

**HUGO
DE BRITO
MACHADO**

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

45ª edição
revista e atualizada

Atualizador

Hugo de Brito Machado Segundo

2026

 EDITORA
*Jus*PODIVM |  MALHEIROS
EDITORES
www.editorajuspodivm.com.br

Capítulo V

IMPOSTOS MUNICIPAIS

1. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana: 1.1 Competência – 1.2 Função – 1.3 Fato gerador – 1.4 Alíquotas – 1.5 Base de cálculo – 1.6 Contribuinte – 1.7 Lançamento. 2. Imposto sobre a transmissão “inter vivos” de bens imóveis e direitos a eles relativos: 2.1 Competência – 2.2 Função – 2.3 Fato gerador – 2.4 Alíquotas – 2.5 Base de cálculo – 2.6 Contribuinte – 2.7 Lançamento – 2.8 Considerações especiais. 3. Imposto sobre serviços de qualquer natureza: 3.1 Competência – 3.2 Função – 3.3 Fato gerador – 3.4 Alíquotas – 3.5 Base de cálculo – 3.6 Contribuinte – 3.7 Lançamento.

1. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

1.1 Competência

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana/IPTU é da competência dos Municípios (CF, art. 156, I, e CTN, art. 32). Embora existam referências doutrinárias a esse imposto como sendo velho na competência dos Municípios, o certo é que a Constituição de 1891 o situava na competência dos Estados (art. 9º, item 2º). A Constituição de 1934, todavia, colocou na competência dos Municípios o imposto predial, que arrolou juntamente com o territorial urbano, considerando-os dois impostos diferentes e determinando que o primeiro fosse cobrado sob a forma de décima ou cédula de renda (art. 13, § 2º, II).

Na Constituição de 1937 também foi feita distinção entre imposto *predial* e *territorial*. Aos Estados foi atribuído o imposto sobre a propriedade territorial, exceto a urbana (art. 23, I, “a”). Já, aos Municípios foi atribuída competência para instituir o imposto predial e o territorial urbano (art. 24, II).

A partir da Constituição de 1946 parece ter havido uma unificação desses impostos, que passaram a integrar um só, com o nome de imposto predial e territorial urbano/IPTU (art. 29, I), da competência dos Municípios.

É importante saber que se trata de um só, e não de dois impostos. É que ocorrem situações curiosas, especialmente tratando-se de grandes áreas de

terreno, com pequenas edificações. O Município, em situações tais, pode pretender que o imposto sobre as edificações não abrange todo o terreno, o que é inadmissível. Aliás, a separação nos parece inadmissível em qualquer caso. O imposto é sobre a propriedade imóvel, que abrange o terreno e as edificações nele existentes.

Isto não quer dizer que a lei não possa estabelecer alíquotas diferentes, para imóveis edificados e imóveis não edificados. Pode, como pode também estabelecer alíquotas diversas para os imóveis não edificados, em razão da respectiva localização.

Realmente, quando se diz que o IPTU é um único imposto, que incide sobre a propriedade imobiliária urbana, apenas se quer dizer que o fato gerador desse imposto é a propriedade do imóvel, seja edificado ou não. Não dois impostos, um sobre terreno e outro sobre edificações.

1.2 Função

A função do IPTU é tipicamente fiscal. Seu objetivo primordial é a obtenção de recursos financeiros para os Municípios.

No mundo moderno, entretanto, dificilmente um imposto deixa de ter função também extrafiscal. Assim, existem formulações relativas ao imposto em estudo pretendendo atribuir a este função extrafiscal, especialmente com o fim de desestimular vultosas imobilizações de recursos em terrenos para fins meramente especulativos, dificultando o crescimento normal das cidades. Com este pensamento, alguns Municípios pretenderam cobrar esse imposto, mediante alíquotas progressivas, em função de terrenos pertencentes a cada contribuinte.

A Constituição Federal de 1988 diz expressamente que é facultado ao Poder Público Municipal, mediante lei específica para área incluída no Plano Diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo (art. 182, § 4º, II). Essa disposição constitucional, aliás, chegou a ensejar a alguns o entendimento pelo qual só seria possível a progressividade desse imposto com observância das exigências na mesma colocadas, o que não nos parece razoável. Realmente, uma coisa é o imposto progressivo no tempo, como instrumento de política urbana, e outra é o imposto progressivo em razão do valor de sua base de cálculo, como instrumento de política fiscal tendente à realização do princípio da capacidade econômica.

1.3 Fato gerador

O fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município (CTN, art. 32). Não a lei civil atual, mas a vigente na data da edição do Código Tributário Nacional, em cujos dispositivos restou definitivamente incorporada.

Sobre o conceito de *bem imóvel* lembramos o que foi dito a respeito do fato gerador do imposto sobre a propriedade territorial rural/ITR, destacando que aquele imposto incide apenas sobre o bem *imóvel por natureza*, enquanto o imposto agora examinado incide sobre os bens imóveis *por natureza* e também sobre os imóveis *por acessão física*. Isto, em outras palavras, significa que o imposto sobre a propriedade territorial *rural* não incide sobre *edificações*, mas somente sobre a terra, enquanto o *urbano* incide sobre a terra e também sobre as edificações.

No direito civil “prédio” tem significado mais amplo, abrangendo não só as edificações, mas também o próprio terreno; mas assim não é no direito tributário, que utiliza a palavra “prédio” para designar apenas as edificações.

Também no que se refere ao IPTU é válido o que foi dito a respeito da tributação do domínio útil e da simples posse.

Aspecto importante no estudo dos impostos sobre a propriedade imobiliária é o que diz respeito à delimitação da zona urbana. Na verdade, essa delimitação implica disciplinar a própria discriminação de competências tributárias. Em princípio, prevalece o critério geográfico, vale dizer, a localização do imóvel; mas a destinação deste há de ser considerada com um critério complementar na situação legalmente prevista, como adiante será explicado.

Relevante para a definição da hipótese de incidência do IPTU é a localização do imóvel na zona urbana, que deve ser definida em lei por cada Município. Nessa tarefa de definir a zona urbana de seu Município o legislador está limitado pelos §§ do art. 32 do CTN, que têm fundamento no art. 146, I e III, da CF. Assim, a zona urbana, como tal definida pela lei municipal, deve ter pelo menos dois dos seguintes requisitos: (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 distribuição domiciliar; (e) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3km do imóvel considerado.

A presença de pelo menos dois desses requisitos é indispensável para que o imóvel se considere em zona urbana. E não é necessário dizer que cada um desses requisitos há de ser considerado em relação ao imóvel de

cuja tributação se cogite. Assim, o meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais, deve ser limítrofe; o abastecimento de água a ser considerado é somente aquele que possa ser utilizado por quem estiver no imóvel; e o sistema de esgotos sanitários também há de estar à disposição de quem ocupe o imóvel.

O critério da localização do imóvel na zona urbana prevalece em princípio, mas é possível que o imóvel, mesmo estando na zona urbana definida na lei municipal, esteja sujeito à incidência do ITR, e não ao IPTU.

Realmente a jurisprudência, tanto no STJ como no STF, adotou o entendimento segundo o qual é válida e subsiste a norma do art. 15 do Decreto-lei 57, de 18.11.1966, segundo a qual o critério da localização previsto no Código Tributário Nacional não abrange o imóvel que seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo, assim, sobre o mesmo o ITR, e não o IPTU.

É que à época da edição do referido decreto-lei não existia a exigência constitucional de lei complementar para disciplinar os conflitos de competência, sendo válido, portanto, seu art. 15. E este, não obstante tenha sido revogado pela Lei 5.868, de 12.12.1972, subsiste, por haver sido a referida lei declarada inconstitucional.

Não se trata de admitir a *repristinação*, que por certo não existe em nosso sistema jurídico. Aqui a situação ocorrida é outra. O dispositivo da Lei 5.868, de 12.12.1972, que havia revogado o art. 15 do Decreto-lei 57, de 18.11.1966, foi declarado inconstitucional e teve sua vigência suspensa pelo Senado Federal. A declaração de inconstitucionalidade, no caso, produziu efeitos para o passado, e, assim, alcançou o efeito revogatório em face do qual o art. 15 deixara de vigorar.

Em síntese, hoje o critério geográfico é a regra. O imóvel deve ser considerado urbano, ou rural, conforme esteja situado na zona urbana, ou fora dela. Excepcionalmente, porém, um imóvel situado na zona urbana, deve ser classificado para fins tributários como imóvel rural, em face de sua destinação, tal como determina o art. 15 do Decreto-lei 57, de 18.11.1966.

1.4 Alíquotas

As alíquotas do IPTU são fixadas pelos Municípios, sem que a Constituição Federal nem o Código Tributário Nacional imponham qualquer limitação.

Mesmo assim, o STF, depois de haver considerado constitucional lei que instituiu alíquotas em função da área de terrenos pertencentes a um

mesmo contribuinte (RMS 16.798-SP, *RTJ* 41/607), modificou esse entendimento e passou a considerar inconstitucional essa alíquota progressiva (Súmula 589).

Não obstante o respeito que temos pelas decisões do STF, divergimos do entendimento consubstanciado em sua Súmula 589, como está escrito em edições anteriores deste *Curso*. A nosso ver, nenhuma regra, quer da Constituição anterior, quer do Código Tributário Nacional, impedia o estabelecimento de alíquotas progressivas para o IPTU. Pelo contrário, essa técnica encontrava respaldo na regra do art. 160, III, da CF então vigente, que se reportava à função social da propriedade.

Em face da Constituição Federal de 1988 voltou a reinar divergência em torno da validade do IPTU progressivo. Em síntese, tem sido sustentado que o § 1º do art. 156 da vigente CF – segundo o qual o IPTU “poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade” – não autoriza outra forma de progressividade para esse imposto além da prevista pela própria CF, em seu art. 182, § 4º, II.

Não obstante defendida por tributaristas os mais eminentes, a tese não nos parece procedente.

Em primeiro lugar porque não é razoável admitir tenha a CF utilizado a norma do art. 156, § 1º, inutilmente; e, a prevalecer a interpretação segundo a qual é inadmissível outra progressividade que não seja a do art. 182, § 4º, a regra do art. 156, § 1º, restaria absolutamente inútil, podendo ser excluída do texto constitucional sem lhe fazer qualquer falta.

Não se diga que, prevalecendo nossa interpretação, restará inútil, supérflua, a norma do art. 182, § 4º, II. Na verdade, autorizando a progressividade sem qualquer especificação, a norma do art. 156, § 1º, poderia ser considerada insuficiente para autorizar a progressividade *em razão do tempo*, posto que, sem qualquer qualificação específica, a progressividade tem sido geralmente entendida como pertinente à base de cálculo. Além disto, se não autorizada por dispositivo constitucional expresse, a progressividade em razão do tempo poderia ser impugnada, ao argumento de que constitui verdadeira sanção de ato ilícito, sendo contrária, portanto, ao conceito de tributo. Assim, tem-se que a norma do art. 182, § 4º, teve a finalidade específica de afastar argumentos contrários àquela forma especial de progressividade.

Em segundo lugar porque não se pode deixar de ter em conta a técnica legislativa utilizada pelo constituinte de 1988. A Constituição de 1988 trata de cada assunto em seu lugar, podendo ser a relativa autonomia no trato, ali, de cada matéria facilmente demonstrada. Por isto, é importante que essa

autonomia seja considerada na interpretação do texto constitucional. É a presença do elemento sistemático, de notável valia para o hermenêuta.

Em terceiro lugar pode ser invocado, ainda, o elemento teleológico ou finalístico. Do ponto de vista da política urbana, pode-se entender que a propriedade cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais da urbanização, expressas no respectivo Plano Diretor. Isto, porém, não significa que não existam outras formas pelas quais a propriedade também tenha de cumprir sua função social, até porque a propriedade há de ser encarada como *riqueza* que é, e não apenas como elemento a ser tratado pelas normas de política urbana. Como *riqueza*, a propriedade cumpre sua função social na medida em que o seu titular contribui para o custeio das despesas públicas de forma mais equânime. Todos os tributos do sistema devem ser, quanto possível, graduados em função da capacidade econômica do contribuinte, e a progressividade inegavelmente atende melhor a esse preceito constitucional.

O STF acolheu a alegação de inconstitucionalidade da alíquota progressiva para o IPTU. Considerou ser este um imposto real, negando-lhe seja aplicável o princípio da capacidade contributiva.

Sobreveio, então, a Emenda Constitucional 29, de 13.9.2000, estabelecendo expressamente que, sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, II, da CF, o IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Mesmo assim há quem sustente que a Emenda 29/2000 é inconstitucional. O direito a um IPTU não progressivo estaria albergado por cláusula pétrea. A tese, a nosso ver, não tem fundamento, não obstante sejam respeitáveis os seus defensores.

Progressividade não se confunde com seletividade.

Progressivo é o imposto cuja alíquota cresce em função do crescimento de sua base de cálculo. Essa a progressividade ordinária, que atende ao princípio da capacidade contributiva. A progressividade no tempo é um conceito diverso. Nesta, que é instrumento da política urbana, a alíquota do imposto cresce em função do tempo durante o qual o contribuinte se mantém em desobediência ao plano de urbanização da cidade. Seja como for, na progressividade tem-se que o imposto tem alíquotas que variam para mais em função de um elemento do fato gerador do imposto, em relação ao mesmo objeto tributado.

Seletivo, por sua vez, é o imposto cujas alíquotas são diversas em razão da diversidade do objeto tributado. Assim, o IPTU será seletivo se as suas

alíquotas forem diferentes para imóveis diferentes, seja essa diferença em razão da utilização, ou da localização, ou de um outro critério qualquer, mas sempre diferença de um imóvel para outro imóvel.

1.5 Base de cálculo

A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel (CTN, art. 33). *Valor venal* é aquele que o bem alcançaria se fosse posto à venda, em condições normais. O preço, neste caso, deve ser o correspondente a uma venda à vista, vale dizer, sem incluir qualquer encargo relativo a financiamento.

À repartição competente cabe apurar o valor venal dos imóveis, para o fim de calcular o imposto, assegurado, entretanto, ao contribuinte o direito à avaliação contraditória, nos termos do art. 148 do CTN.

“Na determinação da base de cálculo” – diz o parágrafo único do art. 33 do CTN – “não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade”. Essa regra tem por fim evitar controvérsia a respeito do próprio conceito de imóvel por acessão física. Quis o Código Tributário Nacional tornar indiscutível a exclusão dos bens de que trata o art. 43, III, do CC de 1916, que em certas circunstâncias poderiam ser confundidos com os imóveis por acessão física. Na verdade, porém, tal regra é perfeitamente dispensável, eis que os bens de que trata o art. 43, III, do CC de 1916 são os denominados imóveis *por acessão intelectual*, e não se incluem na própria descrição do fato gerador do imposto, contida no art. 32 do CTN; não havendo, assim, como se pudesse admitir inclusão do valor destes na base de cálculo respectiva.

Se o imóvel é declarado Área de Preservação Permanente, tal fato deve ser considerado na determinação da base de cálculo do imposto. Se o imóvel está inteiramente situado na Área de Preservação, e nele não se permite edificação, é inadmissível lançamento do imposto, porque não subsiste o direito de propriedade, configurando-se verdadeira desapropriação indireta. A rigor, a entidade pública competente para a definição das Áreas de Preservação deve pagar ao proprietário do imóvel a indenização correspondente.

1.6 Contribuinte

Contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título (CTN, art. 34).

Questionado já foi se, no caso de imóvel a respeito do qual fora celebrado contrato de promessa de compra e venda, o contribuinte é o proprie-

tário ou o promitente comprador. Tratava-se de imóvel de autarquia federal, que o prometera vender a particulares. O STF decidiu que o imposto é ônus do proprietário e não do promitente comprador (Súmula 74).

Posteriormente, o Ato Complementar 57, de 10.7.1969, estabeleceu, referindo-se às autarquias, que “os imóveis de propriedade destas prometidos à venda a particulares estão sujeitos ao ônus tributário, a cargo dos promitentes compradores, desde a data do contrato que serviu de base para a transação”; e a Emenda Constitucional 1, de 17.10.1969, tratando da imunidade tributária das autarquias, estabeleceu que essa imunidade não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda (art. 19, § 1º).

Entendemos que o contribuinte do IPTU é o proprietário, se este reúne em seu patrimônio os dois domínios do imóvel. Se há enfiteuse, o contribuinte é o titular do domínio útil. E, finalmente, se alguém, com ânimo de proprietário, tem a posse do imóvel, faltando-lhe para ser proprietário apenas o título respectivo, então, será esse titular da posse o contribuinte.

A regra a respeito do limitado alcance da imunidade das autarquias foi mantida pela vigente Constituição, que tem regra expressa segundo a qual a imunidade da pessoa jurídica de direito público – imunidade recíproca – não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel (art. 150, § 3º).

1.7 Lançamento

O lançamento do IPTU é feito de ofício. As entidades da Administração Tributária – no caso, as Prefeituras – dispõem de cadastro dos imóveis e com base neste efetuam, anualmente, o lançamento do tributo, notificando os respectivos contribuintes para o seu pagamento.

2. Imposto sobre a transmissão “*inter vivos*” de bens imóveis e direitos a eles relativos

2.1 Competência

Esse imposto é da competência dos Municípios (CF, art. 156, II). O imposto sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos/ITBI era, na Constituição anterior (art. 23, I, e CTN, art. 35), da competência dos Estados. A Constituição Federal de 1988, todavia, atribuiu aos Municípios competência para instituir e cobrar imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza ou acessão

física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (art. 156, II).

Dispondo o Município do cadastro imobiliário, que se faz imprescindível à administração do IPTU, é razoável que a ele tenha sido atribuída também a competência para instituir e cobrar o ITBI.

Não se incluem no âmbito desse imposto as transmissões em virtude de doações ou heranças, que sofrem a incidência de imposto estadual. Neste ponto o constituinte de 1988 não foi feliz. Melhor seria, do ponto de vista da Administração Tributária, que também as transmissões de imóveis em virtude de doações e de heranças fossem tributadas pelos Municípios, pela razão acima indicada.

2.2 Função

A função do imposto de transmissão é predominantemente fiscal, vale dizer, a de obtenção de recursos financeiros para a Fazenda Pública.

2.3 Fato gerador

O imposto de transmissão tem como fato gerador a transmissão, *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição.

A rigor, esse é seu âmbito constitucional, estabelecido pelo art. 156, II, da vigente CF, dentro do qual o legislador municipal deve definir suas hipóteses de incidência. Aliás, por força do disposto no art. 146, III, da CF, esse âmbito constitucional deve ser detalhado, explicitado, de sorte a evitar que os legisladores dos diversos Municípios brasileiros estabeleçam tratamentos diferentes, como atualmente se está verificando, com a lei de alguns Municípios colocando entre as hipóteses de incidência do ITBI a promessa de compra e venda, que nos parece estar fora do âmbito constitucional desse imposto.

Alguns Municípios definem a promessa de compra e venda como fato gerador do ITBI, e disso decorre importante implicação. Feita a promessa, consumado está o fato gerador, de sorte que acessões físicas que venham a ocorrer no imóvel, realizadas pelo promitente comprador, serão irrelevantes para a definição do imposto devido, ainda que este não tenha sido pago na época própria. Assim, se alguém faz promessa de venda de um terreno, e o promitente comprador realiza uma edificação, não pode o Município cobrar o imposto sobre o valor desta, a pretexto de que somente com o re-

gistro imobiliário da venda é que se deu a transmissão do imóvel. Para fins tributários, por opção do legislador municipal, a transmissão deu-se com a promessa. A edificação foi feita, então, em terreno próprio do construtor, e, assim, não pode ser tida como objeto da transmissão.

Diversamente do que ocorria na vigência da Constituição anterior, agora é importante a distinção entre a transmissão em virtude de ato entre vivos e aquela que se opera por causa da morte. Também é importante a distinção entre a transmissão gratuita e a onerosa. É que o imposto já não incide sobre heranças e doações, sujeitas estas ao imposto estadual e específico.

A respeito do que seja *imóvel por natureza* vale lembrar o que foi dito em referência ao ITR e ao IPTU. Repita-se que imóveis por natureza são os indicados no inciso I, e imóveis por acessão física são os indicados no inciso II, ambos do art. 43 do CC. Não do Código Civil atual, mas do que estava em vigor na data da edição do Código Tributário Nacional (Código Civil de 1916). É que os dispositivos do velho Código Civil ficaram incorporados aos dispositivos do Código Tributário que a eles fizeram referência. É como se estivessem literalmente transcritos nos dispositivos do Código Tributário Nacional, de sorte que a mudança da lei civil é, para esse efeito, irrelevante. Essa tese já foi acolhida pelo STF em julgamento a respeito da alíquota do imposto sobre doações e heranças. Entendeu a Corte Maior que as remissões feitas pelas leis estaduais à alíquota máxima, fixada pelo Senado Federal, devem ser entendidas como dirigidas à então vigente resolução do Senado Federal, e não a uma futura resolução fixando alíquota diversa. Entendeu também o Supremo ser inadmissível a delegação, pelo legislador estadual, ao Senado Federal da competência para fixar alíquotas, por violação dos princípios da competência e da legalidade tributária (STF, 2ª Turma, AI 236.436-PE, rel. Min. Celso de Mello, j. 30.5.2000, *RTJ* 174/684).

A transmissão da propriedade dos imóveis por acessão intelectual, definidos no art. 43, III, do CC de 1916, não pode ser definida como hipótese de incidência do ITBI. Isto é da maior importância no momento em que se cogita da base de cálculo desse imposto.

Os direitos reais sobre bens imóveis cuja transmissão está sujeita ao imposto são os indicados na lei civil (CC de 1916, arts. 695, 713, 742, 746 e 749). Também na lei civil encontram-se definidos os direitos reais de garantia cuja transmissão não enseja a incidência do imposto.

Não incide, outrossim, esse imposto sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses

bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (CF, art. 156, § 2º, I).

Os dispositivos da lei civil aos quais nos referimos nos parágrafos anteriores pertencem ao Código Civil de 1916 e, a nosso ver, estão incorporados aos dispositivos do Código Tributário Nacional, pelas razões explicadas quando tratamos do fato gerador do ITR.

Os §§ 1º a 4º do art. 37 do CTN, recepcionados pela vigente Constituição, estabelecem regras definidoras do alcance da limitação constitucional acima referida.

Na transformação de sociedades o imposto não incide simplesmente porque não ocorre transmissão de propriedade de bens ou direitos, implicando apenas mudança do tipo societário.

Os conceitos de *transformação*, *incorporação*, *fusão* e *cisão* de sociedades encontram-se nos arts. 220, 227 e 228 da Lei 6.404, de 15.12.1976, que trata das sociedades por ações mas é aplicável subsidiariamente às demais formas de sociedades, mercantis e civis. Tais conceitos não podem ser alterados pela lei, posto que utilizados pela Constituição para limitar a competência tributária. O art. 110 do CTN, que tem efeito meramente didático, é invocável.

Registre-se, porque de fato ocorreu recentemente, a pretensão de cobrança do ITBI sobre a venda de ações de sociedade anônima, proprietária de imóveis. Tal pretensão não tem qualquer fundamento jurídico. É absolutamente improcedente, e no passado, quando o imposto era da competência dos Estados, já fora repelida pela jurisprudência, inclusive do STF. A transferência das ações ou quotas de uma sociedade comercial, na verdade, transfere a titularidade da pessoa jurídica, não os bens que integram o patrimônio desta, não se fazendo por isto anotação nenhuma no registro imobiliário competente. Os imóveis que pertencem à pessoa jurídica não são o objeto da transmissão.

2.4 Aliquotas

A alíquota do imposto de transmissão é fixada em lei ordinária do Município competente. Na vigência da Constituição anterior não podia exceder “os limites estabelecidos em resolução do Senado Federal, por proposta do Presidente da República na forma prevista em lei” (art. 23, § 2º). Na Constituição de 1988 inexistia regra autorizando tal limitação relativamente a esse imposto. Apenas em relação ao ISS pode a lei complementar federal estabelecer alíquotas máximas (CF, art. 156, § 3º, I).

2.5 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (CTN, art. 38). Não é o preço de venda, mas o valor venal. A diferença entre *preço* e *valor* é relevante. O preço é fixado pelas partes, que em princípio são livres para contratar. O valor dos bens é determinado pelas condições do mercado. Em princípio, pela lei da oferta e da procura.

Tratando-se de imposto que incide sobre a transmissão por ato oneroso, tem-se como ponto de partida para a determinação de sua base de cálculo na hipótese mais geral, que é a compra e venda, o preço. Este funciona, no caso, como uma *declaração* de valor feita pelo contribuinte, que pode ser aceita, ou não, pelo Fisco, aplicando-se, na hipótese de divergência, a disposição do art. 148 do CTN.

Não se inclui na base de cálculo do ITBI o valor dos imóveis por cessão intelectual, definidos no art. 43, III, do CC de 1916, porque tal inclusão implicaria tributar aqueles imóveis, o que não é admissível, porque a transmissão da propriedade deles não se encontra no âmbito constitucional do imposto e, assim, não pode ser pelo mesmo atingida. Veja-se, a propósito, o que explicamos ao tratar do fato gerador do ITR, de competência da União.

Outro aspecto importante no que diz respeito à base de cálculo do ITBI é o que se refere a acessões físicas no imóvel colocadas pelo adquirente, na condição de promitente comprador, ou mesmo pelo adquirente que ainda não fez o registro do título aquisitivo no cartório competente. O fato gerador está consumado pela celebração do contrato de compra e venda, independentemente de sua formalização nos termos do direito civil. Por isto mesmo a base de cálculo é o valor venal do imóvel efetivamente vendido. Não daquele existente no momento em que se formaliza a transmissão da propriedade.

Muitas empresas dedicadas à construção de edifícios compram terrenos e neles constroem sem que tenham antes formalizado a transmissão da propriedade do terreno. Quando procuram formalizar aquela transmissão, no Registro Imobiliário competente, surpreendem-se com a exigência, absolutamente indevida, do ITBI calculado sobre o valor do terreno com a edificação.

2.6 Contribuinte

O contribuinte do imposto de transmissão é qualquer das partes na operação tributária, conforme dispuser a lei (CTN, art. 42). Lei do Município competente para instituir o imposto.

Na prática, paga o imposto quem mais interesse tiver na operação. De resto, tratando-se de ato entre vivos, tudo não passa de uma questão contratual.

A definição legal de quem seja o contribuinte, neste caso, só tem relevância para situação excepcional, na qual tenha sido feito o contrato sem a estipulação de quem pagará o imposto. Neste caso, havendo divergência entre os contratantes, há de prevalecer o estabelecido na lei.

2.7 Lançamento

O lançamento do imposto de transmissão é feito mediante declaração do contribuinte. A autoridade administrativa procede à avaliação do bem e calcula o tributo, expedindo a respectiva guia para recolhimento.

Como acontece com os tributos em geral, também esse imposto pode ser objeto de lançamento *de ofício*, quando constatada a ocorrência de seu fato gerador sem que o respectivo pagamento tenha sido efetuado.

2.8 Considerações especiais

O imposto de transmissão já foi apontado como exemplo de tributo cujo pagamento se verifica antes da ocorrência do respectivo fato gerador. Cuidava-se, com isto, de justificar a cobrança antecipada do imposto de circulação de mercadorias referente a cervejas e refrigerantes. Na verdade, porém, as situações não se confundem. O imposto de transmissão, cobrado antes da lavratura da escritura de compra e venda do imóvel, é pago por vontade das partes interessadas na formalização de um negócio jurídico já efetuado. Não se pode confundir o negócio jurídico com a sua formalização, o ato com o seu instrumento.

É certo que no direito civil a transmissão da propriedade imóvel no caso da compra e venda, por exemplo, somente se verifica pela inscrição, no competente Registro de Imóveis, do título respectivo. Entretanto, desde o momento em que comprador e vendedor convencionaram a compra e venda já se admite que produza efeitos, mesmo antes de convenientemente formalizada.

Aliás, mesmo no âmbito do direito civil não se pode considerar a transcrição do título no Registro Imobiliário como ato isolado. Essa transcrição não é mais do que um ato final de uma série, que se iniciou e se desenvolveu, como acontece com os contratos em geral, consumando-se, a final, com o registro.

É claro que a lei civil havia de definir o instante em que se deve considerar a transmissão consumada. Este momento é o da transcrição do título

no Registro de Imóveis. Todavia, desde que as partes convencionaram a compra e venda, o tributo já pode ser recolhido, tendo em vista que os atos restantes constituem mera formalização, para efeitos civis.

Exatamente por isto é que sustentamos, ao estudar a base de cálculo desse imposto, que o valor das edificações feitas pelo adquirente, na condição de promitente comprador, ou pelo adquirente que simplesmente não formalizou no registro imobiliário o contrato de compra e venda, não pode ser incluído na base de cálculo do imposto.

Ressalte-se que considerar configurado o fato gerador do imposto antes do registro do contrato de compra e venda no Registro Imobiliário não quer dizer que esse fato gerador esteja configurado com o contrato de promessa de compra e venda. O que efetivamente transmite a propriedade é o contrato de compra e venda. Não o de promessa, que é instituto com efeitos bem definidos no direito privado e não se confunde com o contrato de compra e venda.

3. Imposto sobre serviços de qualquer natureza

3.1 Competência

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou simplesmente imposto sobre serviços/ISS, é da competência dos Municípios (CF de 1988, art. 156, III). Substituiu, com a reforma tributária feita pela Emenda 18/1965, o antigo imposto de indústrias e profissões, que constituía a principal fonte de receita tributária municipal.

O STJ vinha entendendo que competente para a cobrança do ISS seria o Município em cujo território ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador. Com essa orientação jurisprudencial, a pretexto de interpretar o art. 12 do Decreto-lei 406/1968, vinha declarando implicitamente sua inconstitucionalidade.

A Lei Complementar 116/2003 manteve a regra de competência do art. 12 do Decreto-lei 406/1968, embora tenha ampliado as exceções a essa regra. Em seu art. 3º estabeleceu que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas em seus incisos, que indicam o local em que será devido o imposto.

Na determinação de qual seja o Município competente para a cobrança do ISS é de grande importância sabermos o que se deve entender por “estabelecimento prestador do serviço”.

Para esse fim, considera-se *estabelecimento prestador* o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-lo as denominações – sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (Lei Complementar 116/2003, art. 4º).

NOTA DE ATUALIZAÇÃO

Assim como o ICMS, o ISS será definitivamente extinto em 2033, sendo então inteiramente substituído pelo Imposto sobre Bens e Serviços – IBS (EC 132/2023). Até lá, contudo, suas disposições precisam ser compreendidas e o disposto neste capítulo segue atual.

3.2 Função

O ISS tem função predominantemente fiscal. É importante fonte de receita tributária dos Municípios.

Embora não tenha alíquota uniforme, não se pode dizer que o ISS seja um imposto seletivo. Muito menos se pode dizer que o ISS tenha função extrafiscal relevante.

Infelizmente, muitos Municípios não o arrecadam por falta de condições administrativas.

3.3 Fato gerador

O âmbito do ISS, nos termos do art. 156, III, da vigente CF, compreende os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual, definidos em lei complementar da União. O fato gerador desse imposto é o descrito em lei ordinária do Município, dentro, obviamente, de seu âmbito constitucional.

Em face do disposto no art. 146, III, “a”, da CF, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais a respeito do fato gerador dos impostos, entre os quais o ISS.

Segundo a Lei Complementar 116/2003, o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da Lista anexa à referida lei, ainda que tais serviços não constituam a atividade preponderante do prestador (art. 1º). Nos termos da referida lei, o ISS 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 (Lei Complementar 116/2003, art. 1º, § 3º).

Como se vê, pretende-se que o ISS incida sobre serviços públicos – o que constitui verdadeiro absurdo, pois implica onerar o custo destes, que, por serem serviços públicos, devem ser prestados ao usuário final pelo menor preço possível, pois se destinam a atender a necessidades essenciais da população.

A pretensão de cobrar ISS onerando serviços públicos bem demonstra que os governantes não têm o menor respeito pelo Direito, cujos princípios violam frequentemente na ânsia de arrecadar somas cada vez maiores de recursos financeiros, sempre insuficientes para cobrir os custos sempre crescentes da atividade estatal.

O fato gerador do imposto – insista-se neste ponto – é definido pela lei municipal; mas essa definição há de respeitar os limites fixados pela lei complementar, que, por seu turno, não pode ultrapassar os limites decorrentes da norma da Constituição que atribui competência aos Municípios.

A propósito da definição, pelo legislador do Município, da hipótese de incidência do ISS, séria polêmica surgiu entre os tributaristas mais eminentes, sustentando uns o caráter meramente exemplificativo da prefalada Lista de Serviços, enquanto outros asseveravam o seu caráter taxativo.

O STF manifestou-se no sentido de que a Lista é taxativa, mas, erroneamente, admitiu sua aplicação analógica. Tal como não se pode, por analogia, ampliar o alcance da norma definidora do fato gerador dos tributos em geral, também não se pode ampliar o elenco de serviços constantes da questionada Lista, que tem a mesma natureza de norma definidora do fato gerador do tributo. Não bastasse o princípio da legalidade, temos norma expressa no Código Tributário Nacional a dizer que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei” (art. 108, § 1º).

Mesmo com o advento da vigente CF não terminou a controvérsia, que agora gira em torno da interpretação do inciso III de seu art. 156, assim expreso: “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Conhecemos e respeitamos manifestações de eminentes tributaristas no sentido de que a *lei complementar* à qual se reporta o dispositivo constitucional em questão não pode limitar a competência tributária dos Municípios. Assim, entretanto, não pensamos.