constitucional ser desrespeitado pelo simples motivo de que o programa de computador utilizado pela Administração Tributária do ente federado competente para cobrar aquele tributo não tem recursos suficientes para aplicar corretamente as regras previstas naquela lei. O direito do sujeito passivo a uma tributação baseada na lei e, em última instância, na Constituição sempre deverá prevalecer sobre as dificuldades pragmáticas das ferramentas utilizadas pela Administração Tributária para exigí-la.

Nesse contexto, é plenamente válida a adoção de softwares pela Administração Tributária Municipal para simplificar o cumprimento de obrigações tributárias pelos sujeitos passivos dos tributos municipais, seja agilizando a apuração e o recolhimento do valor devido, seja facilitando a forma de prestação de informações exigidas sobre a ocorrência dos fatos jurídicos tributáveis. Nesse sentido, será possível até mesmo considerar que o governo municipal estará colaborando para a diminuição dos custos exacerbados que as pessoas físicas

24. Software utilizado pela Administração Tributária.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

e jurídicas têm incorrido no cumprimento dessas obrigações, como bem observado pela doutrina:

“(...) a instituição e exigência de obrigações tributárias acessórias impactam diretamente não apenas na complexidade do sistema tributário de forma a afetar a potencialidade de se cumprir seus objetivos, mas também de forma a afetar os contribuintes pela interferência direta em sua liberdade e no seu patrimônio. Afinal, mais horas gastas no cumprimento de obrigações acessórias significa menos tempo dedicado às atividades pessoais e econômicas. Maior o custo de conformidade, menor o retorno esperado da atividade econômica e menor a quantidade de recursos para investimento, lazer, capacitação e etc”²⁵.

Mas toda essa facilidade que decorre do uso de softwares por aquela Administração Tributária sempre deverá ser pautada na estrita aplicação do princípio constitucional da legalidade tributária.

Um exemplo claro sobre esses limites que devem ser observados pelos Municípios no exercício de sua competência tributária diz respeito aos softwares que são disponibilizados de forma gratuita para que os prestadores de serviço possam emitir as notas fiscais eletrônicas de serviços (NFS-e), de acordo com as regras previstas na legislação municipal que trate sobre a cobrança do Imposto sobre Serviços. Para cumprir o dever instrumental de emitir uma nota fiscal para registrar cada serviço prestado, o prestador de serviço deve ter a possibilidade de incluir, nesse documento fiscal, todas as informações corretas relacionadas ao serviço efetivamente realizado, especialmente aquelas que influenciem diretamente na forma como serão calculados e cobrados cada um dos tributos (inclusive os federais) que incidem sobre esse fato jurídico.

E nessa ideia de facilitar o cumprimento desses deveres instrumentais, é válido que a Administração Tributária Municipal

25. DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Princípio da legalidade e os custos de conformidade na instituição de deveres instrumentais. In: SOUZA, Priscila de (org.) CARVALHO, Paulo de Barros (coord). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses: IBET, 2017, p. 955.

adote um software que utilize funcionalidades (i) que restrinjam as atividades que podem ser informadas na nota fiscal de serviços de determinado prestador de serviços, tendo como base os dados fornecidos por ele próprio na realização do seu cadastro junto à Prefeitura Municipal, (ii) que indiquem qual a alíquota que será aplicada no cálculo do ISS incidente sobre o preço do serviço registrado naquela nota fiscal, tendo como fundamento o valor desse elemento quantitativo previsto na legislação municipal, ou (iii) que apliquem automaticamente a obrigatoriedade ou a proibição de retenção daquele ISS pelo tomador dos serviços, conforme as regras de responsabilidade previstas na legislação do Município credor desse imposto.

Contudo, o princípio da legalidade tributária impede, por exemplo, que esse mesmo software defina automaticamente o Município em que se considera devido o ISS incidente sobre o serviço que está sendo registrado na NFS-e quando isso estiver em desacordo com as normas gerais previstas no art. 3º da Lei Complementar n.º 116/2003, atribuindo o crédito tributário desse imposto ao Município onde a nota fiscal está sendo emitida, ainda que ele não seja o ente competente para a sua cobrança. No mesmo sentido, não seria possível admitir que o sistema de emissão de NFS-e automaticamente atribuísse ao tomador do serviço identificado naquela nota fiscal a responsabilidade pela retenção do valor do ISS incidente sobre o preço do serviço recebido por ele sem que essa responsabilidade estivesse expressamente prevista na legislação municipal.

O respeito ao princípio da legalidade tributária também deve ser preservado quando a Administração Tributária Municipal utiliza o software como ferramenta para facilitar a cobrança de tributos, de tal forma que os mecanismos empregados não fujam da mera busca de eficiência na arrecadação de receitas próprias e se aproximem de medidas coercitivas e, portanto, inconstitucionais²⁶. É o caso, por exemplo, do

26. "(...) as medidas adotadas pelo Poder Público para a prossecução dos objetivos fazendários devem ser apropriadas, isto é, ter a *menor ingerência possível* nos negócios dos contribuintes. Afinal, por mais respeitáveis que sejam os interesses fazendários a

bloqueio do acesso ao sistema emissor de nota fiscal de serviços eletrônicas pelo prestador de serviços que possuir algum débito tributário vencido e não pago junto ao Município.

Desde a década de 60, o Supremo Tribunal Federal já possui jurisprudência consolidada com o entendimento de que qualquer medida que seja tomada para garantir o recebimento de tributos, mas que implique no impedimento ao exercício da atividade econômica do sujeito passivo desse tributo é considerada como uma sanção política, que é claramente inconstitucional:²⁷

NÃO É LÍCITO AO FISCO INTERDITAR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS COM O PROPÓSITO DE OS COMPELIR AO PAGAMENTO DE IMPOSTOS OU MULTAS. OS CONTRIBUÍNTES TÊM O DIREITO DE IMPUGNAR A LEGITIMIDADE DOS DÉBITOS FISCAIS, QUANDO CONVOCADOS, PELOS MEIOS REGULARES, A SATISFAZÊ-LOS. RECURSO DE MANDADO DE SEGURANÇA. SEU PROVIMENTO. (STF, RMS 9698, Tribunal Pleno, Rel. Min. Henrique D'Ávila, 11/07/1962, DJ 05/11/1962).

Sendo assim e sabendo-se que os prestadores de serviço são obrigados por lei a emitir nota fiscal de cada serviço prestado e que muitos tomadores não contratam a prestação de

tutelar, não chegam ao ponto de sobrepor-se ao direito fundamental das pessoas físicas ou jurídicas, de conduzirem seus negócios com liberdade e dignidade.

Há de haver, pois, *racionalidade* na imposição, ainda que por meio de lei, de obrigações acessórias. Mesmo a pretexto de garantir a correta e adequada arrecadação fiscal, não podem ir *além da marca*, isto é, ter extensão e intensidade desmedidas, capazes de inviabilizar as atividades normais dos contribuintes". (CARRAZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 220-221).

27. Desde então, outras três súmulas foram editadas pelo Supremo Tribunal Federal sobre a impossibilidade de utilização de sanções políticas como meio coercitivo de exigência do pagamento de tributos. Observe-se:

- Súmula 70 do STF: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.
- Súmula 323 do STF: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.
- Súmula 547 do STF: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

serviço se souberem que não receberão o documento fiscal que a registre, a atitude de impedir a emissão de NFS-e até que o prestador pague os tributos que deve ao Município prejudica o próprio exercício da atividade econômica desse prestador.

A mesma inconstitucionalidade é verificada quando a Administração Tributária Municipal utiliza o sistema eletrônico para verificar que determinada pessoa jurídica possui dívidas tributárias vencidas e não pagas junto ao Município e, em razão disso, faz com que esse mesmo software não emita o alvará de funcionamento para o estabelecimento que essa possui no território desse mesmo Município. Sem a autorização municipal para exercer sua atividade econômica em seu estabelecimento, a pessoa jurídica não tem meios de auferir a receita necessária para adimplir a sua dívida tributária, o que deixa claro a inconstitucionalidade também dessa medida e o despeito ao que o Professor Roque Antônio Carrazza chama de “princípio da proporcionalidade” em matéria tributária:

“O princípio da proporcionalidade veda leis tributárias (*lato sensu*) que, a pretexto de alavancar a arrecadação, restrinjam irrazoável e inadequadamente, o direito que os contribuintes têm de conduzir seus negócios sem empecos desnecessários.

Rememore-se que o sempre louvável propósito de lançar e cobrar os tributos com exatidão, absolutamente não abre espaço a que o Poder Público lance mão de quaisquer expedientes para atingi-lo. Antes, exige que se conduza com equilíbrio, empregando os meios estritamente necessários para atingir os objetivos arrecadatários almejados”²⁸.

Em ambos os casos citados acima como exemplos, o Poder Executivo Municipal, conforme o entendimento do Supremo Tribunal Federal, deve empregar os meios legais que lhe são garantidos para buscar o recebimento de seus créditos tributários, como é o caso das notificações extrajudiciais, da ação de execução fiscal e do próprio protesto extrajudicial,

28. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 221.

também já reconhecido como constitucional pelo STF²⁹, ao invés de utilizar os softwares para adotar medidas coercitivas flagrantemente inconstitucionais.

Outro mecanismo, que também não deve ser implementado pelas Administrações Tributárias nos softwares utilizados para emissão dos documentos de arrecadação de tributos, é o condicionamento do pagamento de um crédito tributário que o sujeito passivo tenha com o Município ao adimplemento de todos ou de alguns dos outros créditos tributários que esse mesmo sujeito passivo tenha em aberto com esse mesmo Município.

Como já dito, a Administração Tributária tem meios legais próprios para buscar o recebimento dos créditos tributários que lhe são devidos, da mesma forma que o sujeito passivo tem o direito de discutir a legalidade da cobrança de determinado crédito tributário constituído em seu nome, direito esse que é prejudicado caso o sujeito passivo seja coagido a pagar um desses créditos que entende como ilegal como condição para que possa adimplir outro crédito de cuja cobrança não discorde. Nesse caso, a solução para enfrentar esse tipo de coerção está prevista no próprio Código Tributário Nacional, que prevê, no inciso I do seu art. 164, a consignação em pagamento como mecanismo para fazer garantir o respeito à legalidade tributária quando o pagamento de um tributo for condicionado ao pagamento de outro tributo ou penalidade ou ao cumprimento de obrigação acessória.

Esses são apenas alguns exemplos das mais diferentes hipóteses em que se tem visto a cobrança do pagamento de um tributo ou a exigência do cumprimento de um dever instrumental realizadas de formas ilegais sob a justificativa de que o software

29. “Ementa: Direito tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Lei nº 9.492/1997, art. 1º, parágrafo único. Inclusão das certidões de dívida ativa no rol de títulos sujeitos a protesto. Constitucionalidade. (...) 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. Fixação da seguinte tese: ‘O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política.’” (STF, ADI 5135/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Roberto Barroso, 09/11/2016, DJe 07/02/2018).

utilizado pela Administração Tributária Municipal para tanto não disponibiliza outra forma de atuação. Justificativa que, repita-se, em nenhuma hipótese poderá prevalecer sobre a aplicação do princípio constitucional da legalidade tributária.

6. Considerações finais

Não é demais reforçar que o exercício da competência tributária atribuída pela Constituição Federal de 1988 a cada ente federado, inclusive aos Municípios, tem como principal limite quem compõe o Sistema Tributário Nacional o respeito à estrita legalidade tributária.

É a atuação dentro dos limites prescritos pela lei que dá legitimidade às cobranças que são feitas pelos Poderes Executivos daqueles entes para que efetivamente consigam arrecadar suas receitas tributárias próprias e, com isso, garantir o custeio das despesas necessárias para a prestação de serviços públicos de qualidade e para a manutenção da própria estrutura administrativa de cada ente federado, o que consolida a sua autonomia como entes federados.

Ao mesmo tempo, a certeza de que somente será obrigado a pagar um tributo ou a prestar determinada informação, cumprindo um dever instrumental junto à Administração Tributária, nas hipóteses previstas de forma objetiva na legislação garante a sensação de segurança jurídica³⁰ às pessoas físicas e jurídicas que estão sujeitas ao ordenamento jurídico brasileiro no momento em que avaliam a tomada de uma nova decisão no sentido de praticar ou não um fato jurídico que possa lhes acarretar alguma dessas consequências no âmbito tributário.

Também, não se pode desconsiderar que a crescente complexidade das relações econômicas e sociais que estão

30. “Como corolário da noção de República, o princípio da segurança jurídica presuppõe a estabilidade das relações jurídicas, a previsibilidade da ação estatal, a possibilidade de se planejar ações futuras e a garantia da não surpresa” (BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.*, p. 82).

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

envolvidas nos fatos jurídicos que podem ser tributados pelos entes federados, juntamente com a grande quantidade de deveres instrumentais previstos na legislação nacional para levar ao Fisco as informações necessárias para a cobrança daqueles tributos, faz com que o uso de softwares especializados para tratar esses dados e auxiliar na fiscalização tributária seja cada vez mais indispensável. E essa necessidade torna-se ainda mais forte quando se considera a situação de muitos Municípios de pequeno e médio porte que, como já mencionado anteriormente neste texto, possuem número muito reduzido de servidores no Poder Executivo exercendo cargos cuja função seja a de aplicar a aplicação da legislação tributária municipal. Trata-se de ferramenta importante e cada vez mais indispensável para o exercício de uma Administração Pública responsável, atuante e eficiente na fiscalização e na cobrança de tributos próprios, mas que sempre deve ser adequada aos limites da legislação tributária.

Em síntese, o uso da tecnologia tem se tornado cada vez mais necessário para que os Municípios possam dar efetividade ao exercício da competência tributária que lhes foi atribuída pela Constituição Federal de 1988, mas ele nunca poderá se sobrepor à aplicação do princípio constitucional da legalidade tributária, previsto como limite objetivo no Sistema Tributário Nacional.

