

SUMÁRIO

1. Introdução	5
2. Poder de tributar e a importância da efetiva arrecadação	5
2.1 Princípios Constitucionais Tributários	6
3. Origem Constitucional	7
4. Espécies Tributárias Municipais	8
5. Os Impostos	10
5.1 Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU.....	12
5.2 Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI	13
5.3 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS	15
6. As Taxas	17
6.1 Taxa de Serviço	18
6.2 Taxa de Polícia	19
7. A Contribuição de Melhoria	20
8. A Contribuição de Iluminação Pública (CIP)	21
9. Competência Tributária	23
10. Conclusão	24

realizamos. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2005, p. 63) “a soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar”.



SAIBA MAIS

Esse poder de tributar está autorizado nos artigos 13 e 14 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que preconiza que, para a manutenção da força pública e dos custos administrativos, os tributos devem ser distribuídos igualmente entre os cidadãos e dimensionados conforme suas possibilidades e capacidades. Os cidadãos têm o direito de analisar a necessidade das contribuições e de aceitá-las por meio de seus representantes.

A efetiva arrecadação é importante para a Administração Pública, que precisa receber contraprestação em forma de tributos pelos serviços prestados para equilibrar seus recebimentos com os gastos.

É consenso que a situação financeira do país é complexa diante de uma crise econômica séria, assim sendo, é preciso que as cidades aumentem seus esforços para captação de recursos. Para tanto, é necessário que os responsáveis pela Gestão Tributária no Município observem o que dispõe o artigo 11 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), o qual versa que a receita possui a mesma envergadura que as despesas.

Uma gestão tributária eficiente assegura a aplicação da justiça fiscal e reduz a dependência dos repasses constitucionais. Consequentemente, o volume da prestação de serviço por parte da Administração Pública Municipal aos Municípios será maior e com melhor qualidade.

Enap

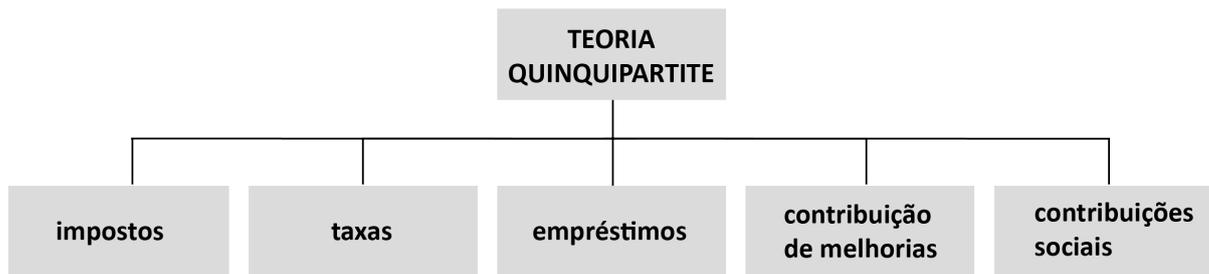
2.1 Princípios Constitucionais Tributários

Nas atividades dos entes da Federação cuja incidência dos tributos não é proibida, precisamos definir a elasticidade permitida, ou seja, colocar um limite norteador para que o Estado gestor não extrapole e/ou aplique de forma plena os atos normativos. Assim, com os princípios, não se proíbe a tributação, mas impõem-se limites.

Os princípios tributários estabelecidos na Constituição Federal de 1988 (CF/1988) têm por finalidade a proteção de três valores:

- **Princípio que protege o valor da liberdade jurídica**
Princípio da não limitação ao trânsito (art. 150, V, CF/88).
- **Princípios que protegem o valor da segurança jurídica**
Os princípios da Transparência Fiscal (art. 150, §5º, CF/88), o da Irretroatividade (art. 150, III, “a”, CF/88), da Legalidade (art. 150, I, CF/88) e da Anterioridade (art. 150, III, “b” e “c”, CF/88).
- **Princípios que protegem o valor da justiça da tributação**
Princípios da Capacidade Contributiva (art. 145, §1º, CF/88), da Igualdade (art. 150, II, CF/88), da Não Discriminação pela Procedência ou Destino (art. 152, CF/88), da Uniformidade Geográfica e do Não Confisco (art. 150, IV, CF/88).

A doutrina majoritária do Direito Tributário e o STF adotam a teoria de que há cinco espécies de tributos, conhecida como a Teoria Quinquipartite, que é liderada por Ives Gandra da Silva Martins. Existem outras teorias, mas vamos trabalhar com as cinco espécies tributárias da Teoria Quinquipartite dos Tributos, em função do objetivo de nosso curso. São elas:



Vale ressaltar que o artigo 5º do CTN dispõe apenas três espécies tributárias, são elas:

- Impostos
- Taxas
- Contribuições de melhoria.

A razão de o CTN dispor de três, e não cinco espécies tributárias, é o referido dispositivo exemplifica e se completa com outros dois, que são os artigos 15 e 217, ambos do CTN.



Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Art. 217 CTN. As disposições desta lei (...) não excluem a incidência e a exigibilidade:

I - da "contribuição sindical", denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os artigos 578 e seguintes, da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no artigo 16 da Lei nº 4.589, de 11 de dezembro de 1964; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966);

III - da contribuição destinada a constituir o "Fundo de Assistência" e "Previdência do Trabalhador Rural", de que trata o artigo 158 da Lei nº 4.214, de 2 de março de 1963; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966);

IV - da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo

O IPTU, que em regra é fiscal, possui uma exceção que é relacionada a sua progressividade no tempo. Essa progressividade ocorre no caso do particular não conseguir atender às expectativas do Município, no sentido de não cumprir com a função social da propriedade, não promovendo o seu adequado aproveitamento.

O Município, com o intuito de realizar uma gestão tributária eficiente, pode aumentar a carga tributária referente ao imóvel. Contudo, essa progressividade tem um limite: não deve exceder duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitando a alíquota máxima de 15%, conforme artigo 7º, §1º do Estatuto da Cidade, a fim de não gerar efeito confiscatório previsto no artigo 150, IV, CF/1988.

A **extrafiscalidade** tem ligação direta com o princípio da seletividade e a exceção aos princípios da legalidade e anterioridade tributária, para que assim seja atingida a finalidade do tributo. A importância prática em caracterizar um imposto como fiscal e extrafiscal é que os impostos extrafiscais, como regra geral, são uma exceção ao princípio da legalidade e, também, ao da anterioridade tributária.

Quanto à capacidade contributiva os impostos extrafiscais não levam em consideração a capacidade contributiva, visto que sua função é de intervir no domínio econômico.

Quanto à incidência, os impostos podem ser:

- **Pessoais** - incidem sobre o contribuinte, enfatizando aspectos pessoais, como os gastos com educação, saúde etc. O Imposto de Renda é um caso de imposto pessoal.
- **Direto** - incidem também sobre o contribuinte, mas levam em consideração os seus bens, como o IPTU.

Quanto à possibilidade de repercussão do encargo econômico, os impostos podem ser classificados em:

- **Indireto** - admite o fenômeno da repercussão, ou seja, pode onerar pessoa diferente do sujeito passivo, como o ISS.
- **Direto** - não permite essa repercussão econômica, como o IPTU.

A Regressividade do IPTU, determinada no artigo 156, §1º, II, CF/1988 pode afetar a gestão tributária municipal.

O IPTU pode ter alíquotas diferentes em razão do uso e da localização. Então, é cabível a sua regressividade. Podemos dar como exemplo o IPTU, que incide sobre bem tombado. Nesse caso, de acordo com o grau de conservação do bem poderá gerar redução no IPTU. Outro exemplo é a localização, ou seja, a alíquota pode variar de acordo com o padrão do bairro que a pessoa tem domicílio.

Após a sistematização dos critérios formalizadores dos impostos, vamos estudar os de competência dos Municípios.

Quanto à base de cálculo

O art. 33 do CTN define a base do cálculo do imposto. A definição do valor venal será obtida mediante avaliação imobiliária realizada sobre a totalidade dos imóveis urbanos existentes no Município, devendo ser elaborada de acordo com as normas técnicas reconhecidas e por profissionais habilitados, como engenheiros, arquitetos etc.

O valor venal é o valor do imóvel estimado a partir do cálculo de metro quadrado das propriedades de cada bairro, e não o valor real, o valor de mercado que aquele imóvel possui.

Como definir a avaliação imobiliária?

A Planta Genérica de Valores (PGV) é o principal instrumento para conseguirmos definir a avaliação imobiliária em grande quantidade, pois ela desenvolverá a base de cálculo do IPTU. No entanto, ela deve ser instituída por lei com critérios metodologicamente reconhecidos de avaliação, como os que estão elencados no capítulo VI da Portaria nº 511/2009 do Ministério das Cidades.

A planta de valores é feita a partir do cálculo em metro quadrado das propriedades de cada bairro. O critério utilizado não é individualizado, pois, se o valor não for mais baixo do que o valor real, haverá muitas impugnações.

O lançamento do IPTU é de ofício — aquele em que o Fisco dispensa o auxílio do contribuinte, uma vez que possui dados suficientes consigo, conforme artigo 149, inciso I do CTN. A Prefeitura tem um cadastro de todos os imóveis com valor venal, o qual será menor do que o valor de mercado, pois o preço de mercado do imóvel varia muito.

Sendo assim, se os Municípios quiserem adotar o valor de mercado, em vários momentos, haverá impugnação e a sua arrecadação irá diminuir, pois, quando há a impugnação administrativa, o sujeito passivo não irá pagar.

Vale ressaltar que é necessário realizar a atualização da PGV de forma periódica para que a cobrança do IPTU esteja dentro dos padrões da isonomia tributária.

Diante desta situação e como estratégia de gestão tributária, o administrador coloca o preço abaixo do valor de mercado, pois não haverá impugnação daquele valor. Com isso, o STJ cria a súmula 160, informando "é defeso ao Município atualizar IPTU mediante decreto, acima dos índices de inflação". Quando a súmula se refere a "atualizar", significa mudar o que está na planta de valores.

5.2 Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI

O ITBI incide sobre qualquer imóvel, inclusive sobre a transmissão de direitos reais, exceto os de garantia. As regras para sua aplicação estão contidas no artigo 156 da CF/1988 e nos artigos 35 ao 42 do CTN.

O Município competente para a cobrança do ITBI é o da situação do bem.

Enap
Enap

Enap

Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap

Quando há a promessa de compra e venda, a propriedade é esvaziada, ou seja, a pessoa dona da promessa não tem ainda a propriedade do imóvel, e isso tem a ideia de uma garantia de que a propriedade será transmitida quando o adquirente acabar de pagar o imóvel. Se o Município exigisse o ITBI na escritura definitiva, ninguém a faria.

Quanto à base de cálculo do ITBI

O artigo 38 do CTN nos ajuda a entender que a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Valor venal, para o cálculo do ITBI, é o valor de mercado, mas o valor venal é um na planilha do IPTU, e outro, na do ITBI.

O valor venal será o quanto pagarem pelo imóvel, e o parâmetro adotado é a base de cálculo normal, e não a base de cálculo real. O importante é saber quanto seu imóvel vale, e não saber o quanto pagaram pelo seu imóvel. Por isso, pouco importa que o contribuinte faça uma subavaliação para pagar menos imposto, pois irá prevalecer o valor de mercado, e a Fazenda vai glosar o valor apresentado pelo contribuinte.



SAIBA MAIS

Vale esclarecer que muitos Municípios utilizam, equivocadamente, o valor venal do IPTU como base de cálculo do ITBI por meio de uma planta genérica de valores que está completamente desatualizada. Contudo, o próprio STJ já decidiu que isso não pode ocorrer, conforme Agravo Regimental no REsp. nº 1.226.872 — SP (2010/0211767-5).

Entendemos que, para fins de fiscalização tributária do ITBI, pode ocorrer o arbitramento que, neste caso, não é modalidade de lançamento, mas sim um procedimento realizado antes do próprio lançamento para que se determine o valor da base de cálculo. Se esse procedimento vier a ocorrer, o contribuinte deve ser notificado para que possa apresentar avaliação contraditória, respeitando o princípio do contraditório e da ampla defesa.

Quanto ao contribuinte do ITBI

O artigo 42 do CTN afirma que o contribuinte pode ser qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei. Assim, o legislador do Município tem completa autonomia para definir na lei o contribuinte do ITBI.

5.3 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS

O ISS é o imposto sobre serviços de qualquer natureza, exceto os de comunicação, transporte interestadual e transporte intermunicipal, que são do ICMS, de acordo com o art. 156, III da CF/1988. A prestação de serviços está definida no Código Civil, e o artigo 1º da Lei Complementar 116/2003 informa que o ISS incidirá sobre essa prestação de serviços. As regras para incidência do ISS estão contidas no artigo 156 da CF/1988 e na Lei Complementar 116/2003.

Quanto à base de cálculo do ISS

Sua base de cálculo é o preço do serviço, como disposto no artigo 7º da Lei Complementar 116/2003, e o contribuinte é o prestador de serviços, de acordo com o art. 5º da Lei Complementar 116/2003.

Exceções:

- **Primeira exceção** - Está contida no parágrafo 2º do artigo 7º, LC 116/2003. A construção civil contrata diversos profissionais para fazer um serviço terceirizado, desconta o ISS, estabelecendo, então, uma não cumulatividade do imposto.
- **Segunda exceção** - É a dos profissionais liberais, que podem ser autônomos, conforme §1 do art. 9º e 7º da LC 116/2003, ou profissionais em sociedade, conforme §3º do artigo 7º da LC 116/2003.



SAIBA MAIS

Esses profissionais não pagam ISS sobre seus honorários e nem sobre o seu faturamento, eles pagam sobre um valor fixo. No passado, os Municípios entenderam que isso violava os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, pedindo a inconstitucionalidade do dispositivo, mas o STF não aceitou.

Em relação a sua alíquota, o artigo 8º da LC 116/2003 limitou aos Municípios a fixação de até 5%, relativo aos serviços colocados na lista da referida lei. Em relação à alíquota mínima, tivemos a alteração na LC 116/2003 com a LC 157/2016 que fixou expressamente que a alíquota deve ser de 2% (dois por cento). A referida alíquota já constava no artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que afirma que a alíquota mínima será de 2%. Entretanto, a regra da alíquota mínima não se aplica aos itens 32, 33 e 34 da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/1968, que estão no item 7 da lista da LC 116/2003.

De acordo com o artigo 3º da LC 116/2003, o imposto será devido ao Município onde se localiza o estabelecimento prestador dos serviços. O artigo 4º da LC 116/2003 define como estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-lo a classificação que a ele se dê.

Na falta de estabelecimento do prestador, o imposto será devido no local do domicílio do prestador. Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se, no local onde o serviço for prestado, não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação).

Nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII (art. 3º, LC 116/2003), mesmo que não haja local do estabelecimento prestador ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção.

É importante esclarecer que, com a LC 157/2016, foram acrescentadas outras exceções à regra, ou seja, o ISS será devido no local da prestação de serviços, planos de atendimento e assistência médica e veterinária; serviços prestados pela administradora de cartão de crédito ou débito; agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de leasing, franchising e factoring, etc.

Trataremos detidamente das alterações da LC 116/2003, realizadas pela LC 157/2016 no Módulo 4 em que abordaremos métodos de gestão tributária dos três impostos municipais.

Vale informar o entendimento do STF, por meio do Agravo Regimental no **Ag 903.224/MG**.

[...]

Art. 77 CTN. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição.

Parágrafo único: A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (vide Ato Complementar nº 34, de 1967).



Sua estrutura ocorre da seguinte forma:

- A taxa é um tributo de competência comum, ou seja, podem ser cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, conforme o artigo 77 do CTN.
- A taxa é um tributo vinculado, ou seja, ela está relacionada a uma atividade estatal específica diretamente concernente ao contribuinte.

Essa atividade estatal pode ser traduzida no exercício regular do poder de polícia e no serviço público específico e divisível. Observa-se que o serviço público é específico e divisível, por ser uma nomenclatura inserida na legislação. Existem duas espécies de taxas, de acordo com o art. 77 do CTN: **taxa de serviço e taxa de polícia.**

Enap

6.1 Taxa de Serviço

Está definida no artigo 145, II, CF/1988 combinado com os artigos 77 e 79 do CTN. A taxa de serviço tem características próprias e exige a conjugação dos seguintes elementos:

- **Ser público**
O serviço público, que viabiliza cobrança da taxa, é aquele que se caracteriza como essencial, ou seja, é aquele, para fins de tributação, definido pela lei como tal, conforme artigo 9º, §1º, CF/1988.

O regime tributário da taxa será fruto de um regime administrativo que é uma opção política, como, por exemplo, o serviço de energia elétrica foi desconsiderado como serviço essencial pela legislação.
- **Atenção para não confundir o serviço público essencial relacionado à tributação com os de direito administrativo.**
No direito administrativo, o serviço público essencial é aquele afeto ao mínimo existencial, como uma concessionária de telecomunicações desligar unilateralmente o telefone de um hospital e fazer com que um paciente venha a falecer em virtude da falta de comunicação com um especialista que trate de sua doença, o que não ocorre na esfera tributária. Para efeitos de cobrança de taxa, o serviço público essencial dispõe dos elementos a seguir:
 - ✓ descrição na lei;
 - ✓ execução direta pelo poder público;
 - ✓ indelegabilidade.

- **Ser divisível**

O serviço público necessita ser divisível. Diante disso, a possibilidade da obrigação poder ser dividida entre duas ou mais pessoas. Pode individualizar cada um dos devedores e cada um dos credores, ou seja, é aquele que individualiza o sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, é o serviço uti singuli.

O artigo 79, III, CTN, assim, define:

IV. divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

- **Ser específico**

O serviço público específico é ser individualmente quantificado, conforme art. 79, II, CTN

II. específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas.

- **Ser efetivamente prestado ou ser posto à disposição do sujeito passivo**

É o serviço potencialmente prestado é aquele posto à disposição do sujeito passivo e o artigo 79, I, "b", CTN, informa o que vem a ser "colocar à disposição do sujeito passivo":

I. utilizados pelo contribuinte:

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento; Então, significa dizer que é um serviço em pleno funcionamento, ou seja, eficientemente posto à disposição.

Com base no raciocínio apresentado, o STF criou a súmula vinculante 19:

"A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal".

A taxa de coleta de lixo domiciliar pode ser cobrada integrada com o IPTU?

- Taxa de coleta de lixo cobrada juntamente com IPTU acarreta *bis in idem*, ou seja, há uma dupla tributação do mesmo ente federativo sobre o mesmo fato gerador.
- Para saber mais sobre o assunto consulte: súmula 595 e 670, disponível no **site do STF**.

O artigo 145, §2º, da CF/1988, determina que as taxas não tenham a mesma base de cálculo dos impostos. Destaca-se que a vedação do artigo 145, §2º, da CF/1988, refere-se à identidade das bases de cálculo, não existindo qualquer óbice à utilização de apenas alguns elementos comuns.

6.2 Taxa de Polícia

Primeiro vamos analisar o art. 78 do CTN para entender o que vem a ser poder de polícia.

Art. 78:

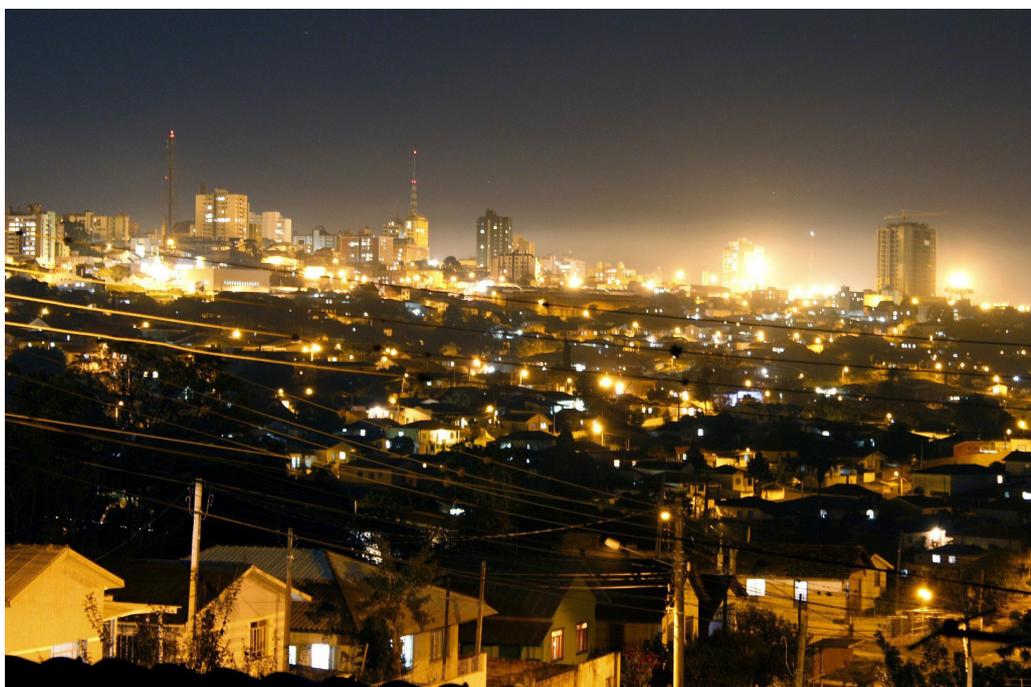
Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina.

A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel. O Município tem dificuldade de mensurar o valor deste imposto e opta por subavaliar, porque o preço do imóvel é algo variável. A Prefeitura não tem como avaliar todos os imóveis anualmente, tendo que utilizar um valor abaixo do que é determinado pelo mercado, para manter uma planilha fixa de valores, realizando apenas a correção monetária. Ela faz dessa forma porque se baseia na propriedade. Quanto à contribuição de melhoria, a valorização imobiliária é difícil definir, tendo em vista a sua localização e suas características originais.

Há países em que essa contribuição funciona, pois não há a questão da valorização imobiliária como ponto central para que haja a contribuição de melhoria.

8. A Contribuição de Iluminação Pública (CIP)

A Contribuição de Iluminação Pública (CIP) está prevista no artigo 149-A, CF/1988. Os Municípios instituíram leis cobrando a Taxa de Iluminação Pública. A constitucionalidade dessas leis foi contestada, pois elas não preenchem os requisitos caracterizadores da taxa de serviço. O serviço de iluminação pública é essencial e não é um serviço específico nem divisível, mas caracteriza um serviço para todos, ou seja, *uti universi*, conforme STJ e STF.



A Emenda Constitucional 39 trata da Contribuição de Iluminação Pública, conforme o artigo 149-A, CF/1988, e fez nascer a Súmula 670, STF.

O valor desse tributo obedecerá ao princípio da capacidade contributiva e corresponderá à faixa de consumo de energia elétrica indicada na fatura emitida pela empresa concessionária do Município, variando de acordo com o ente federativo. Observe a tabela de projeção do Município do Rio de Janeiro.

Enap
Enap

Enap

Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap

Para tanto, temos que conhecer os atributos da competência tributária, ou seja, conhecer suas características, para que possamos verificar qual é o limite dos Municípios em exercer esse poder. Os atributos da competência tributária são:

Atributos	Contextualização
Privatividade	Os entes da Federação possuem a sua competência tributária determinada pela CF/1988.
Facultatividade	Não há obrigatoriedade do exercício da competência.
Indelegabilidade	Não pode ser passada a terceiros.
Incaducabilidade	Não há prescrição da competência tributária.
Irrenunciabilidade	Não é possível renunciar à competência tributária.
Inalterabilidade	Não é possível alterar a competência tributária pelos entes federados, tendo sido outorgada pela CF/1988.



SAIBA MAIS

Para saber mais sobre cada atributo clique no ícone e leia o texto complementar sobre Competência Tributária.

10. Conclusão

Neste módulo, trabalhamos o sistema, os princípios e a competência tributária. Esses institutos são a base da Gestão Tributária Municipal, pois toda decisão que for tomada deverá ter como norte essas questões.

Espera-se que, após os estudos, você possa aplicar seus conhecimentos com os exercícios avaliativos para a assimilação do conhecimento.

