

OS IMPOSTOS MUNICIPAIS E SUAS CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTAIS

Danúbia Cunha dos Santos¹

Danusa Alves P. da Silva¹

Fernando Andrade Barros¹

Isabel Val de Oliveira¹

Verônica Silva do Prado Disconzi²

RESUMO

Os municípios, uma das esferas de atuação do governo, tem competência para cobrar os três tipos de impostos previstos no Art. 156 da CF/1988 (IPTU, ITBI e ISS), cada um com suas características e regras que devem ser observadas. Os impostos são uma grande fonte de arrecadação para os municípios que, em regra, devem repassá-los de forma significativa em favor do bem-estar comum. Diante disso, objetivou-se, com esse trabalho, por meio de pesquisas bibliográficas, expor as várias características que compõem cada tributo, dentro de um

¹Acadêmicos do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário UnirG. E-mails: dannythecat13@hotmail.com; danusasilva2010@hotmail.com; fernandow_doideira@hotmail.com; oliveiraval-2011@hotmail.com.

²Professora orientadora - Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário UnirG - e-mail: veronicadesconzi@gmail.com.

segmento de normas jurídicas a serem seguidas bem como sua incidência. A pesquisa foi feita em livros e artigos afins que contribuíram para a devida conceituação, exposição e entendimento de suas distinções e relevâncias. A importância dessa pesquisa residiu em demonstrar quais são os impostos municipais e sua estrutura, contribuindo assim para esclarecimentos sobre o tema.

Palavras-chave: Tipos de impostos. Impostos municipais. Cobrança de impostos.

MUNICIPAL TAXES AND THEIR BASIC FEATURES

ABSTRACT

A town with its local government or municipality is one of the influence sphere of the government, the former having the competency of charging the three tax types according to article 156 of CF/1988 (IPTU, ITBI and ISS). Each one with its own characteristics and rules which should be observed. Taxes constitute a great source of incoming money for the municipality which, as a rule, should be used in a proper manner so as to benefit people's well-being. Based on this, the goal of this study using a review of the literature, was to expose the so many characteristics of each tribute or tax within a set of legal norms which has to be followed as well as its incidence. The research was carried out using related books and papers which contributed significantly maturing the concept, exposition and understanding of differences and significance. The importance of this research was based in the demonstration of those municipality taxes and their structure, thus, contributing to better understand the subject.

Keywords: Tax Types. Municipality Taxes. Tax Charges.

INTRODUÇÃO

Aos municípios, no que diz a Constituição Federal (CF) de 1988 em seu Art. 156, é competido instituir e cobrar três tipos de impostos: Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Ainda sem ementa complementar que remeta à adição de mais impostos de competência municipal, não há outros além destes que possam ser cobrados por essa esfera.

O IPTU é um imposto que, como o próprio nome diz, incide sobre a propriedade urbana. O sistema tributário brasileiro resolveu instituir dois tipos de impostos sobre a propriedade imobiliária: IPTU sobre imóveis situados em área urbana e ITR sobre os situados em área rural. (ALEXANDRE, 2007).

O ITBI é um imposto cobrado sobre a transmissão, sendo ele *inter vivos*. Segundo o art. 156 da CF/88, aos municípios compete instituir esse imposto a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física de direitos reais sobre imóveis, exceto de garantia e de cessão de direitos de sua aquisição.

Semelhante à separação no campo de incidência do imposto sobre a propriedade (IPTU sobre imóvel em área urbana e ITR sobre área rural) o Imposto sobre a Transmissão é dividido em ITBI incidente sobre as transmissões *inter vivos*, de competência do Município e ITCMD sobre transmissão em *causa mortis* de competência do Estado.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é o terceiro imposto de competência dos municípios previsto na CF, incide sobre os serviços não compreendidos no Art. 155 da CF que não estejam no campo de incidência do ICMS. Cassone (2004, p. 479) expõe:

Serviço, em seu sentido comum, é o ato ou efeito de servir. No sentido jurídico-tributário, é definido pela Lei Complementar, por expressa determinação constitucional que, quanto ao ISS, deve excluir os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (art. 156, IV, c/c 155, I, b).

Frente à competência municipal de instituir impostos objetivou-se nesse trabalho expor, dentro de um segmento de normas jurídicas, a incidência e as características que compõem cada tributo. Visando melhor compreensão do assunto, são descritas as funções, fatos geradores, base de cálculo bem como seus contribuintes.

MÉTODO

Quanto à abordagem do problema este estudo caracteriza-se como qualitativo, delineando-se, quanto aos objetivos, como uma pesquisa exploratório-bibliográfica com consulta em livros, artigos disponibilizados na internet e materiais publicados que abordam o assunto.

FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

O Direito Tributário ou direito fiscal está fundamentado nos arts. 145 a 162 da Constituição Federal. Tais artigos compõem o chamado “Sistema Tributário Nacional” que, conforme Yonne Dolácio de Oliveira (apud CASSONE, 2004, p. 36), é “um todo composto de um repertório, isto é, o elenco dos elementos que o compõem; de uma *estrutura* – o modo como tais elementos se relacionam entre si e com o todo e isto tendo em vista a *função* que ele deve desempenhar”.

O *Código Tributário Nacional* (CTN), Título III, em seu art. 16º dispõe que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Todo tributo exige Lei que o estabeleça, sendo vedado aos entes, União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios instituir ou majorar estes sem suas devidas leis (CTN, 2006, art. 9).

Quanto à competência, consta no CTN (2006, art. 7º):

A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição. Os Impostos de competência dos municípios são cobrados sobre: O patrimônio – IPTU; Transmissão de bens imóveis *inter vivos* – ITBI; Serviços – ISS.

CARACTERÍSTICAS DO IPTU

Conforme citado anteriormente, o imposto sobre a propriedade incide sobre as propriedades situadas em áreas urbanas e rurais. De acordo com Pêgas (2004, p. 252),

[...] em 1799, a Rainha D. Maria estabeleceu a Décima Urbana, imposto incidente sobre as casas de nossas cidades marítimas. Desde aquela época que o imposto sobre o patrimônio imobiliário vem sendo discutido e questionado, pois ao contrário dos impostos indiretos (IPI, ISS, ICMS...), que se incorporam aos preços dos bens e serviços comercializados, o imposto sobre a

Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU exige desembolso específico de recursos, afetando diretamente a renda disponível das famílias e empresas.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 156, expõe a seguinte explanação sobre esse imposto:

Compete aos Municípios instituir imposto sobre: I – propriedade predial e territorial urbana. § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: II – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e III – ter suas alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

As finalidades dos tributos podem ser caracterizadas como fiscais, extrafiscais, para-fiscais, sendo que a fiscal tem como função arrecadar, a extrafiscal regular e a para-fiscal de certa forma tem a função social.

Em relação ao IPTU, este apresenta as seguintes características:

Finalidade – Para Alexandre (2007) o IPTU possui uma característica fiscal, pois é uma fonte de arrecadação municipal. Já o ITR é extrafiscal uma vez que as fixações de suas alíquotas são de forma a desestimular a manutenção de propriedade improdutiva.

Progressividade – A progressividade do IPTU foi sancionada com a Emenda Constitucional 29/2000 que autorizou que suas alíquotas pudessem ser

progressivas em razão do imóvel. Conforme Alexandre (2007, p. 566) “mesmo antes da autorização expressa, vários municípios adotaram tal técnica, sob o argumento de que seria presumível que os imóveis mais valiosos pertencessem a pessoas com maior capacidade contributiva [...]”. A progressividade pode ser *fiscal em razão do valor do imóvel* e pode também ser *extrafiscal*.

Quanto à progressividade *fiscal em razão do valor do imóvel*, Alexandre (2007, p. 566) destaca que devem ser observadas as seguintes características:

Somente é legítima a partir do advento da EC 29 de 13 de setembro de 2000; tem objetivo fiscal, pois ao aumentar as alíquotas incidentes sobre os imóveis mais valiosos – presumivelmente pertencentes a pessoas de maior capacidade econômica – visa a incrementar a arrecadação, retirando mais de quem mais pode pagar; deve-se atender ao limite do razoável, sob pena de incidir em efeito confiscatório o que é vedado pelo art. 150, IV, da CF/1988.

Já quanto à progressividade *extrafiscal* esta ocorre no caso do não atendimento às exigências do Poder Público que, conforme Alexandre (2009) são: o não cumprimento das condições e prazos para parcelamento; a edificação ou utilização compulsória do solo urbano não edificado; o que

prevê a aplicação do IPTU progressivo no tempo.

IPTU progressivo no tempo –

O uso da propriedade deve atender à função social que atua como fonte de imposição de comportamentos positivos - prestação de fazer, e não simplesmente de não fazer, ao detentor do poder que deflui da propriedade. (GRAU *apud* GOMES, 2009). Esse tipo de progressividade difere da outra pelas seguintes características:

Tem objetivo extrafiscal, posto que o escopo é estimular o cumprimento da função social da propriedade por meio de um agravamento da carga tributária (...); o parâmetro para a progressividade não é o valor do imóvel, mas sim o passar do tempo sem o adequado aproveitamento do solo urbano. (...) quanto mais tempo mantida em a situação agressiva à finalidade social da propriedade, maior será a alíquota aplicável no lançamento do IPTU (ALEXANDRE, 2007, p. 568).

O autor ainda destaca que existem limitações quanto às alíquotas aplicáveis, pois a progressividade não pode gerar caráter confiscatório (o que é vedado pelo art. 150 da CF), ou seja, imposto não pode ter efeito de multa, mas sim uma arrecadação que de alguma forma será repassada à sociedade.

Diferenciação de alíquotas –

As alíquotas de IPTU podem ser diferenciadas tanto com base no uso

do imóvel quanto na localização do mesmo.

Alexandre (2007) cita que a variação com base no uso do imóvel permite que possam existir alíquotas diferentes para os imóveis comerciais e residenciais, e com base na localização permite a criação de tabelas diferenciadas para as classes alta, média e baixa.

Isenção – Conforme lista PÊGAS (2004, p. 255) o IPTU é isento para

[...] a) Imóveis localizados em áreas que constituem reservam florestais [...]; b) Imóveis de propriedade das pessoas jurídicas de direito público externo, quando destinado ao uso de sua missão diplomática ou consulado; c) Os imóveis ou partes de imóveis utilizados como biblioteca, teatro, por editoras de livros, suas oficinas (...); d) Os imóveis de interesse histórico, cultural ou ecológico (...); e) Os imóveis efetivamente ocupados por templos religiosos, centros e tendas espíritas (...)

Fato gerador – O IPTU tem como fato gerador, conforme expõe Cassone (2004), a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município (CTN/66, art. 32).

A lei define como área urbana toda área em que existam pelo menos dois dos seguintes melhoramentos: a) meio-fio ou calçamento, com

canalização de águas pluviais; b) abastecimento de água; c) sistema de esgotos sanitários; d) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para iluminação domiciliar; e) escola primária ou posto de saúde a uma distancia máxima de três quilômetros do imóvel. (PÊGAS, 2004).

Alexandre (2007, p. 569) classifica os bens imóveis em

Bens imóveis por natureza 'o solo com sua superfície, os seus acessórios [...]'; Bens imóveis por acessão física 'tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo [...]'; Bens imóveis por acessão intelectual 'tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade'.

O IPTU incide somente sobre os dois primeiros citado acima.

Base de Cálculo – A base de cálculo do IPTU, conforme consta no art. 33 do CTN e autorizado pela CF em seu art. 146, é o valor venal do imóvel, que a lei municipal disporá. CASSONE (2004) afirma que esse valor real individualizado para cada imóvel é fixado por lei podendo sofrer mutações de um ano para outro em virtude de vários fatores. Sobre o valor da base de cálculo, Pêgas (2004, p.254) explica que

O valor unitário padrão para imóveis edificadas é o valor do metro quadrado dos imóveis localizados no logradouro, incluindo o valor do terreno, ou da fração de terreno vinculada aos imóveis. O valor unitário-padrão territorial, por sua vez é o valor do metro linear apurado para a testada fictícia dos terrenos ali localizados. Esses valores unitários são utilizados no cálculo do valor venal dos imóveis.

Lembra Alexandre (2007) que as alterações da base de cálculo do tributo não estão sujeitas ao princípio da anterioridade nonagesimal, noventena.

Contribuinte – Conforme o art. 34 do CTN o contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título. Para Alexandre (2007, p. 571),

Proprietário é quem possui o título de domínio registrado no Cartório de Registro de Imóveis. **Titular do domínio útil** é a pessoa que recebeu do proprietário o direito de usar, gozar e dispor da propriedade, conservando o domínio direto (...). E **possuidor** todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

Vale ressaltar que somente contribui para o IPTU o possuidor que tenha *animus domini* (intenção de ser dono). (FERNANDES, apud ALEXANDRE, 2007).

IMPOSTO SOBRE AS TRANSMISSÕES DE BENS IMÓVEIS

Cassone (2004) lembra que o imposto sobre a transmissão é previsto, na CF, de forma bipartida em *causa mortis* e *inter vivos*, ambos de competência do Estado.

O ITBI difere do ITCDM por ser cobrado apenas na transferência onerosa de bens imóveis, como por exemplo, nas operações de compra e venda.

Os direitos reais que estão sob o campo de incidência do ITBI são enumerados no art. 1.225 do Código Civil: "I - a propriedade; II - a superfície; III - as servidões; IV- o usufruto; V - o uso; VI - a habitação; VII - o direito do promitente comprador do imóvel; VIII - o penhor; IX - a hipoteca; X - a anticrese". As alíquotas desse imposto não podem ser progressivas por se tratar de um tributo real incidente sobre a expressão econômica de um negócio jurídico. (ALEXANDRE, 2007).

CARACTERÍSTICAS DO ITBI

Sendo o ITBI incidente apenas sobre a transferência de bens imóveis e direitos relativos a eles, Alexandre (2007) esclarece que a regra sobre o *município competente* compete àquele da situação do bem, ou seja, onde ele está localizado.

Imunidade – De acordo com Alexandre (2007, p. 575-576) as imunidades relativas a esse imposto ocorrem em duas situações:

- 1) Nos eventos societários, não incidindo sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização do capital bem como a entrega desse Bem por extinção da sociedade;
- 2) Nas transferências decorrentes de reforma agrária, onde a regra "tem por objetivo desonerar o processo de expropriação e, por conseguinte a realização da reforma agrária".

O art. 154 da CF de 1988 diz que "são isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária".

Fato gerador – A transmissão da propriedade imobiliária ocorre mediante registro do título translativo no Registro de Imóveis sendo, conforme consta no Código Tributário Nacional art. 35, o fato gerador essa transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por acessão física, e de direitos reais sobre estes.

Base de cálculo – A base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, sendo que, conforme explica Alexandre (2007), valor venal é o valor de

mercado do bem imóvel por natureza ou acessão física, excluindo-se tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado.

Contribuinte – O art. 42 do CTN impõe que contribuinte é qualquer das partes na operação tributária, como disser a lei. A lei municipal entenderá e definirá legalmente quem o será, possuindo este ente autonomia para tal, observando que o contribuinte deve ter relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA - ISS

O ISS “foi criado por volta da metade do século XX, devido à preocupação dos Estados modernos na substituição do Imposto Geral sobre o Volume de Vendas por um Imposto sobre o Valor Acrescido não cumulativo” (PÊGAS, 2004, p. 110).

O ISS é um imposto cumulativo, incidindo sobre diversos pontos da cadeia produtiva, que onera as várias fases pelas quais pode passar o produto final de um prestador de serviço. (FORTES, 2009).

CARACTERÍSTICAS DO ISS

Finalidade – É um tributo que possui uma nítida finalidade fiscal, pois

é ele uma importante fonte de recursos para o desenvolvimento das atividades dos municípios (Alexandre, 2007).

Alíquotas – Conforme Gallo (2007) o ISS constitui-se como um imposto sobre as receitas dos serviços prestados pelas empresas, e suas alíquotas variam de 2 a 5% conforme o tipo e o valor do serviço.

Fato gerador – Alexandre (2007, p. 581) cita o art. 1º da Lei Complementar 116 de 2003:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. – § 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País – § 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. – § 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço – § 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Base de cálculo – A base de cálculo do ISS é o preço cobrado pelo

serviço; Alexandre (2007) ainda comenta que não poderia ser diferente, sendo que a base de cálculo deve sempre ser uma grandeza que quantifica a riqueza tributada pelo imposto.

Sendo essa base o valor do serviço prestado, Pêgas (2004) ainda fala que tal base é entendida como o valor total em virtude da prestação do serviço, sem deduções, nem mesmo do próprio imposto, portanto recai sobre a receita bruta.

Contribuinte – De acordo com a LC 116 de 2003, contribuinte é o prestador de serviço. Pêgas (2004, p. 114) comenta que “os contribuintes do ISS são prestadores de serviços, pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem estabelecimento fixo, dos serviços especificados na tabela anexa à Lei Complementar nº 116/2003”.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir das exposições de quais são os impostos municipais, suas

incidências, finalidade, alíquotas, fatos geradores, base de cálculo, verifica-se que esses impostos compõem uma grande fonte de arrecadação municipal definida e cobrada – nascendo daí sua obrigação. Esses impostos – IPTU, ITBI e ISS – possuem suas distinções determinadas na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional.

O código tributário de cada município deve abranger todas as características e casos especiais desde que não desvie, desvincule ou mude a função e caráter fixado na Lei que o institui e ordena, que é a Constituição Federal.

Acredita-se que o trabalho contribui para uma visão esclarecedora dos principais pontos que devem ser observados sobre os impostos inseridos no dia a dia do brasileiro que, junto com os demais de outras esferas do governo, constituem o chamado sistema tributário.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. São Paulo: Método, 2007

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL, *Código Tributário Nacional e Constituição Federal*. 35. ed. Brasília: Presidência da República., 2006.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FORTES, Maurício César de Araújo. *A regra-matriz de incidência do imposto sobre os serviços de qualquer natureza*. 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/index.php>. Acesso em: 06 maio 2012.

GALLO, Mauro Fernando. *A relevância da abordagem contábil na mensuração da carga tributária das empresas*. 2007. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/index.php>. Acesso em: 06 mai 2012.

GOMES, Wilton Luis da Silva. *Inovações no regime jurídico das desapropriações*. 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/index.php>. Acesso em: 06 maio 2012.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.

Recebido em: 11 maio 2012

Aprovado em: 25 ago. 2012