

O Tratamento Jurídico-tributário da Servidão Administrativa pelo IBS/CBS: entre os Limites Constitucionais e a Lei Complementar n. 214/2025

The Legal and Tax Treatment of Administrative Servitude by the IBS/CBS: between Constitutional Limits and Complementary Law 214/2025

Antônio Carlos de Souza Júnior

Doutor em Direito Tributário (USP). Mestre em Direito (UNICAP). Pós-graduação em Direito Tributário pelo IBET/SP. Vice-Presidente do Centro Nacional para a Prevenção e Resolução de Conflitos Tributários – CENAPRET. Professor do Curso de Pós-graduação do IBET. *E-mail:* antoniosouza@queirozadv.com.br.

Laércio Freire Ataíde Filho

Mestrando em Direito pelo IDP-DF. Advogado. *E-mail:* laercioataidefilho@hotmail.com.

Recebido em: 3-9-2025 – Aprovado em: 13-1-2026

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.62.1.2026.2860>

Resumo

Este artigo analisa a (in)subsistência jurídica da tributação da servidão administrativa pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), instituídos pela Emenda Constitucional n. 132/2023. O objetivo é demonstrar que tal tributação viola os limites constitucionais materiais, diretos e indiretos, ao poder de tributar. A análise parte da natureza jurídica da servidão administrativa, que não se qualifica como uma operação econômica inserida em um ciclo de consumo, e da natureza indenizatória do pagamento ao particular, que visa recompor o patrimônio e não constitui acréscimo de riqueza ou manifestação de capacidade contributiva. Conclui-se que os dispositivos da lei complementar que preveem a incidência devem ser interpretados conforme a Constituição para afastar a tributação da servidão administrativa, preservando a lógica do novo sistema de tributação do consumo e o princípio da capacidade contributiva.

Palavras-chave: servidão administrativa, IBS/CBS, Reforma Tributária, limites constitucionais ao poder de tributar, capacidade contributiva, indenização.

Abstract

This article analyzes the legal (in)subsistence of the taxation of administrative easements by the Goods and Services Tax (IBS) and the Goods and Services Contribution (CBS), established by Constitutional Amendment No.

132/2023. The objective is to demonstrate that such taxation violates the material, direct, and indirect constitutional limits on the power to tax. The analysis starts from the legal nature of administrative easement, which does not qualify as an economic operation within a consumption cycle, and the compensatory nature of the payment to the individual, which aims to restore assets and does not constitute an increase in wealth or a manifestation of contributory capacity. It concludes that the provisions of the complementary law that provide for the levy must be interpreted in accordance with the Constitution to remove taxation from administrative easements, preserving the logic of the new consumption taxation system and the principle of contributory capacity.

Keywords: administrative servitude, IBS/CBS, Tax Reform, constitutional limits on the power to tax, contributory capacity, compensation.

1. Introdução

A Emenda Constitucional n. 132/2023 introduziu no ordenamento jurídico brasileiro uma nova sistemática de tributação do consumo, instituindo o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), tributos que compõem o chamado IVA-dual brasileiro. Essa reforma tributária, considerada uma das mais significativas das últimas décadas, trouxe diversos desafios interpretativos, especialmente quanto às materialidades e às regras de incidência desses novos tributos, cuja construção deve sujeitar-se às limitações advindas das normas de competência tributária veiculadas pela Constituição Federal.

Os desafios interpretativos e, portanto, a delimitação do âmbito de liberdade do legislador infraconstitucional decorre sobretudo da amplitude do novo IVA-dual; que, alinhando-se ao “IVA típico” internacional¹, pretende tributar, na maior medida possível, todos os bens e serviços fornecidos por pessoas que se qualifiquem juridicamente como contribuintes.

Operações que outrora passavam ao largo da tributação sobre o consumo por não se enquadrarem na hipótese de incidência do ICMS, IPI, ISS e PIS/Cofins doravante podem ser alcançadas pelo IBS/CBS, dentre as quais ora se destaca a servidão administrativa enquanto direito real outorgado à Administração Pública para restringir o uso e o gozo da propriedade particular. A análise literal dos arts. 4º, § 2º, VI, e do art. 252, § 1º, I, da Lei Complementar n. 214/2025 pode conduzir à interpretação de que as servidões administrativas podem ter relevância tributária para o IBS/CBS:

“Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços.

¹ MELLO, Hélio de; LAURENTIIS, Thaís. O Tipo IVA e a competência tributária do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57, ano 42. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2024, p. 267.

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo o decorrente de:

VI – instituição onerosa de direitos reais;

Art. 252. O IBS e a CBS incidem, nos termos deste Capítulo, sobre as seguintes operações com bens imóveis:

§ 1º Sujeitam-se à tributação pelo IBS e pela CBS pelas mesmas regras da locação, cessão onerosa e arrendamento de bens imóveis:

I – a servidão, a cessão de uso ou de espaço;”

A preocupação quanto ao alcance das servidões administrativas pelo IBS/CBS a partir da interpretação literal dos dispositivos em tela é pragmática, sobretudo diante das reiteradas tentativas da Receita Federal do Brasil de tributar pelo imposto sobre a renda as indenizações percebidas pelos proprietários em virtude do ônus real instituído sobre os imóveis de sua propriedade.

De fato, as Soluções de Consulta Cosit n. 63/2015² e n. 274/2023³ materializam esse objetivo, nas quais a autoridade fiscal formalizou o entendimento de que as indenizações não podem ser deduzidas da base de cálculo de apuração do IRPJ e da CSLL no regime do lucro presumido em virtude da ausência de previsão legal específica que autorize tal exclusão.

Contudo, a potencial tributação da servidão pelo IVA-dual traz a reboque questionamentos que devem conduzir a interpretação dos arts. 4º, § 2º, VI, e 252, § 1º, I, conforme a Constituição Federal, os quais se resumem nos seguintes: as normas jurídicas de competência tributária do IBS/CBS pressupõem a existência de um fornecimento para a concretização do fato gerador dos tributos? A servidão administrativa se qualifica como fornecimento? A indenização auferida pelo proprietário manifesta a sua riqueza para fins de capacidade contributiva?

Portanto, o presente estudo se divide em três partes, quais sejam: (i) a primeira se destina a construir os limites constitucionais que devem ser observados pelo legislador complementar para instituir o IBS/CBS; (ii) a segunda pretende abordar o instituto da servidão administrativa e a natureza jurídica da indenização paga ao proprietário em virtude do ônus real instituído sobre o seu imóvel e,

² “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. Ementa: servidão administrativa. Indenização recebida. Tributação. Não havendo regra específica para a outorga de isenção, os valores recebidos por conta da constituição de servidão administrativa devem ser tributados pelo Imposto de Renda.”

³ “Lucro presumido. Servidão administrativa. Valores recebidos. Tributação. Os valores recebidos em razão da constituição de servidão administrativa, inclusive a correção monetária e os juros sobre eles incidentes, por pessoas jurídicas tributadas na forma do lucro presumido terão os ganhos ou as receitas reconhecidas nas escriturações contábeis ou fiscais tributados na forma do lucro presumido (base de cálculo do IRPJ), uma vez que não existe na legislação vigente regra específica que conceda isenção nessa situação.”

por fim, (iii) a terceira parte pretende apreciar a possibilidade de tributação das servidões administrativas pelo IBS/CBS.

2. Os limites constitucionais para a instituição do IBS/CBS

A demarcação das limitações constitucionais ao poder de instituir o IBS e a CBS é um tema de grande relevo, pois orienta a atuação do legislador complementar e, ao mesmo tempo, é uma garantia do contribuinte de que a competência compartilhada entre os Estados, os Municípios e o Distrito Federal (IBS) e a competência da União para instituição da contribuição (CBS) não serão objeto de indevido alargamento.

Destacamos, para fins da presente análise, o que Humberto Ávila classificou como *limites materiais diretos*⁴ e *limites materiais indiretos*⁵ para a instituição do

⁴ ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024, p. 713. “Limites expressos são aqueles que decorrem daquilo que é dito pela Constituição, isto é, daquilo que é explicitamente comunicado de acordo com o significado convencional ou estipulado das palavras, expressões ou enunciados por ela utilizados. A esse respeito, é importante notar, num primeiro passo, que o *caput* do art. 156-A da Constituição estabelece uma ‘competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios’ (destaque meu). Todas as outras competências previstas na Constituição, precisamente por não terem sido atribuídas pelo modo compartilhado, são privativas, isto é, não podem ser divididas com outros entes federados. Em razão disso, os fatos abrangidos por competências privativas, como é a competência estadual para tributar a realização de doações ou a competência federal para tributar as operações financeiras, não podem ser tributados por outros entes federados que não aqueles aos quais a Constituição expressa e privativamente atribuiu a competência para tributar. Entendimento contrário transformaria competências privativas em competências compartilhadas, contrariando aquilo que a Constituição expressamente estabeleceu: competência compartilhada é a competência para instituir o IBS e a CBS. Esta, por conseguinte, não poderá abranger fatos que só privativamente podem ser tributados por outros entes federados no que se refere a outros tributos, como adiante é reforçado pelo exame dos limites implícitos, pressupostos e implicados.”

⁵ ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024, p. 719-720. “Além desses limites materiais diretos, que resultam dos enunciados normativos diretamente relacionados aos mencionados tributos, há também os limites materiais indiretos, isto é, aqueles que decorrem dos enunciados normativos que lhe são apenas indiretamente relacionados. São esses que passam doravante a ser reconstruídos. [...] a prescrição segundo a qual somente a União pode instituir outros impostos não previstos na sua competência privativa ordinária. Tal competência residual não encontra par nas competências atribuídas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Levando em consideração o quanto se disse a respeito dos limites materiais implicados, ao atribuir somente à União uma competência residual para instituir impostos não previstos na sua competência ordinária, desde que não tenham fato gerador nem base de cálculo próprios daqueles já discriminados, a Constituição terminou por negar essa mesma competência aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Estes, por conseguinte, não podem instituir impostos que incidam sobre fatos já abrangidos pela competência ordinária de outros entes federados. Em suma, a Constituição veda o alargamento de competências sobre materialidades objeto de competências privativas de outros entes federados, de modo que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência, mesmo que por lei complementar, sobre fatos geradores ou

IBS/CBS. Quanto aos limites materiais diretos, verifica-se que o IBS e a CBS somente podem incidir sobre negócios jurídicos praticados por sujeitos passivos habituais, resultantes do exercício de atividade econômica, com finalidade de destinar bens ou serviços ao consumo, e inseridos em ciclo econômico que vai da produção ao consumo.

A construção da *materialidade* do IBS/CBS é marcada pelo objetivo de se concretizar o princípio da neutralidade tributária a partir da adoção de uma base de incidência tributária ampla, isto é, sujeitando ao IVA-dual todos os fornecimentos de bens e de serviços com contrapartida em dinheiro ou em espécie, o que é expressamente determinado pelo art. 156-A, § 1º, I, da Constituição Federal.

A amplitude da *materialidade* do IVA-dual enquanto instrumento de concretização da neutralidade tributária visa a impedir que os tributos sobre o consumo sejam uma variável determinante para a tomada de decisão por parte do agente econômico. Sob o influxo da neutralidade tributária, o tributo sobre o consumo não pode ser um fator (des)estimulante para a (in)ação do agente econômico, o que, portanto, exige que os fornecimentos de bens e serviços distintos sejam, na maior medida possível, onerados de forma idêntica pelo IVA-dual, desde que realizados como eficácia de um negócio jurídico praticado por sujeitos passivos

bases de cálculo próprios daqueles por ela já discriminados. De outro lado, a prescrição de acordo com a qual é vedada a sobreposição de competências. Com efeito, somente 'na iminência ou no caso de guerra externa' poderão ser instituídos 'impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação'. Isso significa que apenas a União, e somente na iminência ou no caso de guerra externa, pode instituir imposto sobre fatos 'não compreendidos em sua competência tributária'. Significa também que os impostos resultantes do exercício dessa competência 'serão suprimidos, gradativamente, cessada as causas de sua criação'. Ao assim prescrever, a Constituição claramente veda a sobreposição ordinária de competências. Isso significa que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência, mesmo que por lei complementar, sobre fatos geradores abrangidos pela competência privativa ordinária de outros entes federados. Ao vedar tanto o alargamento quanto a sobreposição ordinária de competências a Constituição proíbe que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possam exercer sua competência compartilhada sobre fatos já abrangidos pela competência privativa de outros entes federados. Seria, por conseguinte, inconstitucional a lei complementar que, a pretexto de instituir o IBS, dispusesse, por exemplo, que o imposto incidiria sobre as doações, objeto de competência privativa ordinária dos Estados e do Distrito Federal, ou sobre os empréstimos, objeto de competência privativa ordinária da União. Se assim procedesse, tal lei complementar terminaria por fazer exatamente aquilo que a Constituição proibiu os entes federados de fazer: alargar e sobrepor competências. Desse modo, os limites indiretos estruturais, somando-se aos limites anteriormente reconstruídos, fazem com que o IBS e a CBS só possam incidir "sobre os negócios jurídicos com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, praticados com habitualidade por pessoas físicas ou jurídicas que sejam sujeitos passivos habituais do imposto, resultantes do exercício de atividade econômica, praticados com a finalidade de destinar os referidos bens ou serviços ao consumo e inseridos em geral num ciclo econômico envolvendo várias etapas que vão da sua produção até o seu consumo, desde que não abrangidos pela competência privativa ordinária de outros entes federados."

habituais, resultantes do exercício de atividade econômica e com finalidade de destinar bens ou serviços ao consumo.

Além disso, considerando que o *limite material direto* pressupõe a existência de um negócio jurídico que resulte no fornecimento de bens e serviços e que este deve ser destinado a inseri-los em um ciclo econômico, infere-se que a incidência do IVA-dual exige, via de regra, que se tenha uma *contraprestação* a ser adimplida pelo adquirente, que deve refletir o *preço normal de mercado* (*arm's length price*) que é pago em troca do fornecimento do respectivo bem ou serviço.

Por isso, o pagamento de uma *contraprestação* que não é mensurada de acordo com o *preço normal de mercado* pago pelo fornecimento do bem ou do serviço, e sim orientada de acordo com outros critérios não econômicos (como, por exemplo, dispositivos legais que preordenam o cálculo de tal contraprestação de acordo com variáveis não econômicas), evidencia que o fornecimento do bem ou do serviço não é realizado dentro de um ciclo econômico de consumo, nem em execução da atividade econômica habitual do contribuinte. Desse modo, tal fornecimento não pode ser alcançado pelo IVA-dual como uma conclusão lógica decorrente dos *limites materiais diretos* impostos pela Constituição Federal ao legislador infraconstitucional.

Por outro lado, quanto aos limites materiais indiretos, estes decorrem da estrutura do sistema tributário, dos princípios constitucionais e dos direitos fundamentais. A lei complementar deve estabelecer o conceito de “operações com bens e serviços” de maneira suficientemente determinada para orientar os contribuintes, não podendo empregar termos demasiadamente amplos ou negativos. Ademais, os fatos geradores não podem abranger situações não reveladoras de efetiva capacidade econômica, sendo vedada a criação de ficções ou presunções absolutas de onerosidade⁶.

Desta feita, seria inconstitucional uma lei complementar que configurasse hipóteses de incidência sobre operações não negociais, não onerosas ou, melhor, que não manifestem uma verdadeira capacidade econômica, não habituais (reservada a hipótese expressamente prevista no art. 156-A, § 1º, inciso II, da Constituição Federal⁷).

⁶ ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024, p. 722-724.

⁷ “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. § 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços; II – incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;”

Portanto, verifica-se que o IBS e a CBS somente podem incidir sobre os *atos jurídicos, dotados de expressão econômica, cuja configuração pressupõe a prática de atos de vontade* pelos sujeitos passivos habituais, resultantes do exercício de atividade econômica, com finalidade de destinar bens ou serviços ao consumo, e inseridos em ciclo econômico que vai da produção ao consumo.

Além das limitações constitucionais *diretas e indiretas*, a opção do constituinte de tributar indiretamente a renda consumida possui consequências constitucionais que devem ser observadas pelo legislador infraconstitucional.

Com efeito, a adoção do princípio do destino para definir a sujeição ativa da obrigação tributária; a previsão da não cumulatividade ampla com vistas a transmitir integralmente o IBS/CBS incidente sobre a cadeia para o consumidor final, impedindo, na maior medida possível, a existência de resíduos tributários na cadeia econômica, e a adoção da devolução do IVA-dual pago pelos hipossuficientes (*cashback*); a impossibilidade de se creditar do IBS/CBS incidente sobre as operações com bens destinados ao *uso e consumo pessoal* evidenciam que a Emenda Constitucional n. 132/2023 pretendeu alcançar a *renda consumida* pelo consumidor final, qualificando-se o IVA-dual, portanto, como um *imposto sobre gastos*⁸.

A opção constitucional do constituinte de tributar *indiretamente* os gastos do consumidor final conduz à conclusão de que o legislador infraconstitucional não pode pretender tributar pelo IBS/CBS operações que não denotem *gastos de consumo* das famílias, sob pena de desfigurar a arquitetura jurídico-constitucional do IVA-dual e subverter a opção eleita de tributar *indiretamente* a renda consumida pelo contribuinte⁹.

Portanto, as limitações constitucionais, no que importa ao presente estudo, podem ser resumidas em três pontos: (i) as limitações constitucionais *diretas* exigem que o IBS/CBS a ser criado pelo legislador complementar só incida sobre operações praticadas por sujeitos passivos habituais, resultantes do exercício de atividade econômica, com finalidade de destinar bens ou serviços ao consumo, e inseridos em ciclo econômico que vai da produção ao consumo, de modo que o fornecimento do bem ou serviço seja remunerado por uma *contraprestação* que corresponda ao *preço normal de mercado* em operações semelhantes; (ii) as limitações constitucionais *indiretas*, que defluem da estrutura do sistema tributário, estabelecem que os fatos submetidos à tributação sejam indicativos da *riqueza* do contribuinte.

⁸ FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Consequências jurídicas da opção constitucional pelo modelo de tributação indireta da renda consumida. *Revista Direito Tributário Atual* v. 59, ano 43. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2025, p. 42-43.

⁹ FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Consequências jurídicas da opção constitucional pelo modelo de tributação indireta da renda consumida. *Revista Direito Tributário Atual* v. 59, ano 43. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2025, p. 45.

3. O instituto da servidão administrativa e a natureza jurídica dos valores pagos ao particular

A servidão administrativa é um direito real outorgado à Administração Pública ou a quem lhe faça as vezes (permissionários e concessionários de serviços públicos) por força do qual se permite restringir parcialmente o uso e o gozo da propriedade pelo particular, a fim de assegurar a realização de obras e serviços de utilidade pública. Conforme afirma Hely Lopes Meirelles, “a *servidão administrativa é ônus real de uso imposto pela Administração à propriedade particular para assegurar a realização e conservação de obras e serviços públicos mediante indenização dos prejuízos efetivamente suportados*”¹⁰.

O direito real à servidão administrativa é outorgado à Administração Pública diretamente pelo art. 5º, XXIV, da Constituição Federal que, embora trate unicamente do instituto da *desapropriação*, igualmente abrange o direito à instituição de servidões administrativas, até porque *quem pode o mais, pode o menos* (a maiori, ad minus). Ainda, em nível igualmente genérico, o art. 40 do Decreto-lei n. 3.365/1941¹¹ defere ao Poder Público o direito de constituir servidões, *mediante indenização na forma prevista pelo Decreto*.

De igual modo, o direito à servidão administrativa é concretizado em diferentes leis nacionais que, cada qual no seu campo de incidência, asseguram à Administração Pública ou àqueles que lhe fazem as vezes (permissionários e concessionários de serviços públicos) a possibilidade de restringir a propriedade particular por meio da constituição de servidões com vistas a permitir a prestação de um serviço público, senão vejamos os dispositivos legais exemplificativos abaixo:

Decreto-lei n. 227/1967 (Código de Minas)

“Art. 59. Ficam sujeitas a servidões de solo e subsolo, para os fins de pesquisa ou lavra, não só a propriedade onde se localiza a jazida, como as limitrofes. Art. 60 Instituem-se as Servidões mediante indenização prévia do valor do terreno ocupado e dos prejuízos resultantes dessa ocupação.”

Lei n. 9.478/1997 (Lei do Petróleo)

“Art. 8º A ANP tem como finalidade promover a regulação, a contratação e a fiscalização das atividades econômicas integrantes da indústria do petróleo, do gás natural, dos combustíveis sintéticos, dos biocombustíveis, do hidrogênio de baixo carbono e da captura e da estocagem geológica de dióxido de carbono, no que lhe compete conforme a lei, cabendo-lhe:

VIII – declarar a utilidade pública, para fins de desapropriação e instituição de servidão administrativa, das áreas necessárias à exploração, ao desenvol-

¹⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 714.

¹¹ “Art. 40. O expropriante poderá constituir servidões, mediante indenização na forma desta lei.”

vimento e à produção de petróleo e gás natural, à construção de refinarias, de unidades de processamento de gás natural, de instalações de estocagem subterrânea, de dutos e de terminais, bem como à construção de infraestrutura necessária à produção de hidrogênio;”

Lei n. 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações)

“Art. 19. À Agência compete adotar as medidas necessárias para o atendimento do interesse público e para o desenvolvimento das telecomunicações brasileiras, atuando com independência, imparcialidade, legalidade, impessoalidade e publicidade, e especialmente:

XX – propor ao Presidente da República, por intermédio do Ministério das Comunicações, a declaração de utilidade pública, para fins de desapropriação ou instituição de servidão administrativa, dos bens necessários à implantação ou manutenção de serviço no regime público;

Art. 100. Poderá ser declarada a utilidade pública, para fins de desapropriação ou instituição de servidão, de bens imóveis ou móveis, necessários à execução do serviço, cabendo à concessionária a implementação da medida e o pagamento da indenização e das demais despesas envolvidas.”

Diante da prevalência do *interesse público sobre o interesse privado* – princípio que orienta os institutos da desapropriação e da servidão administrativa, além de outras restrições impostas à propriedade particular –, não resta ao proprietário do imóvel alternativa senão respeitar a servidão administrativa constituída por meio do *ato declaratório de servidão*, previsto no art. 2º do Decreto n. 35.851/1954¹², de sorte que a sua vontade é indiferente para a constituição do ônus real sobre o imóvel de sua propriedade, tendo em vista que a servidão administrativa decorre do poder de império conferido à Administração Pública para alcançar e promover o interesse da coletividade, o que é demonstrado pelos dispositivos legais acima colacionados.

Contudo, é inoxidável que a limitação ao uso e ao gozo da propriedade tem o condão de, potencialmente, ocasionar danos ao patrimônio do particular, já que ele terá que abdicar, ao menos parcialmente, de explorar economicamente o imóvel na área declarada como sujeita à servidão administrativa, o que é ilustrado, por exemplo, pelo art. 3º do Decreto n. 35.851/1954, por força do qual os proprietários das áreas servindas devem se abster de praticar qualquer atividade contrária ao objetivo do ônus real instituído, senão vejamos:

“Art. 3º Os proprietários das áreas atingidas pelo ônus limitarão o uso do gozo das mesmas ao que fôr compatível com a existência a servidão, abstenendo-se, em consequência, de praticar, dentro delas, quaisquer atos que a em-

¹² “Art. 2º A constituição da servidão a que se refere o artigo anterior, depende da expedição, pelo Poder Executivo, de decreto em que, para esse efeito, se reconheça a conveniência de estabelecê-la e se declarem de utilidade pública as áreas destinadas à passagem na linha.”

bacarem ou lhe causem dano, incluídos entre os de erguerem construções ou fazerem plantações de elevado porte.

§ 1º A administração, ao expedir o decreto de servidão, poderá vedar que tais construções ou plantações se façam em uma faixa paralela à área da servidão, estabelecendo-lhe os respectivos limites.

§ 2º Aos concessionários é assegurado o direito de mandar podar ou cortar quaisquer árvores, que, dentro da área da servidão ou na faixa paralela à mesma, ameacem as linhas de transmissão ou distribuição.”

Devido aos prejuízos potenciais que podem ser experimentados pelo proprietário, a legislação assegura o direito de ser indenizado e de ter o seu patrimônio recomposto *na justa medida*, sendo considerado como tal a expressão econômica concreta dos prejuízos sofridos pelo proprietário em virtude do ônus real instituído.

Com razão, como afirma Hely Lopes Meirelles, a indenização a ser paga ao proprietário “há que corresponder ao efetivo prejuízo causado ao imóvel, segundo sua normal destinação. Se a servidão não prejudica a utilização do bem, nada há que indenizar; se a prejudica, o pagamento deverá corresponder ao efetivo prejuízo [...]”¹³.

Em sendo assim, a natureza jurídica da servidão administrativa, associada à finalidade subjacente à indenização a ser paga pela Administração Pública ao particular, evidencia que o valor recebido pelo particular não se qualifica como uma *riqueza nova* ou como *um acréscimo patrimonial*, mas sim como mera recomposição de um patrimônio que foi vilipendiado pelo ônus real instituído sobre o imóvel serviente. Tanto é assim que a indenização deve corresponder, na maior medida possível, aos prejuízos reais sofridos pelo proprietário devido ao ônus real instituído.

É por isso que o Superior Tribunal de Justiça, em diversos precedentes, tem o entendimento consolidado de que a indenização recebida pelo particular em virtude da servidão administrativa constituída não pode ser tributada pelo imposto sobre a renda, uma vez que aquela se destina a recompor o seu patrimônio, e não a acrescê-lo, motivo pelo qual não há que se falar em *acréscimo patrimonial tributável* pelo imposto sobre a renda (*vide* REsp n. 1.992.514/CE, n. 1.670.929/SC e n. 140.119/SC).

Destaque-se que esse entendimento espelha o firmado pelo STJ quando do julgamento do Tema Repetitivo n. 397, no qual se cristalizou a tese de que a indenização “decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, porquanto a propriedade é transferida ao poder público por valor justo e determinado pela

¹³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 717.

justiça a título de indenização, não ensejando lucro, mas mera reposição do valor do bem expropriado.”

Além disso, os parâmetros legais e jurisprudenciais para a mensuração da indenização demonstram que o cálculo da contraprestação a ser paga pela Administração Pública não adota como critério principal o *preço normal de mercado* praticado para a cessão parcial da posse do bem a terceiros dentro de um ciclo econômico de consumo.

Ao contrário, a indenização deve corresponder *ao efetivo prejuízo experimentado pelo proprietário devido à restrição imposta à sua propriedade*, cuja quantificação reclama a adoção de critérios outros (como, por exemplo, a intensidade em que a exploração do bem foi prejudicada devido ao ônus real instituído, a inutilização do imóvel para determinada finalidade etc.) que não o *preço normal de mercado* pago pela exploração da propriedade.

O preço, pois, destina-se a refletir a *recomposição de um patrimônio*, e não a reverberar uma lógica de precificação de mercado, na qual o proprietário, por exemplo, poderia cobrar um valor maior para ceder a posse do imóvel a um terceiro do que aquele que ele mesmo auferiria com a exploração direta da propriedade, o que pode ser influenciado por fatores econômicos como quem é o terceiro; o que vai ser explorado na propriedade; o prazo de duração da exploração; se aquela exploração pode ocasionar alguma valorização patrimonial da propriedade etc.

Diante disso, podemos concluir que (i) a servidão administrativa é um direito real outorgado à Administração Pública, conferindo-lhe a prerrogativa de restringir o uso e o gozo da propriedade pelo particular para o alcance do interesse público; (ii) a servidão administrativa constituída se deflagra, via de regra, a partir do *ato declaratório de servidão*, não decorrendo, portanto, de uma operação com bens; (iii) a indenização recebida pelo proprietário se destina a recompor o seu patrimônio, motivo pelo qual deve ser quantificada à luz dos prejuízos concretos por ele experimentados em virtude do ônus real instituído e, por sua natureza, (iv) não se qualifica como *renda percebida* pelo proprietário, haja vista que não acresce ao seu patrimônio, mas tão somente o recompõe em vista dos prejuízos materializados a partir da restrição do uso e do gozo da sua propriedade, não refletindo, pois, o *preço normal de mercado* que seria pago pela exploração da mesma parcela da propriedade servienda.

4. A servidão administrativa e a Lei Complementar n. 214/2025

A Lei Complementar n. 214/2025 alçou a instituição *onerosa* de direitos reais à condição de fato gerador do IBS/CBS, assim como previu expressamente a *servidão* como sujeita à tributação do IVA-dual, o que está previsto, respectivamente, nos arts. 4º, § 2º, VI, e art. 252, § 1º, I, da Lei Complementar n. 214/2025.

SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos de; ATAÍDE FILHO, Laércio Freire. O Tratamento Jurídico-tributário da Servidão Administrativa pelo IBS/CBS: entre os Limites Constitucionais e a Lei Complementar n. 214/2025. Revista Direito Tributário Atual v. 62. ano 44. p. 27-41. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2026.

Considerando as questões anteriormente formuladas, a primeira indagação deve ser respondida de forma negativa. O direito real à servidão administrativa não se qualifica como uma operação com bens e serviços. Ao contrário, o exercício daquele pressupõe a expedição do *ato declaratório de servidão*, previsto no art. 2º do Decreto n. 35.851/1954, em virtude do qual resta ao particular apenas se subjugar à restrição ao uso e ao gozo da sua propriedade, abstendo-se de praticar qualquer ato contrário à finalidade da servidão administrativa.

Além disso, o imóvel servindo não é destinado pelo proprietário ao consumo, nem tampouco é por ele inserido em um ciclo econômico com vistas a angariar receitas. Na verdade, o imóvel servindo é destinado a finalidades outras que impedem, ao menos nos limites da área em que foi instituído o ônus, a sua exploração econômica desembaraçada pelo proprietário.

É tanto que a *contraprestação* a ser paga pela Administração Pública ao proprietário deve ser mensurada de acordo com o *efetivo prejuízo* por ele experimentado devido à servidão administrativa instituída. Portanto, a indenização é *recompositiva* de um patrimônio vilipendiado e, conseqüentemente, não reflete o *preço normal de mercado* que seria pago em contraprestação ao fornecimento da posse do bem a um terceiro, cuja formação está sujeita a fatores econômicos totalmente diferentes como quem é o terceiro; o que vai ser explorado na propriedade; o prazo de duração da exploração; se aquela exploração pode ocasionar alguma valorização patrimonial da propriedade etc.

Desse modo, o pagamento de uma contraprestação que não reflete o preço normal do mercado para o fornecimento da posse do bem evidencia tratar-se de uma operação ocorrida fora de um ciclo econômico de consumo.

Em outras palavras, a servidão administrativa, na verdade, retira parcialmente o imóvel do comércio, na medida em que impede que o proprietário o insira integralmente em uma cadeia econômica ante às restrições que recaem sobre o bem. Conseqüentemente, a servidão administrativa não pode ser considerada uma operação inserida no ciclo econômico de consumo exigido pelos limites constitucionais diretos.

Portanto, a tributação da servidão administrativa pelo IBS/CBS pelo legislador complementar esbarra nos limites constitucionais *diretos* à instituição do IVA-dual, na medida em que este só pode recair sobre operações praticadas por sujeitos passivos habituais, resultantes do exercício de atividade econômica, com finalidade de destinar bens ou serviços ao consumo, e inseridos em ciclo econômico que vai da produção ao consumo, o que, por evidente, não é o caso da servidão administrativa.

A *segunda indagação*, por sua vez, também deve ser respondida de forma negativa, haja vista que o pagamento da indenização ao proprietário não se qualifica como uma *renda consumida* do Estado. Ao contrário, o valor a ser pago ao

particular se destina à recomposição do seu patrimônio devido aos danos experimentados pela impossibilidade de usar e gozar o seu imóvel plenamente. Tanto não é *renda consumida* que a inexistência de prejuízos concretos à exploração econômica do imóvel exonera a Administração Pública do seu dever de pagar a respectiva indenização.

Por fim, a *terceira indagação* também deve ser respondida de forma negativa. Com efeito, a percepção da indenização pelo proprietário do imóvel servindo não manifesta *riqueza nova* por ele percebida, de modo que não se pode falar em acréscimo de capacidade contributiva, como, inclusive, afirmou o STJ quando cristalizou o entendimento de que a indenização recebida não pode ser tributada pelo imposto sobre a renda. Como demonstrado ao longo do trabalho, a indenização se destina tão somente à recomposição do patrimônio vilipendiado pela servidão administrativa constituída, motivo por que deve ser mensurada em vista dos prejuízos concretos sofridos pelo proprietário em virtude do ônus real instituído.

Por isso, a tributação das servidões administrativas pelo IBS/CBS, na verdade, impedirá que o proprietário tenha o seu patrimônio efetivamente recomposto, sobretudo se não houver previsão expressa de que a indenização corresponderá ao valor bruto dos prejuízos experimentados acrescido do IVA-dual eventualmente incidente, situação em que a exação será confiscatória, na medida em que estará a tributar um patrimônio que está em vias de recomposição por meio da indenização paga pela Administração Pública.

Desse modo, a tributação da servidão administrativa pelo IBS/CBS também extrapola o limite constitucional *indireto* decorrente do princípio da capacidade contributiva, haja vista que o recebimento da indenização não é fato suficiente para aferir a capacidade econômica do proprietário do imóvel servindo.

5. Conclusão

A análise empreendida neste artigo demonstrou a insubsistência jurídica da pretensão de submeter a servidão administrativa à incidência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). A questão foi examinada sob a perspectiva dos limites constitucionais materiais, diretos e indiretos, e da natureza jurídica da servidão administrativa e da respectiva indenização paga ao proprietário.

A tributação da servidão administrativa viola os limites constitucionais materiais diretos para a instituição do IBS/CBS, os quais exigem que a tributação recaia sobre operações praticadas por sujeitos passivos habituais, no exercício de atividade econômica, com o fito de destinar bens ou serviços ao consumo, e inseridos em um ciclo econômico.

Ademais, a tributação em tela viola a opção constitucional de se tributar indiretamente a *renda consumida* pelas famílias em operações de consumo. A inde-

nização paga pela Administração Pública não representa um gasto de consumo desta, mas o cumprimento de uma obrigação legal de recompor o patrimônio do particular em razão dos prejuízos experimentados.

Consequentemente, há também ofensa aos limites constitucionais materiais indiretos, notadamente o princípio da capacidade contributiva. A indenização percebida pelo proprietário do imóvel servindo não manifesta riqueza nova ou acréscimo patrimonial, mas, conforme entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça para fins de imposto sobre a renda, a recomposição de um patrimônio vilipendiado pela servidão administrativa.

Diante de tais premissas, conclui-se pela necessidade de os arts. 4º, § 2º, VI, e 252, § 1º, I, da Lei Complementar n. 214/2025 serem interpretados em estrita conformidade com a Constituição Federal, a fim de afastar a tributação das servidões administrativas pelo IBS e pela CBS e, portanto, resguardar os limites constitucionais ao poder de tributar e a integridade da opção do constituinte de tributar *indiretamente* a renda consumida.

Referências

- ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024, p. 713-724.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 maio 2025. (*Nota: A Emenda Constitucional n. 132/2023 citada no texto é uma alteração a esta Constituição*).
- BRASIL. Decreto-lei n. 3.365, de 21 de junho de 1941. Dispõe sobre desapropriações por utilidade pública. *Diário Oficial da União*: Rio de Janeiro, 2 ago. 1941.
- BRASIL. Decreto n. 35.851, de 16 de agosto de 1954. Dispõe sobre servidões administrativas para as linhas de transmissão e de distribuição de energia elétrica e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: Rio de Janeiro, 20 ago. 1954.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966, p. 12452. Retificada em 31 out. 1966. (Código Tributário Nacional).
- BRASIL. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 30 dez. 1996, p. 28711.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit n. 63, de 3 de março de 2015. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 05 mar. 2015, p. 14.

- BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit n. 274, de 19 de setembro de 2023. Publicada no Sítio da RFB em 22 set. 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.116.460/SP. Rel. Min. Luiz Fux. Julgado em 8 de setembro de 2010. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 28 set. 2010. (Recurso representativo da controvérsia – Tema Repetitivo n. 397).
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.670.929/SC. Rel. Min. Herman Benjamin. Julgado em 21 de novembro de 2017. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 19 dez. 2017.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.992.514/CE. Rel. Min. Assusete Magalhães. Julgado em 23 de novembro de 2023. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 28 nov. 2023.
- FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Consequências jurídicas da opção constitucional pelo modelo de tributação indireta da renda consumida. *Revista Direito Tributário Atual* v. 59, ano 43. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2025, p. 42-45.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MELLO, Héllio de; LAURENTIIS, Thaís. O Tipo IVA e a competência tributária do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57, ano 42. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2024, p. 267-282.