

A FISCALIZAÇÃO INTEGRADA DO ISS, IPTU, ITBI E ITR – AÇÃO CONJUNTA DOS SETORES DE CADASTRO, LANÇAMENTO E ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS COMO ALTERNATIVA PARA O CRESCIMENTO DAS RECEITAS MUNICIPAIS

Bazílio Reis

Fabiana Santana

Thalyta Alves

Wesley Rocha

Resumo:

O presente artigo objetiva apresentar um diagnóstico da situação atual das receitas do Imposto Sobre Serviço (ISS), do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Rural (IPTU), do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e do Imposto Territorial Rural (ITR) e propor alternativas para o crescimento da arrecadação municipal, a partir da ação integrada da fiscalização. O desenvolvimento do artigo consistiu, primeiramente, em resgatar alguns conceitos básicos sobre a essência desses impostos. Em um segundo momento, apresentam-se os principais desafios a serem enfrentados para a execução de uma ação integrada e a quebra de paradigmas, tendo como subsídio uma análise da interação entre esses tributos, fenômeno que evidencia a necessária integração entre os setores envolvidos na fiscalização, no lançamento e na arrecadação, onde a ação de um se torna estímulo para a ação do outro.

Palavras-chave: Fiscalização integrada. Crescimento da arrecadação municipal.

1. Introdução

Os impostos municipais contribuem para o equilíbrio financeiro do Ente local. Nesse sentido, o que se busca hoje são alternativas para o incremento potencial dessas receitas, na expectativa de que os Municípios sejam, a cada dia, menos dependentes das transferências constitucionais, tais como o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e o adicional de 1% desse mesmo Fundo.

Entre os Municípios de até 50.000 mil habitantes – cerca de 80% de todos os Municípios do Brasil –, as receitas somadas do Imposto Sobre Serviço (ISS), do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Rural (IPTU), do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto Territorial Rural (ITR) representam, conforme informações do Sistema Finanças do Brasil (Finbra) de 2012, cerca de 10% das receitas do FPM no orçamento. Detalhes desse cálculo nos permitem identificar que a soma desses impostos representa 5% das receitas orçamentárias dos Municípios, enquanto o FPM representa 38% no orçamento do Ente.

Esse quadro reflete a grande necessidade de se investir em mudanças para o crescimento dessas receitas. Mudanças essas que devem seguir um conjunto de melhorias, que envolvem não somente atualizações de leis, disponibilização de recursos e arquitetura departamental. A melhoria que as administrações públicas municipais necessitam não é apenas no conjunto de ferramentas e técnicas, mas é, também, na integração de pessoas e processos.

A ação conjunta de setores como os de cadastro, lançamento e arrecadação, até então observadas separadamente, possibilitam a execução de uma fiscalização integrada, em que um dado levantado por uma dessas áreas contribuirá para o início das ações fiscais das demais.

Este artigo tem como objetivo propor, a partir do diagnóstico da situação atual das receitas do ISS, IPTU, ITBI e ITR, alternativas para a melhoria da arrecadação desses tributos.

2. Conceitos Básicos

A composição de receitas das finanças municipais é estruturada em receitas próprias e transferências da União e dos Estados. Para falarmos sobre os tributos objeto deste artigo – ISS, IPTU, ITBI e ITR –, é necessário conhecermos as situações que dão razão à sua existência.

Vale lembrar, então, o fato gerador de cada tributo. Possibilitando, assim, uma análise comparativa entre eles.

2.1. O que é fato gerador?

Fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência do imposto. Quando considerado o art. 16 do Código Tributário Nacional (CTN), o imposto é o tributo cuja obrigação independe de qualquer ação por parte do Ente federado em relação ao contribuinte.

Para o Município cobrar impostos, deve haver uma Lei local que descreva as situações em que o contribuinte deve estar enquadrado para a ocorrência do fato gerador, sempre observando os incs. I, II e III do art. 156 da Constituição Federal (CF), que trata da competência municipal de instituir Imposto.

2.2. Fato gerador do IPTU

O fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel urbano, a qualquer título, isso em conformidade com o art. 31 do Código Tributário Nacional (CTN). Para efeitos de lançamento do IPTU, devem ser considerados os arts. 1.196

e 1.204 do Código Civil, que definem o que é possuidor e estabelecem o momento em que se adquire a posse. Importante ressaltar que o fisco municipal deve tomar precauções, no momento da constituição do crédito tributário, com relação à identificação do sujeito passivo (o real devedor) nos casos de domínio útil ou da posse do imóvel. A competência do lançamento do IPTU é do Município, portanto, cabe a este definir em lei própria a Zona Urbana.

2.3. Fato gerador do ITBI

O ITBI tem como fato gerador a transmissão *inter vivos* a qualquer título por ato oneroso, isso em consonância com o inc. II do art. 156 da Constituição Federal. Dispositivo que permite ao Município, em lei própria, definir alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, solidariedade e isenção, quando for o caso, respeitando a imunidade descrita no mesmo inciso.

Importante destacar que a combinação do fato gerador com a base de cálculo, itens que o Município tem a competência para definir, pode contribuir para um acréscimo da arrecadação própria.

2.4. Fato gerador do ISS

O fato gerador do ISS é a prestação de serviço e está definido no art. 1º da Lei Complementar 116/2003, com a condicionante de o serviço estar definido em lista anexa à referida lei. Mesmo com a definição dos serviços em Lei Complementar, devem ser observados os casos de não incidência previstos no art. 2º da mesma lei.

2.5. Fato gerador ao ITR

O art. 1º da Lei 9.393/1996 estabelece a incidência do ITR, definindo como fato gerador a propriedade, ou o domínio útil ou a posse do imóvel, localizado fora da zona ur-

bana em primeiro de janeiro de cada ano. O fato gerador do IPTU e ITR tem algumas semelhanças, pois os dois impostos incidem no imóvel, sendo diferenciado por sua localização e utilização.

Deve ser evidenciada a redação do inc. IV do § 1º do art. 10º da Lei 9.393/1996, que define como área de incidência do ITR a área aproveitável e quando for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal. Portanto, está excluído da incidência do ITR o imóvel que tiver destinação diferente da mencionada.

3. O desafio da ação integrada

Ideias para potencializar as ações de fiscalização dos Municípios existem em grande número e podem ser encontradas em diversos lugares. No entanto, a maioria delas foca o investimento em estruturas fechadas, departamentalizadas. O desafio está na integração dos diversos órgãos que atuam no controle e na fiscalização dos impostos objeto deste trabalho. Para isso, é necessário quebra de paradigmas, em que o objetivo é a otimização do trabalho e a garantia de mais receitas aos Municípios.

Nesse sentido, é importante uma explanação sobre como se dá a interação entre esses impostos, tendo como base o fato gerador de cada um, fenômeno que evidenciará a necessária integração entre os setores, onde a ação de um se tornará estímulo para a ação do outro.

O fato gerador define a incidência do imposto, seja ele de competência da União, do Estado ou do Município. No entanto, para efeitos de lançamento do imposto, o fisco deverá observar a imunidade prevista no art. 150 da Constituição Federal. Com relação à imunidade relativa ao IPTU, torna-se importante frisar que as taxas lançadas conjuntamente, dentre as quais podem ser citadas a coleta de lixo e a conservação de logradouro, não são alcançadas pela mencionada imunidade. O texto do inc. VI do art. 150 da CF define a vedação prevista no *caput*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

VI – instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto; [...]

O art. 156 CF define a competência do Município com relação aos impostos, IPTU, ITBI e ISS, portanto, desde que respeitadas às previsões deste dispositivo, combinado com o art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, assim como a LC 116/2003, a administração municipal tem a faculdade de determinar a incidência, base de cálculo, alíquota e isenção desses impostos, se for o caso.

Nesse teor, cabe ao Município prover a tudo quanto previsto em lei, com o cunho de garantir o exercício da sua competência e o bem-estar de sua população, notadamente:

- I. planejar o uso e a ocupação do solo;
- II. estabelecer normas de construção, de loteamento, de arruamento e de zoneamento urbano;
- III. regular o depósito de lixo domiciliar e industrial, fixando normas de coleta e transporte, inclusive dos resíduos nocivos à saúde;
- IV. regular a utilização dos logradouros públicos;
- V. regular o funcionamento de estabelecimentos comerciais, obedecendo às limitações urbanísticas convenientes à ordenação do seu território;
- VI. ordenar as atividades urbanas, fixando condições e horários de funcionamento;
- VII. regular os serviços funerários e de cemitérios;
- VIII. regular os serviços de mercados públicos, feiras e abatedouros.

Os Municípios, de maneira geral, têm o exercício dessas atividades vinculado a departamentos específicos dentro da prefeitura e isso sem uma atuação conjunta e integrada, o que possibilita a evasão de receita.

Essa evasão ocorre porque os processos não estão ligados. Por exemplo, a Lei 6.015, de dezembro de 1973, que trata dos registros públicos, regulamenta em seu art. 167, inc. II, combinado com o art. 169, a obrigatoriedade de averbação, dentre outras, da edificação. Sabemos que o objeto do fato gerador do IPTU e do ITBI é o imóvel e que toda edificação está sujeita à averbação no Cartório de Registro de Imóveis (CRI), portanto, quando ocorre o encaminhamento de documentos com a finalidade de recolhimento do ITBI referente a uma transação, o fisco municipal deve fazer a confrontação entre a descrição constante na matrícula do CRI e a situação física do bem imóvel. O acréscimo das áreas construídas, além de refletir na base de cálculo do ITBI, impacta, também, na base de cálculo do IPTU. No entanto, em razão da falta de comunicação entre os departamentos, a informação acaba não sendo aproveitada no IPTU.

Fato semelhante é possível de ser identificado também com relação ao ISS. Hoje é sabido que uma das atividades econômicas em franco crescimento no Brasil é a construção civil. O fato evidencia que a grande maioria dos imóveis sofrem acréscimos das áreas construídas ou na construção total, e que nem sempre tem a devida regulamentação junto ao fisco municipal. Essa falta de regulamentação junto à prefeitura, além de refletir diretamente na base de cálculo do IPTU e ITBI, poderá refletir, ainda, no ISS.

A Lei 6.766, de dezembro de 1979, no § 1º do seu art. 4º, dispõe que, cabe à legislação municipal definir o uso do solo e coeficientes máximos de aproveitamento, portanto, o CRI só poderá proceder à averbação de edificações com a expedição do documento competente. Esta previsão legal possibilita ao Município o controle total da situação. Os instrumentos legais existem e o Município tem o poder de instituir a regulamentação local. Diante dessa situação, fica evidente que bem usados estes instrumentos poderão contribuir para o aumento na arrecadação municipal de todos os impostos de sua competência.

Com relação à fiscalização do ITR, cabe ao fisco do Município conveniado permitir a dedução de áreas com benfeitorias, se estas estiverem devidamente averbadas no CRI.

Ressaltamos que não cabe dedução para as áreas com benfeitorias que não forem úteis e necessárias à atividade. A referida situação poderá resultar no recolhimento do ISS incidente nas obras realizadas nas propriedades objeto de fiscalização do ITR.

4. A Fiscalização integrada

Hoje, devido ao crescimento do mercado imobiliário no país, ocorre uma demanda maior com relação ao ITBI. O fisco municipal deve tomar medidas internas com a finalidade de usar as informações prestadas pelo contribuinte quando houver a solicitação de lançamento para posterior recolhimento do referido tributo. A base de cálculo do ITBI é o valor da transação, o preço de mercado no ato da efetiva transação, grandeza que deve ser declarada pelo contribuinte para que o fisco municipal faça a homologação ou não.

O uso de tabelas ou Planta Genéricas de Valores (PGV) para efeitos de lançamento de ITBI geralmente não reflete o valor real da transação, que também não sofre a atualização na mesma proporção dos valores do mercado imobiliário, acarretando prejuízo ao erário público.

Já para fins de IPTU, a PGV é a metodologia mais adequada. Visto que se trata de um tributo que deve sofrer uma avaliação em massa. Desde que o Ente local efetue as correções conforme a variação do mercado imobiliário, que cresce em porcentuais superiores aos índices inflacionários.

O procedimento ideal com relação ao lançamento do crédito tributário oriundo do ITBI é de que seja feita a vistoria *in loco*, caso a caso, considerando as peculiaridades de cada imóvel transacionado, fazendo a devida confrontação da matrícula do CRI com a situação física.

Em casos de divergências, é necessário determinar a regularização, para posterior liberação do recolhimento. Com relação à vistoria a ser efetuada, o Município tem poder de

instituir uma taxa com finalidade de cobrir os custos decorrentes disso; afinal, ao efetuar a avaliação de um imóvel, o Município está prestando um serviço ao contribuinte. Ainda com relação à taxa a ser cobrada, podem ser citados os financiamentos habitacionais concedidos pela Caixa Econômica Federal (CEF), que só executa vistoria no imóvel a ser transacionado após o recolhimento desta taxa.

Com relação à vistoria mencionada, deve ser observada a competência legal dos atores envolvidos, lembrando que a constituição do crédito tributário cabe ao agente fiscal habilitado pelos meios legais. Quanto à avaliação do imóvel, somente terá sustentação legal desde que feita por engenheiro civil, agrônomo ou florestal, considerando a localização do imóvel.

Para uma melhor explanação da rotina interna sugerida, onde poderá haver uma contribuição do ITBI para com os outros impostos municipais, façamos a análise de uma simulação:

Em um imóvel composto por um lote com área de 360 m², medindo 12 de testada por 30 de profundidade e uma edificação de 150 m² – descrição constante da matrícula do CRI –, quando da vistoria do avaliador, foi constatado uma diferença a maior na área do lote, de 100 m², e na área construída de 120 m². Diante de tal situação, o fiscal avaliador deve comunicar:

- a) ao setor de Lançamento do IPTU: para correção tanto da área construída como da área do lote, sendo que poderá ser efetuado o lançamento retroagido do IPTU referente à diferença constatada, respeitando o prazo previsto no art. 173 do CTN. Ainda com relação ao mesmo tributo, usar o valor atribuído pelo avaliador como subsídio para futura correção da PGV referente ao IPTU.

- b) ao setor de Lançamento de ISS: observando a legislação local, deverá tomar as providências para que o contribuinte faça prova do recolhimento do ISS incidente no acréscimo, ou a fiscalização proceda à constituição do crédito tributário.

A contribuição do ISS com IPTU pode ocorrer, também, ao adotar a rotina interna, nesse caso, basta que o setor de Fiscalização de ISS comunique ao setor do IPTU toda e qualquer obra constatada no Município, visto que, para incidência do IPTU, a edificação não tem de, obrigatoriamente, estar regularizada, basta que seja constatada sua existência física.

Uma medida simples que a secretaria municipal, onde se encontram registradas as construções, pode adotar para contribuir com o aumento da arrecadação é fazer com que todas as licenças para construir, bem como regularizações de edificação, demolição, habite-se e certidões, solicitadas pelo contribuinte antes de serem liberadas passem pelo setor de Lançamento de IPTU, onde deverão ser incluídas as novas áreas edificadas, com as alterações, contribuindo, assim, para a atualização cadastral tanto do imóvel como do contribuinte.

O setor de Fiscalização do ISS é outro que deve ser envolvido na rotina de tramitação de licenças para construção, regularização, habite-se e certidões referentes à construção e/ou demolição, pois, respeitando a previsão da legislação local e considerando as informações obtidas junto ao processo – tais como: proprietário, porte da edificação, endereço do contribuinte, da construtora, modalidade de empreitada e subempreitada (se houver), finalidade da edificação, engenheiro responsável, dentre outros –, poderá ser dado o início ao processo de constituição do crédito do ISS incidente na atividade.

O Sistema de Cadastramento de Obra (SisobraPref) é uma ferramenta gratuita que auxilia os gestores nesse controle e gerenciamento de obras de construção civil em execução nos Municípios, padronizando os alvarás e os documentos do habite-se, regularização e demolição. O sistema possibilita ao Município o cumprimento da obrigação legal, que é

de remeter mensalmente à RFB informações sobre todos os alvarás, habite-se, regularização e demolição, que o Município emitiu no mês anterior até o dia 10 do mês seguinte.²

Essa ferramenta possibilita aos servidores municipais a obtenção de informações úteis para a constatação de indícios ou até mesmo de fatos geradores de tributos municipais. Nesse sentido, é indispensável possibilitar o acesso dos setores de lançamento de créditos tributários às informações ali prestadas.

Outra contribuição que depende do porte e da finalidade do empreendimento é tomar conhecimento dos serviços complementares, por exemplo: terraplanagem, instalação de equipamentos, pavimentação de pátio, prolongamento de vias de acesso e, em especial, o estudo dos impactos ambientais, atividade que compreende várias ações, e na grande maioria sujeitas à tributação do ISS.

A fiscalização do ITR, pelos Municípios conveniados, poderá contribuir com a arrecadação do ISS e com IPTU.

Com relação ao ISS, dependendo do porte da atividade desenvolvida na propriedade rural, sempre está presente a prestação de serviços, tais como: transporte de produto, armazenamento, instalação e manutenção de equipamento, assistência técnica etc. Essas informações podem ser obtidas tanto na vistoria *in loco* como no exame das notas fiscais emitidas pelo produtor rural.

Já em relação ao IPTU e considerando o § 2º do art. 32 do CTN, combinado com a legislação própria, as áreas localizadas na zona rural que não estejam sendo usadas com a produção primária poderão ser tributadas pelo IPTU, desde que observadas e feitas as alterações quando necessárias na legislação local que delimita o perímetro urbano.

2 Retirado da Nota Técnica CNM 26/2013, publicado em 23 de Julho 2013.

Dentre as atividades possíveis, estão inclusos: hotel fazenda, sítios de recreio, indústrias, depósitos de mercadorias, armazenamento de sucatas etc.

Portanto, é importante para o acréscimo nas receitas próprias que haja nos Municípios uma malha com troca e intercâmbio de informações entre todos os setores relacionados, com registros de dados e atos de todos os contribuintes, independentes do tributo ao qual esteja sujeito.

5. Considerações finais

Este artigo teve como objetivo propor, a partir do diagnóstico da situação atual das receitas citadas, alternativas para a melhoria da arrecadação dos tributos. O desenvolvimento das administrações públicas municipais necessita mais do que um conjunto de ferramentas e técnicas, mas também da integração de pessoas.

São muitos os desafios para a implantação de um modelo de fiscalização integrada. E é sabido que o modelo não é a resposta para todos os problemas dos Municípios, mas é uma proposta que visa a aprimorar o serviço fiscal local e garantir o crescimento e a otimização na arrecadação. É preciso, ainda, que os gestores tenham conhecimento do processo como um todo para que possam otimizá-lo e integrá-lo entre os diversos setores da gestão, além de investir recursos suficientes para a capacitação e estruturação desses setores.

É necessário compreender que os resultados advindos com a modernização da fiscalização beneficiarão tanto a administração municipal como os cidadãos, com uma gestão integrada, com a redução significativa da burocracia e da repetição de entrega de documentos, com padronização efetiva dos procedimentos fiscais, menor custo operacional, aumento na capacidade de atendimento às demandas e melhor gestão dos serviços executados.

Enfim, o caminho é longo, pois implica mudança de conceitos e quebra de paradigmas, mas a motivação dos gestores deve se concentrar nos retornos positivos e assim garantir que os Municípios atravessem momentos de crise nas receitas como a do FPM, fortalecidos quando se trata de receitas próprias.

Referências

BRASIL. *Constituição da República Federativa de 1988*.

_____. *Constituição da República Federativa de 1988*. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

_____. *Código Tributário Municipal. Lei 5.172, de 1996*.

_____. *Código Civil. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002*.

_____. *Lei do ISS. Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003*.

_____. *Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996*.

_____. *Lei 6.015, de 31 de dezembro de 1973*.

_____. *Lei 6.766, de 19 de dezembro de 1979*.

Nota Técnica CNM 26/2013, publicada em 23 de julho de 2013.

Sistema Finanças do Brasil – Finbra de 2012. Disponível em: «ubse://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/finbra-financas-municipais».