



## ESQUEMA SINÓPTICO DE IMPOSTOS

### Impostos Municipais / Estaduais / Federais

#### I. IMPOSTOS MUNICIPAIS

##### 1. IPTU

a) O IPTU é imposto municipal, de competência dos Municípios e Distrito Federal (Art. 156, I, c/c Art. 147, “in fine”, ambos da CF);

b) O sujeito passivo é o proprietário, o titular do domínio útil (enfiteuta e usufrutuário) e o possuidor (com “animus domini”) do bem imóvel. Diga-se que, no caso do IPTU, o bem imóvel pode ser “por natureza” ou “por acessão física” (Ex.: ilhas);

c) O fato gerador dar-se-á com a *propriedade*, o *domínio útil* ou com a *posse* de bem imóvel localizado na zona urbana. Tem-se, à luz do elemento temporal, como ficção jurídica, a data de 1º de janeiro como demarcadora do FG;

d) Conceito de “zona urbana”: art. 32, §1º, I a V, do CTN

É necessário preencher *dois* dos cinco incisos discriminados, com os melhoramentos respectivos, para que a área possa ser considerada “zona urbana”;

e) A base de cálculo é o valor venal do bem imóvel. É possível atualizá-la (índices oficiais de correção monetária) por instrumento infralegal (Ex.: decreto); todavia, a “atualização” que represente aumento de tributo (índices acima da correção monetária do período) somente poderá se dar por meio de lei (Art. 97, §§1º e 2º, CTN);

f) Progressividade de Alíquotas:

- *Antes da EC 29/2000*: o único critério de progressividade era aquele respaldado na “função social da propriedade” (Art. 156, §1º, c/c Art. 182, §4º, II, ambos da CF – *vide* Súmula 668, STF). Era a progressividade calcada na busca do adequado aproveitamento da propriedade, onerando-se mais gravosamente, ano a ano, o proprietário que mantivesse a propriedade subaproveitada. Portanto, tal variação poder-se-ia dar de modo gradualístico – era a “progressividade no tempo”. Dessa forma, subsistia a progressividade “extrafiscal” para o IPTU, antes da EC 29/2000.

- *Após a referida Emenda*: passamos a ter quatro critérios de progressividade – “localização”, “valor”, “uso” e a “função social” – conforme se depreende do art. 156, §1º, I e II c/c Art. 182, §4º, II, CF). Nesse passo, exsurgiram critérios estranhos à genuína progressividade do IPTU, dando-lhe esdrúxula feição de “imposto pessoal”. Por essa razão, é possível afirmar que, após a EC 29/2000, o IPTU ganhou nova progressividade – a “fiscal” –, a par da já consagrada progressividade “extrafiscal”. É a evidência da extensão do “princípio da capacidade contributiva” – somente válido para impostos pessoais (Art. 145, §1º, CF – a um caso de imposto real.

## 2. ISS

a) O ISS é imposto municipal, de competência dos Municípios e Distrito Federal (Art. 156, III, CF c/c Art. 1º e seguintes da LC 116/2003);

b) O sujeito passivo é o prestador dos serviços constantes da lista anexa à LC 116/2003, excetuados aqueles que prestam serviços *em relação de emprego, os trabalhadores avulsos e os diretores e membros de Conselhos Consultivo e Fiscal de Sociedades* (Art. 2º, II, da LC 116/2003);

c) O fato gerador dar-se-á com a prestação de serviços constantes da Lista mencionada, que conta com cerca de 230 serviços, divididos em 40 itens. Além das situações de exclusão de contribuintes citadas na letra anterior (“...*excetuados aqueles que prestam serviços sem relação de emprego, os trabalhadores avulsos e os diretores e membros de Conselhos Consultivo e Fiscal de Sociedades - Art. 2º, II, da LC 116/2003*”), não se dá o fato gerador na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal (incidência do ICMS), na prestação de serviços para o exterior (imunidade específica) e na prestação de serviços pelo próprio ente tributante (imunidade recíproca).

d) A base de cálculo é o preço do serviço (Art. 7º, LC 116/2003). Na impossibilidade de aferição do valor correspondente, é possível calcular o imposto a partir de um valor recolhido periodicamente – é o “ISS FIXO”, comum aos profissionais liberais.

e) As alíquotas estarão disciplinadas em lei ordinária, respeitadas as normas gerais dispostas em lei complementar.

f) É vedado à legislação ordinária estipular serviço não previsto na lista anexa à LC 116/2003;

g) Os serviços da lista podem ser puros (sem utilização de mercadorias) ou mistos (com utilização de mercadorias). Nesses últimos, teremos as seguintes regras:

- se o serviço estiver na lista e houver emprego de mercadorias, incide tão-somente o ISS (Art. 1º, §2º, LC 116/2003);

- se o serviço não estiver na lista e houver emprego de mercadorias, incide tão-somente o ICMS (Art. 2º, LC 116/2003);

Ainda, de modo específico:

- em certas atividades, se o serviço estiver na lista e houver emprego de mercadorias, incidirá o ISS sobre o serviço e o ICMS sobre a mercadoria (ver situações específicas na lista: subitens 7.02; 7.05; 14.01; 14.03; 17.11);

h) Na repartição das receitas tributárias, o Município abocanha uma fatia considerável do “bolo”. Vejamos:

- da União:

50% do ITR, podendo chegar a 100% (Art. 158, II, CF – EC 42/2003);

100% do IRRF (servidores públicos municipais da administração direta);

- dos Estados:

50% do IPVA;

25% do ICMS;

i) Quanto ao local da prestação do serviço, vige a regra do recolhimento para o Município do estabelecimento prestador. Todavia, a LC 116/2003 trouxe 22 situações de exceção à regra (Art. 3º, I a XXII, da LC 116/2003), nas quais o recolhimento do imposto deverá ser feito para o Município da prestação do serviço. Vale a pena ler os incisos, para uma ligeira noção dos assuntos lá constantes. Entre eles, teremos serviços como *demolição, edificação de pontes, florestamento, dragagem de rio etc.*

j) A LC 116/2003 traz anexa uma lista de serviços que é considerada pela doutrina e pela jurisprudência como “taxativa”. Todavia, a verdade é que a quantidade de serviços abrangidos pela fluida terminologia adotada na legislação atual, que se vale de expressões de larga abrangência para alguns itens (“...e congêneres”, “...de qualquer espécie”, “...quaisquer meios etc.) permite-nos concluir que não há taxatividade clara na norma, ao dar azo à interpretação analógica.

h) O art. 156, §3º, I, CF preconiza que competirá à lei complementar estabelecer alíquotas máximas e mínimas sobre o ISS. A LC 100/1999 fixou em 5% a alíquota máxima do imposto, percentual confirmado pela legislação posterior – a LC 116/2003. Quanto à alíquota mínima, o art. 88 do ADCT (acrescentado pela EC 37/2002) trouxe a previsão de 2%. Frise-se que este percentual não foi confirmado pela LC 116/2003, porém se deve entender que permanece válido.

i) Atenção: a “locação de bens móveis” não é fato gerador do ISS, à luz da LC 116/2003, uma vez que sua previsão foi vetada na lista, conforme se pode detectar no item 3.01 (“vetado”) da legislação atual. A celeuma estava no fato de que a legislação anterior, com base no DL 406/68 (item 79) previa o serviço como fato gerador. Com efeito, a locação de bem móvel não se confunde com a “prestação de serviços”, sob pena de se alterar o conceito de direito privado para alargar competência tributária (Art. 110, CTN). Ademais, a prestação de serviços é “obrigação de fazer”, afeta ao dever de cumprir o serviço prometido, enquanto a locação de bens é “obrigação de dar”, adstrita à entrega da coisa locada ao locatário em condições de servir.

### **3. ITBI**

a) O ITBI é imposto municipal, de competência dos Municípios e Distrito Federal (Art. 156, II, CF). Também chamado de “sisa”, não pode ser confundido com o ITCMD – este, sim, estadual;

b) O sujeito passivo é qualquer das partes da operação tributária de transmissão de bem imóvel. Geralmente, é o adquirente.

c) O fato gerador dar-se-á com a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (“por natureza” ou por “cessão física”). Ademais, a transmissão de direitos reais sobre tais bens imóveis também representa fato gerador do tributo, ressalvados os direitos reais de garantia (anticrese e hipoteca). É mister mencionar que o fato gerador ocorrerá no momento do registro imobiliário, à luz do art. 530 do Código Civil, a par da jurisprudência mais abalizada do STF.

Outrossim, registre-se que a propriedade adquirida por “usucapião” não gera a incidência do ITBI, por se tratar de modo ‘originário’ de aquisição de propriedade.

Nesse passo, a promessa particular de venda como contrato preliminar à escritura pública de compra e alienação não é igualmente alvo de incidência do ITBI.

d) A base de cálculo é o valor venal dos bens imóveis transmitidos ou direitos reais cedidos.

e) Com relação às alíquotas, insta mencionar que deverão ser proporcionais, e não progressivas, uma vez que é vedada a progressividade para tal gravame, em função de se tratar de imposto real (vide Súmula 656 do STF) e da ausência de previsão de progressividade no texto constitucional. Portanto, não se pode variar o ITBI em razão da presumível capacidade contributiva do contribuinte, aplicando-se-lhe a “proporcionalidade” – técnica de variação do imposto, com imposição de alíquota única, graduando-se o gravame em função da base de cálculo.

f) Há importante imunidade para o ITBI no art. 156, §2º, I, CF, segundo a qual não incidirá o imposto nas transmissões de bens ou direitos nas realizações de capital, fusões, incorporações, cisões ou extinções de pessoas jurídicas. Essa regra será excepcionada, isto é, haverá a incidência do imposto se a atividade preponderante do ‘adquirente’ for o arrendamento mercantil, a locação ou a compra e venda desses bens imóveis.

## **II. IMPOSTOS ESTADUAIS**

### **1. ITCMD**

a) O ITCMD é imposto estadual, de competência dos Estados (Art. 155, I da CF).

b) São sujeitos passivos do ITCMD o herdeiro ou legatário, na hipótese de transmissão *causa mortis*, e o doador ou donatário, caso se tratar de doação.

c) O fato gerador do imposto verifica-se com a transmissão gratuita de quaisquer bens (móveis ou imóveis). Referida transmissão pode se dar mediante contrato de doação ou, ainda em razão do falecimento de seu titular (*causa mortis*).

d) Caso se trate de transmissão de bens imóveis, o imposto será recolhido ao Estado da situação do bem ou ao DF, nos termos do artigo 155, § 1º, I, da CF. Por outro lado, se houver a transmissão de bem móvel, o ITCMD competirá ao Estado onde de processar o inventário ou tiver domicílio o doador, ou ao DF (artigo 155, § 1º, II, da CF).

e) Segundo dispõe o artigo 35 do CTN, a base de cálculo do ITCMD será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos e da doação. A alíquota máxima do imposto será fixada pelo Senado Federal (Resolução nº 9/92 - 8%). É importante notar que a cobrança do ITCMD não se sujeita ao regime de alíquotas progressivas, por ausência de disposição constitucional, devendo ser aplicável, neste caso, a proporcionalidade, ou seja, variação do imposto, com imposição de alíquota única, graduando-se o gravame em função da base de cálculo.

### **2. ICMS**

a) O ICMS é imposto estadual, de competência dos Estados (Art. 155, II da CF);

b) São fatos geradores do ICMS: circulação de mercadorias, prestação de serviço de transporte interestadual, prestação de serviço de transporte intermunicipal e a prestação de serviço de comunicação.

c) Assim, poderão ser sujeitos passivos do ICMS pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias, importadores de bens de qualquer natureza, prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, finalmente, prestadores de serviço de comunicação.

d) A base de cálculo do imposto varia de acordo com o fato tributável. Caso se trate de circulação de mercadorias, a base de cálculo será o valor da mercadoria objeto de comercialização. Considerando os outros fatos geradores, a base de cálculo poderá ainda ser o preço do serviço, em se tratando de transporte e comunicação.

e) É importante mencionar que o ICMS incide na importação de bens, independentemente de o importador ser pessoa física ou jurídica, contribuinte habitual ou não do imposto. Nesse caso, a base de cálculo será o valor do bem importado.

f) Em relação às alíquotas, o Senado Federal fixará as mínimas e as máximas, consoante expressa disposição constitucional (artigo 155, § 2º, incisos IV e V, da CF).

g) O ICMS é um imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, sendo vedada a apropriação de créditos na hipótese de as operações anteriores serem isentas ou não tributadas (artigo 155, § 2º, incisos I e II, da CF).

h) O ICMS não incide e, portanto, são hipóteses de imunidade: (i) operações que destinem mercadorias ou serviços para o exterior, (ii) operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis, líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica, (iii) sobre o ouro quando definido em lei como ativo financeiro e (iv) nas prestações de serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

### **3. IPVA**

a) O IPVA é imposto estadual, de competência dos Estados (Art. 155, III da CF).

b) O fato gerador do IPVA é a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie.

c) O sujeito passivo do imposto é o proprietário do veículo automotor, pessoa física ou jurídica e a base de cálculo será o valor venal de referido veículo.

d) Nos termos do artigo 155, § 6º, da CF, IPVA terá suas alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal, podendo, ainda, possuir alíquotas diferenciadas em razão do tipo e da utilização do veículo.

e) Com a Emenda Constitucional nº 42/2003, a mudança na base de cálculo do IPVA não necessita obedecer o princípio da anterioridade nonagesimal, prevista no artigo 150, III, “c”, da CF. Segundo o artigo 150, § 1º, da CF, a majoração da base de cálculo deste imposto somente observa a anterioridade do exercício seguinte.

### **III. IMPOSTOS FEDERAIS**

#### **1. Imposto de Importação**

- a) O II é tributo de competência da União (artigo 153, I, da CF).
- b) O fato gerador do II, segundo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, é a entrada real ou ficta do produto estrangeiro no território nacional (RE 90.114/SP).
- c) Os sujeitos passivos do II, nos termos do artigo 19 do Código Tributário Nacional, poderão ser o importador, o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, o destinatário de remessa postal internacional ou o adquirente de mercadoria em entrepostos aduaneiros.
- d) Nos termos do artigo 153, § 1º, da CF, o II poderá ter suas alíquotas modificadas por ato do Poder Executivo. Ademais, caso haja modificação deste imposto, nos termos do artigo 150, § 1º, da CF, não haverá necessidade de observância do princípio da anterioridade.

#### **2. Imposto de Exportação**

- a) O IE é tributo de competência da União (artigo 153, II, da CF).
- b) O fato gerador do IE é a saída do território nacional para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.
- c) A base de cálculo do imposto, nos termos do artigo 223 do Decreto nº 91.030/85, é o preço normal que o produto alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional.
- d) O sujeito passivo do IE é o exportador, assim considerada qualquer pessoa que promova a saída de produto nacional ou nacionalizado do território nacional, segundo o artigo 27 do Código Tributário Nacional.
- e) Nos termos do artigo 153, § 1º, da CF, o IE poderá ter suas alíquotas modificadas por ato do Poder Executivo. Ademais, caso haja modificação deste imposto, nos termos do artigo 150, § 1º, da CF, não haverá necessidade de observância do princípio da anterioridade.

#### **3. Imposto de Renda**

- a) O IR é tributo de competência da União (artigo 153, III, da CF) informado por critérios de generalidade, universalidade e progressividade.
- b) O fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda decorrente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos e de proventos de qualquer natureza, nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional.
- c) O sujeito passivo do IR é pessoa física ou jurídica, titular de renda ou provento de qualquer natureza, podendo a lei atribuir à fonte pagadora da renda a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto.

- d) A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou provento de qualquer natureza.
- e) As alíquotas do IR serão necessariamente progressivas, nos termos do artigo 153, § 2º, I, da CF.
- f) Com a Emenda Constitucional nº 42/2003, a majoração do IR não observa o princípio da anterioridade nonagesimal, mas somente aquela do exercício seguinte, nos termos do artigo 150, § 1º, da CF.

#### **4. IPI**

- a) O IPI é tributo de competência da União (artigo 153, IV, da CF).
- b) Nos termos do artigo 46 do Código Tributário Nacional, poderão ser fatos geradores do IPI: (i) importação, (ii) saída de produtos industrializados de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, (iii) aquisição em leilão de produto abandonado ou apreendido e (iv) outras hipóteses especificadas na lei.
- c) Dependendo da ocorrência do FG, teremos um sujeito passivo determinado, que poderá ser (artigo 51 do Código Tributário Nacional): (i) o importador ou quem a lei a ele equiparar, (ii) o industrial ou a quem a lei equiparar, (iii) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça a industriais ou a estes equiparados e (iv) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
- d) A base de cálculo do imposto, no mesmo sentido, varia de acordo com o FG, podendo ser ou o valor da operação de saída do produto, ou o preço normal, acrescido do II e das taxas aduaneiras ou, ainda, o preço de arrematação do produto apreendido ou abandonado.
- e) As alíquotas do IPI não são progressivas, a elas se aplicando o princípio da proporcionalidade. Ademais, por expressa menção constitucional, este imposto deverá ser seletivo em razão da essencialidade dos produtos (artigo 153, § 3º, I, da CF) e, ainda, será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.
- f) Em relação à imunidade, é importante salientar que o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior, nos termos do artigo 153, § 3º, III, da CF).
- g) Por fim, segundo dispõe o artigo 153, § 1º, da CF, o IPI poderá ter suas alíquotas modificadas por ato do Poder Executivo. Ademais, caso haja modificação deste imposto, nos termos do artigo 150, § 1º, da CF, somente haverá necessidade de observância do princípio da nonagesimal.

#### **5. IOF**

- a) O IOF é tributo de competência da União (artigo 153, V, da CF) que incide sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.
- b) O FG do IOF, nos termos do artigo 63 do Código Tributário Nacional, será: (i) quanto às operações de crédito, a entrega do montante que constitua o objeto da obrigação, (ii) quanto às operações de câmbio, a entrega de moeda nacional ou estrangeira e, assim, na liquidação do contrato de câmbio, (iii) quanto às operações de seguro, a emissão de apólice ou recebimento do prêmio e (iv) quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliário, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate desses.

c) A base de cálculo do imposto, segundo o artigo 64 do Código Tributário Nacional, será o valor da operação, ressalvada a hipótese de operações de seguros, nas quais a base de cálculo será o montante do prêmio.

d) As alíquotas do IOF seguem o princípio da proporcionalidade e variam de acordo com a natureza das operações financeiras.

e) Nas operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, o IOF será devido na operação de origem e terá alíquota mínima de 1%, nos termos do artigo 153, § 5º, da CF.

f) Nos termos do artigo 153, § 1º, da CF, o IOG poderá ter suas alíquotas modificadas por ato do Poder Executivo. Ademais, caso haja modificação deste imposto, nos termos do artigo 150, § 1º, da CF, não haverá necessidade de observância do princípio da anterioridade.

## **6. ITR**

a) O ITR é tributo de competência da União (artigo 153, VI, da CF).

b) Nos termos do artigo 29 do Código Tributário Nacional, serão fatos geradores do ITR: a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do Município. Insta mencionar que o conceito de zona rural se dá por exclusão, considerando-se a zona urbana do Município.

c) São sujeitos passivos do ITR, igualmente segundo o artigo 31 do Código Tributário Nacional, o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor.

d) A base de cálculo do ITR será o valor fundiário do imóvel, nos termos do artigo 30 do Código Tributário Nacional. As alíquotas do imposto serão proporcionais e progressivas (artigo 153, § 4º, da CF), de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

e) O ITR não incide sobre pequenas glebas rurais quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel, nos termos do artigo 153, § 4º, da CF.

f) Por fim, a Emenda Constitucional nº 42/2003 conferiu aos Municípios que assim optarem a possibilidade de arrecadarem e fiscalizarem o ITR, nos termos da lei, desde que tais atividades não impliquem renúncia de receita da União.

## **7. IGF**

a) O IGF é tributo de competência da União (artigo 153, VII, da CF) cuja instituição deverá ser efetivada por lei complementar. Em relação a este imposto, a União ainda não exerceu sua competência tributária.