

Eduardo M. L. Rodrigues de Castro
Helton Kramer Lustoza
Antonio Augusto Dias Jr.

TRIBUTOS EM ESPÉCIE

11ª edição
revista, atualizada e ampliada

2024

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTOR – IPVA

Sumário • 1. Introdução – 2. Aspecto material – 3. Aspecto temporal – 4. Aspecto espacial – 5. Aspecto subjetivo: 5.1. Sujeito ativo; 5.2. Sujeito passivo – 6. Aspecto quantitativo – 7. Imunidades e isenções – 8. Informações complementares – 9. Quadro sinóptico – 10. Questões de concursos públicos.

1. INTRODUÇÃO

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA é o terceiro e último dos impostos da competência privativa dos Estados e do Distrito Federal. Além do disposto na Constituição Federal (art. 155, III e § 6º), o tema é regido pelas leis estaduais instituidoras da exação.

Como o Código Tributário Nacional – CTN nada dispõe sobre a matéria, pode-se falar em **competência legislativa plena dos Estados**¹, a exemplo do que acontece no ITCMD incidente sobre bens móveis (CF/88, art. 24, § 3º c/c ADCT-CF/88, art. 34, § 3º).

O IPVA foi concebido com o objetivo de substituir a antiga Taxa Rodoviária Única – TRU, tributo federal cuja arrecadação era destinada a melhorias na infraestrutura nacional de transportes. Ocorre que este último, com o decorrer dos anos – e sucessivas alterações normativas –, foi perdendo suas características de tributo vin-

1. STF, AI 167777 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 04/03/1997, DJ 09-05-1997.

culado a uma atividade estatal específica e divisível, até chegar ao ponto de elencar, dentre suas bases de cálculo imponíveis, a propriedade de veículo automotor.

O **lançamento** do tributo ocorrerá **de ofício**, com base nos valores constantes dos registros estaduais de veículos.

O IPVA, a exemplo do ITCMD e do ICMS, é imposto de **função predominantemente fiscal**, ou seja, tem por objetivo principal arrecadar dinheiro para os cofres públicos dos Estados e do Distrito Federal. Em alguns casos, conforme será analisado no item referente ao aspecto quantitativo do imposto, admite-se a fixação de alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental, o que lhe confere uma áurea extrafiscal.

Sujeita-se o IPVA aos princípios constitucionais da: a) **legalidade** (CF/88, art. 150, I); b) **isonomia** (CF/88, art. 150, II); c) **capacidade contributiva** (CF/88, art. 145, § 1º); d) **irretroatividade** (CF/88, art. 150, III, “a”); e) **anterioridade** (CF/88, art. 150, III, “b”); f) **anterioridade nonagesimal ou mitigada** (CF/88, art. 150, III, “c”); g) **vedação à utilização de tributo com efeito de confisco** (CF/88, art. 150, IV); h) **vedação à instituição de isenções heterônomas** (CF/88, art. 151, III). A fixação de sua base de cálculo, porém, não se submete à noventena. Além disso, sujeita-se aos recém positivados princípios simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente (CF/88, art. 145, § 1º, incluído pela EC n. 132/2023).

Trata-se, por fim, de tributo **estadual, direto, privativo, não vinculado, de arrecadação não vinculada e ordinário**.

2. ASPECTO MATERIAL

O **aspecto material do IPVA é a propriedade de veículo automotor**, ou seja, veículo dotado de força motriz própria – independentemente do combustível utilizado – e destinado ao transporte de pessoas ou coisas. Embora a Constituição de 1988 faça menção apenas à propriedade dos referidos veículos automotores, tem a jurisprudência do STF e do STJ admitido a **incidência tributária nos casos de posse oriunda de outros direitos reais**. Incidirá o IPVA também quando a aquisição do bem se der por arrematação em hasta pública ou mesmo por ocasião do desembarço aduaneiro do veículo automotor importado.

Nessa direção, o STF já deixou expresso que **a propriedade, para fins de incidência de IPVA, não precisa ser plena**, admitindo-se a cobrança do tributo inclusive sobre veículos registrados em outros Estados, de propriedade de locadoras, nos casos em que o bem vier a ser alugado ou colocado à disposição para uso em favor de pessoa (física ou jurídica) domiciliada no território do Estado em que se dá a posse (é dizer, a locação). Argumentou-se, em linhas gerais, que, “a Constituição Federal não fixou o conceito de propriedade para fins de tributação por

meio do IPVA, deixando espaço para o legislador tratar do assunto”². Pelo que se percebe, aplica-se, como materialidade do imposto, aqui, a posse do veículo no território do Estado.

Ainda sobre a materialidade do IPVA, durante muitos anos, foi pacífico no âmbito do STF o entendimento de que o imposto não poderia incidir sobre **embarcações e aeronaves**.

Dois fundamentos preponderavam para o alcance da citada conclusão. **Em primeiro lugar**, argumentava-se que, por ser o imposto em comento verdadeiro sucessor da antiga Taxa Rodoviária Única – TRU, que excluía embarcações e aeronaves, não incidiria o tributo sobre a propriedade de tais bens também no caso do IPVA. **Em segundo lugar**, por estar a materialidade do tributo vinculada à existência de registro ou licenciamento do veículo – elemento fundamental à distribuição de 50% do produto de sua arrecadação aos Municípios –, não seria viável a tributação de aeronaves e embarcações enquanto os Estados não dispusessem de estrutura e procedimento próprios para a concretização dos referidos registro e licenciamento³.

Em nosso sentido, esses fundamentos jamais deveriam ter preponderado. Nunca houve nada em nosso ordenamento que proibisse a instituição do IPVA sobre embarcações e aeronaves. O simples fato de o tributo ter sido instituído após a extinção da TRU é argumento raso e despido de qualquer razoabilidade. **Perdeu-se, com isso, por mais de três décadas, a chance de tributar aqueles detentores de maior capacidade contributiva, como os proprietários de lanchas, iates, aviões e helicópteros, por exemplo.**

Recentemente, com o advento da Emenda Constitucional n. 132/2023, a Constituição passou a permitir expressamente que os citados veículos automotres fossem objeto de tributação, pondo fim a décadas de injustiças; confira-se:

CF/88:

Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:[...]*

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 6º *O imposto previsto no inciso III: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

2. STF, ADI 4612, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 16/06/2020, PUBLIC 17-08-2020.

3. Nesse sentido, confira-se: STF, RE 134509, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002; STF, RE 255111, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002; STF, RE 379572, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2007.

[..]

III - incidirá sobre a propriedade de veículos **automotores terrestres, aquáticos e aéreos**, excetuados:

- a) **aeronaves agrícolas** e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros;
- b) embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de **transporte aquaviário** ou de pessoa física ou jurídica que pratique **pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência**;
- c) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios, inclusive aquelas cuja finalidade principal seja a **exploração de atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva e embarcações que tenham essa mesma finalidade principal**;
- d) tratores e máquinas agrícolas." (NR)

3. ASPECTO TEMPORAL

O aspecto temporal do imposto é o momento a partir do qual surge a obrigação tributária.

Em geral, considera-se ocorrido o aspecto material do imposto:

- a) na **data da primeira aquisição de veículo** automotor novo por consumidor final;
- b) na **data do desembarço aduaneiro**, em relação a veículo automotor importado do exterior por consumidor final, diretamente ou por meio de terceiros;
- c) na **data do arremate em leilão de veículo automotor**;
- d) no **primeiro dia de cada ano**, em relação aos veículos automotores adquiridos em anos anteriores e;
- e) no **primeiro dia do ano subsequente**, no caso de transferência de veículo para outra unidade federada.

Nos moldes do art. 150, § 1º, da Constituição de 1988, a fixação da base de cálculo do IPVA não se submete ao princípio constitucional tributário da noventa-na (CF/88, art. 150, III, c). Isso se dá em virtude do fato de os Estados geralmente alterarem seus registros de veículos nos últimos dias de cada ano.

O STF, analisando lei paranaense que, a um só tempo, majorara a alíquota do IPVA em 1% (um ponto percentual) e alterara o momento da ocorrência da materialidade do tributo, em 90 (noventa) dias, o STF, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, deixou consignado o seguinte:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL Nº 18.371, DE 2014, DO PARANÁ. MAJORAÇÃO

DE ALÍQUOTA DO IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA). ALTERAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR PARA O EXERCÍCIO FINANCEIRO SEGUINTE. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL E ANUA. IGUALDADE TRIBUTÁRIA. 1. A questão jurídica controvertida posta nesta ação direta de inconstitucionalidade consiste em saber se é constitucional lei estadual que, a um só tempo, majora a alíquota do IPVA em 1% (um ponto percentual) e altera o momento do fato gerador, em 90 (noventa) dias, para fins de observar a garantia fundamental do contribuinte e viabilizar a cobrança do tributo majorado no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação. 2. No caso de um tributo sujeito duplamente à anterioridade de exercício e à noventena, a lei que institui ou majora a imposição somente será eficaz, de um lado, no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação e, de outro, após decorridos noventa dias da data de sua divulgação em meio oficial. Logo, a contar da publicação da lei, os prazos transcorrem simultaneamente, e não sucessivamente. Precedente: ADI nº 3.694/AP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 20/09/2006, p. 06/11/2006. 3. Não há desvio de finalidade no caso de lei ordinária estadual alterar o aspecto temporal do IPVA para viabilizar, a um só tempo, o respeito à garantia da anterioridade, inclusive nonagesimal, e viabilizar a tributação dos veículos automotores pela alíquota majorada no exercício financeiro seguinte ao da publicação desse diploma legal. Afinal, a finalidade da legislação é lícita e explícita. 4. O princípio da igualdade tributária não resta ofendido na hipótese de um veículo automotor novo submeter-se a alíquota distinta de IPVA em comparação a outro automóvel adquirido em anos anteriores no lapso referente aos 90 (noventa) dias – noventena –, em certo exercício financeiro. Sendo assim, pela própria sistemática de tributação do IPVA posta na legislação infraconstitucional, não se cuida de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Precedentes. 5. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e, no mérito, julgada improcedente⁴.

Fixou-se, na oportunidade, a seguinte tese:

I - No caso de um tributo sujeito duplamente à anterioridade de exercício e à noventena, a lei que institui ou majora a imposição somente será eficaz, de um lado, no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação e, de outro, após decorridos noventa dias da data de sua divulgação em meio oficial. Logo, a contar da publicação da lei, os prazos transcorrem simultaneamente, e não sucessivamente.

II - Não há desvio de finalidade no caso de lei ordinária alterar o aspecto temporal do IPVA para viabilizar, a um só tempo, o respeito à garantia da anterioridade, inclusive nonagesimal, e viabilizar a tributação dos veículos automotores pela alíquota majorada no exercício financeiro seguinte ao da publicação desse diploma legal. Afinal, a finalidade da legislação é lícita e explícita.

III - O princípio da igualdade tributária não resta ofendido na hipótese de um veí-

4. STF, ADI 5282, Relator(a): ANDRÉ MENDONÇA, Tribunal Pleno, julgada em 18/10/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-222 DIVULG 04-11-2022 PUBLIC 07-11-2022.

culo automotor novo submeter-se a alíquota distinta de IPVA em comparação a outro automóvel adquirido em anos anteriores no lapso referente aos 90 (noventa) dias da noventena, em certo exercício financeiro. Sendo assim, pela própria sistemática de tributação do IPVA posta na legislação infraconstitucional, não se cuida de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.””

4. ASPECTO ESPACIAL

O **aspecto espacial** do IPVA é o lugar em que consolidada a propriedade sobre o veículo automotor. Em regra, a legislação estadual estabelece como local da propriedade do bem aquele em que realizado o licenciamento.

É importante precisar não só o Estado em que configurada a materialidade da exação, mas também o Município do licenciamento, tendo em vista que, nos moldes do art. 158, III, da Constituição de 1988, “*pertencem aos Municípios cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios*”.

O **local do licenciamento do veículo**, por sua vez, é fixado pela Lei Federal n. 9.503/1997 (**Código de Trânsito Brasileiro – CTB**), em cumprimento à regra contida no art. 22, XI, da Constituição de 1988, segundo a qual compete privativamente à União legislar sobre trânsito e transporte. De acordo com o CTB, “*todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semir-reboque, deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei*” (art. 120, *caput*). A “*lei*” a que se refere o dispositivo, importante mencionar, é o Código Civil.

Sobre o assunto, o STF já teve a oportunidade de se manifestar no sentido de que **o Estado**, a pretexto de regulamentar o critério material da regra de incidência do IPVA, **não está autorizado a legislar sobre registro e licenciamento de veículos**, sob pena de afronta à competência privativa da União⁵. Maiores considerações sobre o tema serão tecidas quando estivermos estudando o aspecto subjetivo do imposto.

5. ASPECTO SUBJETIVO

5.1. Sujeito ativo

O **sujeito ativo do IPVA é o Estado em que consolidada a propriedade, plena ou não, do veículo** automotor, em regra, considera-se o Estado em que realizado o licenciamento do bem. Conforme exposto anteriormente, mostra-se **relevante também perquirir o Município do licenciamento**, haja vista que, nos termos da

5. STF, ADI 2407, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 31/05/2007.

Constituição de 1988, referidos entes da Federação terão direito a 50% do produto da arrecadação do IPVA referente aos veículos licenciados em seus territórios.

Segundo a jurisprudência do STJ, o licenciamento de veículo em unidade da federação diversa daquela em que consolidada a propriedade do bem com vistas à redução tributária não configura crime de falsidade ideológica, mas sim, crime de supressão ou redução do tributo⁶.

"Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, apreciando o tema n. 708 da repercussão geral (Possibilidade de recolhimento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em estado diverso daquele em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário), negou provimento ao Recurso Extraordinário n. 1.016.605, sob o fundamento de que "o IPVA deve ser recolhido no domicílio do proprietário do veículo, onde o bem deve ser, de acordo com a legislação sobre o tema, licenciado e registrado". Na oportunidade, negou-se a uma empresa sediada em Uberlândia/MG o direito de recolher o IPVA ao Estado de Goiás, local do registro e licenciamento do veículo de sua propriedade".⁷

Recentemente, como visto, o STF, em respeito ao pacto federativo e ao "télós" do tributo, passou a admitir que o Estado em que domiciliada/sediada a pessoa física ou jurídica locatária do bem, ainda que diverso do Estado em que registrado o veículo, figurasse na condição de sujeito ativo do tributo; confira-se:

"Ação direta de inconstitucionalidade. Pertinência temática. Presença. Direito Tributário. IPVA. Fato gerador. Propriedade, plena ou não, de veículo automotor. Capacidade ativa. Ponderações. Hipóteses de responsabilidade. Necessidade de observância das normas gerais. Ação direta julgada parcialmente procedente.

1. Encontra-se presente o requisito da pertinência temática, tendo em vista a existência de correlação entre os objetivos institucionais da requerente e o objeto da ação direta.

2. A Constituição Federal não fixou o conceito de propriedade para fins de tributação por meio do IPVA, deixando espaço para o legislador tratar do assunto. Nesse sentido, é constitucional lei que prevê como fato gerador do imposto a propriedade, plena ou não, de veículos automotores.

3. Como regra, a capacidade ativa concernente ao imposto pertence ao estado onde está efetivamente licenciado o veículo. Não obstante, a disciplina pode sofrer ponderações, para o respeito do télós e da materialidade do tributo, bem como do pacto federativo. Daí a fixação da tese de que "a capacidade ativa referente ao IPVA pertence ao estado onde deve o veículo automotor ser licenciado, considerando-se a residência ou o domicílio – assim entendido, no caso de pessoa jurídica, o estabelecimento – a que estiver ele vinculado".

6. STJ, HC 146404/SP, Sexta Turma, julgado em 19/11/2009.

7. STF, RE 1016605, Redator do Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 16-06-2020.

4. De acordo com a orientação firmada no RE nº 562.276/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 10/2/11, as leis que instituem cláusula de responsabilidade tributária devem observar as normas gerais de direito tributário previstas em lei complementar, em especial as regras matrizes de responsabilidade estabelecidas pelo CTN, como, v.g., a do art. 135, e as diretrizes fixadas em seu art. 128, sob pena de incidirem em inconstitucionalidade formal. 6. Ação direta julgada parcialmente procedente, tão somente para se declarar a inconstitucionalidade formal da expressão “bem como o sócio, diretor, gerente ou administrador”, constante do inciso I do § 3º do art. 3º da Lei nº 7.543/88, incluído pela Lei nº 15.242/10, ambas do Estado de Santa Catarina”⁸.

5.2. Sujeito passivo

O **contribuinte** – pessoa que possui relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação – do IPVA é, em regra, o **proprietário do veículo automotor**. As concessionárias e indústrias de automóveis, muito embora estejam obrigadas ao recolhimento do ICMS e do IPI, não são contribuintes do IPVA. A verdade é que a sujeição passiva do IPVA surge apenas no momento da primeira aquisição do veículo. Será contribuinte do imposto também o importador do veículo, seja ele novo ou usado.

As leis dos Estados e do Distrito Federal costumam elencar vasta gama de **responsáveis tributários** – sujeito passivo que não possui relação pessoal e direta com o fato gerador – pelo pagamento do IPVA, dentre os quais destacamos: a) o despachante que tenha promovido o despacho de registro e licenciamento do veículo automotor sem o pagamento do IPVA; b) o leiloeiro, síndico, comissário, liquidante e o inventariante; c) o adquirente de veículo automotor com alienação fiduciária ou com reserva de domínio; d) o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto do exercício ou exercícios anteriores; e) qualquer pessoa que tenha, em seu próprio nome, requerido o parcelamento de débito de IPVA e; f) qualquer pessoa que detiver a posse do veículo automotor, independentemente do local de domicílio do proprietário.

Em que pese alguma controvérsia jurisprudencial inicial, o STJ pacificou o entendimento segundo o qual, nos casos de arrendamento mercantil ou **leasing**, “a arrendante é responsável solidária pelo adimplemento da obrigação tributária concernente ao IPVA”⁹. Isso se dá pelo simples fato de a arrendadora – em geral, instituição financeira – ser possuidora indireta do bem arrendado e conservar a propriedade até o final do pacto.

Sobre o tema, vejamos o que vem entendendo as duas primeiras Turmas do STJ:

8. STF, ADI 4612, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 16/06/2020, PUBLIC 17-08-2020.

9. STJ, REsp 868246/DF, Primeira Turma, julgado em 28.11.2006.

“Em arrendamento mercantil, a arrendante é responsável solidária para o adimplemento da obrigação tributária concernente ao IPVA, por ser ela possuidora indireta do bem arrendado e conservar a propriedade até o final do pacto.¹⁰”

“Originariamente, cuida-se de Embargos à Execução Fiscal manejado pela ora Recorrente em face do Distrito Federal, em que destacou sua ausência de legitimidade passiva para figurar como parte no processo de Execução Fiscal, atribuindo-a ao arrendatário de veículo automotor, por decorrência das disposições legais pertinentes e do contrato de arrendamento mercantil anteriormente celebrado. (...) No tocante à solidariedade, in casu, entre arrendante e arrendatário, ao pagamento do IPVA, verifica-se que a figura do arrendante equivale a de possuidor indireto do veículo, posto ser-lhe possível reavê-lo em face de eventual inadimplemento, uma vez que somente com a tradição definitiva poderia ser afastado o seu direito real alusivo à propriedade, ou não haveria razão para a cláusula “com reserva de domínio”, que garante exatamente o seu direito real. (...) – Nesse contexto, não se deve confundir contribuinte do tributo com responsável pelo pagamento, uma vez que a segunda figura, notadamente quando se relaciona com o instituto da solidariedade, apenas reforça a proteção ao crédito tributário, viabilizando sua realização para o Erário Público. (...) Outrossim, percebe-se que o inciso III do § 8º da Lei nº 7.431/85 prevê solidariedade entre o alienante e o adquirente, nos casos em que aquele não providencia a comunicação da alienação ao órgão público encarregado do registro do veículo. Em outras palavras, se até mesmo no contrato de compra e venda direta, que importa na sua conclusão em transferência da propriedade, há a possibilidade do Estado buscar a satisfação do crédito tributário diretamente do alienante desidioso, pode a solidariedade alcançar aqueles que ostentam a qualidade de possuidor indireto, equivalente, in casu, à expressão ‘titular do domínio’, para fins de responsabilização pelo pagamento do tributo. A ratio essendi das disposições legais antes transcritas, portanto, não afastam, mas ao contrário, impõem a solidariedade quanto ao pagamento do IPVA.¹¹”

Mencione-se, por fim, que, também nos moldes da jurisprudência consolidada do STJ, embora o art. 134 do Código Brasileiro de Trânsito atribua ao antigo proprietário a responsabilidade de comunicar ao órgão executivo de trânsito a transferência do veículo, sob pena de ter que arcar solidariamente com as penalidades impostas, referida disposição legal somente se aplica às infrações de trânsito, não se estendendo a todos os débitos do veículo após a transferência da propriedade, tal como a cobrança de IPVA¹².

10. STJ, EDcl no AREsp 207.349/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/10/2012, DJe 10/10/2012.

11. STJ, REsp 868.246/DF, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28/11/2006, DJ 18/12/2006. No mesmo sentido, confira-se: STJ, REsp 1655504/DF, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/02/2018, DJe 26/02/2018.

12. STJ, REsp 938.553/DF, Terceira Turma, julgado em 26/05/2009.

6. ASPECTO QUANTITATIVO

O aspecto quantitativo do IPVA está relacionado a percentual incidente sobre o valor do veículo. Assim como acontece com o ITCMD, os critérios para cálculo do valor do tributo ficarão a cargo da legislação estadual.

A **base de cálculo do imposto** será o valor venal do veículo automotor. No caso de veículo novo, a legislação dos Estados tem considerado o valor total constante do documento fiscal de aquisição, incluído o dos opcionais e acessórios. Quando se tratar de veículo importado não licenciado no país, costuma-se levar em consideração o valor constante do documento de importação, convertido em moeda nacional. No caso de arremate em leilão, por sua vez, tem-se adotado o valor da arrematação, acrescido das despesas cobradas ou debitadas do arrematante e dos tributos incidentes na operação.

À exceção dos veículos usados, a base de cálculo será calculada em 1/12 (um doze avos) por mês ou fração, a partir da data da ocorrência do fato gerador do imposto – que, em regra, conforme visto, se dá em 01 de janeiro. A regra evita, por exemplo, que pessoas que adquiram veículos nos últimos meses do ano sejam tributadas da mesma forma que aqueles que já os possuem há vários anos.

Não custa repetir que **a mera atualização da base de cálculo do tributo não constitui majoração**, podendo, portanto, ser realizada por ato de hierarquia infralegal. O que não se admite em hipótese alguma é que os índices utilizados superem o índice oficial de correção monetária (Enunciado nº 160 da Súmula do STJ).

Nos termos da Constituição de 1988, o IPVA terá **alíquotas** mínimas fixadas pelo Senado Federal (CF/88, art. 155, § 6º, I). A regra, inserida na Constituição pela EC nº 42/2003, tem por objetivo minorar os efeitos da já mencionada guerra fiscal entre os Estados. Infelizmente, contudo, até o presente momento, não foi editada qualquer Resolução do Senado Federal dispondo sobre o assunto.

Além disso, o IPVA poderá ter **alíquotas diferenciadas em função do tipo, da utilização e, após o advento da Emenda Constitucional n. 132/2023, do valor e do impacto ambiental** (CF/88, art. 155, § 6º, II, na redação dada pela EC n. 132/2023). A regra em comento confere ares de extrafiscalidade à exação, permitindo que, por exemplo, se reduza a alíquota incidente sobre tratores e grandes caminhões de carga, veículos indispensáveis à produção e transporte de alimentos, e se majore a alíquota incidente sobre automóveis de luxo.

Nossa Corte Suprema não admite também diferenciação de alíquotas entre **veículos importados e veículos de procedência nacional**. Assevera-se que “o tratamento desigual significaria uma nova tributação pelo fato gerador da importação¹³⁹”. Além da violação ao princípio da isonomia tributária, tem-se entendido

139. STF, RE 367785 Segunda Turma, julgado em 09/05/2006.

haver afronta ao disposto no art. 152 da Constituição, que dispõe ser “*vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino*”. O entendimento do STJ sobre o assunto é idêntico¹⁴.

7. IMUNIDADES E ISENÇÕES

A Emenda Constitucional n. 132/2023, ao estabelecer expressamente a possibilidade de tributação de veículos automotores aquáticos, terrestres e aéreos, relacionou uma série de hipóteses de imunidades tributárias, quais sejam:

- aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros;
- embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência;
- plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios, inclusive aquelas cuja finalidade principal seja a exploração de atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva e embarcações que tenham essa mesma finalidade principal;
- tratores e máquinas agrícolas.

Além disso, aplicam-se ao IPVA quase todas as imunidades genéricas constantes do art. 150, VI, da Constituição de 1988. Estamos nos referindo às seguintes hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificada: a) imunidade recíproca (CF/88, art. 150, VI, a); b) imunidade religiosa (CF/88, art. 150, VI, b) e; c) imunidade dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de assistência social e educação (CF/88, art. 150, VI, c). Nenhuma imunidade específica foi prevista para o IPVA.

A imunidade recíproca, no caso do IPVA, estende-se às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público apenas quando os veículos automotores estiverem vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. **A regra é a mesma para as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público exclusivo de Estado.** Assim, não incidirá IPVA sobre os veículos utilizados por autarquia municipal de trânsito, congregação religiosa ou mesmo instituição educacional sem fins lucrativos, desde que referidos bens estejam vinculados às atividades essenciais das mencionadas entidades.

14. Nesse sentido, confira-se: STJ, RMS 13.502/DF, Primeira Turma, julgado em 25/11/2003; STJ, RMS 9.866/RJ, Segunda Turma, julgado em 26/03/2002; STJ, RMS 9.867/RJ, Primeira Turma, julgado em 04/10/2001.

Por força da **imunidade tributária recíproca**, não incide IPVA também sobre os **veículos da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos**, considerada prestadora de serviço público exclusivo de Estado.¹⁵

Ainda sobre a imunidade tributária recíproca, importante mencionar que o STF reconheceu a repercussão geral da matéria alusiva à **extensão da referida imunidade ao IPVA de veículos adquiridos por município no regime da alienação fiduciária**. Aguardemos a posição definitiva de nossa Corte Suprema.¹⁶

As hipóteses de **isenção do tributo**, por sua vez, ficarão sempre a cargo da **legislação estadual**. Os veículos mais corriqueiramente desonerados são os seguintes: a) ônibus exclusivamente empregados em linha de transporte urbano, suburbano ou metropolitano de pessoas, cedida por concessão ou permissão pública; b) veículos de propriedade, ou cuja posse seja decorrente de contrato de arrendamento mercantil, de pessoas portadoras de deficiência física, visual, ou mental; c) veículos destinados exclusivamente ao transporte escolar, cuja propriedade ou posse decorrente de contrato de arrendamento mercantil seja de pessoa física; d) veículos com mais de 20 (vinte) anos de fabricação.

Sobre o tema dos benefícios fiscais, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que “a redução ou a extinção de desconto para pagamento de tributo sob determinadas condições previstas em lei, como o pagamento antecipado em parcela única, não pode ser equiparada à majoração do tributo¹⁷”. Aqui, não incide o princípio da anterioridade tributária.

Mais recentemente, a mesma Corte Suprema deixou assentado que “[é] inconstitucional condicionar o benefício de isenção fiscal do IPVA quanto à propriedade de veículos utilizados para o serviço de transporte escolar com a filiação de seus motoristas profissionais autônomos a sindicato ou cooperativa”. Argumentou-se, dentre outras coisas, que “[e]sse critério de *discrimen* não guarda qualquer conexão com os objetivos da política pública envolvida na isenção, além de contrariar os interesses constitucionais nela envolvidos, quais sejam, baratear e melhorar o transporte escolar e impulsionar o acesso à educação¹⁸”.

8. INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

A notificação do sujeito passivo para pagamento do IPVA é o ato que concretiza a constituição definitiva do crédito tributário, iniciando-se o prazo pres-

15. Dentre outros, confira-se: STF, ACO 879/PB, rel. Min. Marco Aurélio, red. p/ o acórdão Min. Roberto Barroso, 26.11.2014; STF, ACO 765/RJ, rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ o acórdão Min. Menezes Direito, 13.5.2009.

16. STF, RE 727851 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 17/10/2013, PUBLIC 29/10/2013.

17. ADI 4016 MC, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2008, DJe-075 DIVULG 23-04-2009 PUBLIC 24-04-2009.

18. STF, ADI 5268, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/08/2022, PUBLIC 17-08-2022.

cricional de 5 (cinco) anos para execução da referida dívida no dia seguinte ao do vencimento da obrigação.

O envio de carnê ao contribuinte é apenas uma das modalidades de notificação de lançamento de ofício, dentre várias outras modalidades idôneas à disposição da Fazenda Pública, não havendo limitação (ou condicionante) prévia no CTN referente à matéria.

Com amparo no fundamento apresentado no parágrafo anterior, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, recentemente, que a divulgação de calendário para pagamento de IPVA, contendo instruções para os contribuintes comparecerem às agências bancárias e procederem ao recolhimento do tributo, configura efetiva notificação de lançamento¹⁹.

9. QUADRO SINÓPTICO

1. Introdução	Diplomas normativos aplicáveis: Constituição Federal (art. 155, § 6º) e Leis estaduais.
	Lançamento: Em regra, feito de ofício.
	Princípios aplicáveis: a) legalidade; b) isonomia; c) capacidade contributiva; d) irretroatividade; e) anterioridade; f) anterioridade nonagesimal; g) vedação à utilização de tributo com efeito de confisco; h) limitação ao tráfego de pessoas ou bens; i) vedação à instituição de isenções heterônomas. A fixação de sua base de cálculo, porém, não se submete à noventena.
	Características: Tributo estadual, direto, privativo, não vinculado, de arrecadação não vinculada e ordinário.
2. Aspecto material	O aspecto material do imposto é a propriedade de veículo automotor.
	Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não se admitia a incidência sobre a propriedade de embarcações e aeronaves. Essa regra foi alterada com o advento da EC n. 132/2023.
3. Aspecto temporal	Em geral, considera-se ocorrido o aspecto material do imposto: a) na data da primeira aquisição de veículo automotor novo por consumidor final; b) na data do desembaraço aduaneiro, em relação a veículo automotor importado do exterior por consumidor final, diretamente ou por meio de terceiros; c) na data do arremate em leilão de veículo automotor; d) no primeiro dia de cada ano, em relação aos veículos automotores adquiridos em anos anteriores e; e) no primeiro dia do ano subsequente, no caso de transferência de veículo para outra unidade federada.
	Nos moldes do art. 150, § 1º, da Constituição de 1988, a fixação da base de cálculo do IPVA não se submete ao princípio constitucional tributário da noventena (CF/88, art. 150, III, c). Isso se dá em virtude do fato de os Estados geralmente alterarem seus registros de veículos nos últimos dias de cada ano.

19. STJ, REsp 1.320.825-RJ, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, Julgado em 10/08/2016, Dj 17/08/2016.

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – IPTU

Sumário • 1. Aspecto material – 2. Aspecto temporal – 3. Aspecto espacial – 4. Aspecto subjetivo: 4.1. Invasões de Terras; 4.2. Terras da marinha; 4.3. Exigência do IPTU no caso de loteamento irregular; 4.4. Imunidades de terrenos baldios de Templos Religiosos e de Entidades Educacionais e Assistenciais; 4.5. Imunidade e sucessão tributária – caso da RFFSA; 4.6. Incidência do IPTU sobre imóvel com restrição ambiental; 4.7. imunidade e maçonaria; 4.8. imunidade e cessão de imóveis públicos – 5. Aspecto quantitativo: 5.1. Base de cálculo; 5.2. Alíquota; 6. Informações complementares: 6.1. Lançamento; 6.2. Exceção ao Bem de Família; 6.3. Repetição de indébito – 7. Quadro sinóptico – 8. Súmulas do STF e do STJ – 9. Síntese dos principais entendimentos do STJ sobre IPTU – 10. Questões de concursos públicos.

1. ASPECTO MATERIAL¹

A regra matriz de incidência do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana – IPTU está delimitada pelo art. 156, I da Constituição Federal, o qual estabelece a competência dos Municípios da seguinte forma:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

Em consonância com as diretrizes constitucionais, o art. 32 do Código Tributário Nacional estabeleceu o aspecto material do IPTU como o **exercício da**

1. Nesse sentido, a banca da **UFPR (TJ-PR – Juiz – 2012)** considerou como CORRETA a assertiva que afirmava que o “promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do Imposto Predial Territorial Urbano”.

propriedade, domínio útil ou posse sobre um bem imóvel localizado na zona urbana do Município.

A legislação tributária permite que haja uma interpretação mais ampla do conceito de propriedade, descrita no inciso I do art. 156 da Constituição Federal, abrangendo o domínio útil e a posse. Esclarece Hugo de Brito Machado que, apesar de constar expressamente na Constituição Federal apenas a propriedade, é possível abranger a posse e domínio útil, pois estes nada mais são do que o exercício de alguns dos elementos do direito de propriedade².

Mesmo diante da existência de limitações legais à utilização da propriedade, como a constituição de área de preservação permanente, não afasta a incidência do IPTU, uma vez que o fato gerador da exação permanece íntegro (exercício da propriedade)³. Isso ocorre por conta da previsão do art. 1228, § 1º do Código Civil, onde disciplina que o direito de propriedade estará condicionado à sua função social, o que vem a englobar a preservação da flora, da fauna, do equilíbrio ecológico e do patrimônio histórico e artístico.

No direito civil, o conceito de propriedade é definido pelo art. 1228 do Código Civil, o qual dispõe que o proprietário tem a faculdade de usar, gozar, dispor da coisa e reavê-la. A partir destes direitos que se poderá identificar o exercício de propriedade sobre determinado imóvel, de forma que somente haverá a transferência do imóvel com a sua transcrição no registro de imóveis, conforme prescreve o art. 1245 do Código Civil⁴.

Pode-se dizer, portanto, que a terminologia propriedade, descrito no inciso I do art. 156 da Constituição Federal, deve ser interpretado de forma a englobar o domínio útil e a **posse com animus definitivo**⁵. Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que assim já decidiu:

A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que somente a posse com animus domini é apta a gerar a exação predial urbana, o que não ocorre com o condomínio, in casu, que apenas possui a qualidade de administrador de bens de terceiros. (REsp 1327539/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/08/2012, DJe 20/08/2012)

Nestes termos, “a posse deflui do conceito de possuidor, como sendo todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à proprie-

2. “Falando a Constituição em “propriedade”, naturalmente abrangeu a posse, que nada mais é que um direito inerente à propriedade. A autorização constitucional é para tributar a propriedade, e o Código Tributário Nacional faculta a lei ordinária tomar para o fato gerador do tributo a propriedade, o domínio útil ou a posse, vale dizer, o direito pleno, total, que a propriedade, ou um de seus elementos, o domínio útil, ou ainda a posse” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 349-350).

3. STJ. REsp 1.128.981-SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18/3/2010.

4. Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis. § 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

5. STJ. AgRg no AREsp 178.845/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2012.

*dade*⁶ O domínio útil pode ser entendido como o conjunto de atributos conferidos ao titular de enfiteuse ou aforamento. E a posse será a visibilidade do domínio sobre o imóvel, de forma que sua aquisição ocorre no momento em que se torna possível o exercício, em nome próprio, de qualquer dos poderes inerentes à propriedade. (art. 1204 CC).

É certo que entre o embate teórico para a definição da posse, entre a teoria subjetiva de Savigny e a objetiva de Jhering, prevaleceu a última, que defendia a presença do *corpus*, que seria traduzida na visibilidade do domínio (art. 1.196 CC). Mas isso não significa que a posse é resumida simplesmente no exercício de um poder físico sobre a coisa. O que ocorre neste caso, ao invés de posse, é a mera detenção daquele que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções (art. 1198 CC).

A hipótese de incidência do IPTU é a disponibilidade econômica da propriedade, do domínio útil ou da posse (art. 32, do CTN), o que vem a excluir dessa perspectiva a posse de conteúdo não econômico, como aquela exercida pelo locatário ou mero detentor (vigia, empregados, etc.). Assim, a incidência do IPTU deve ser afastada nas hipóteses em que a posse ocorre precariamente, bem como nos casos em que os direitos reais não estejam relacionados com a aquisição da propriedade.

Cabe notar que a Constituição Federal autoriza a incidência sobre a propriedade predial ou territorial urbana. A distinção centra-se no sentido de que a expressão “territorial” e “predial” reside no fato de que no primeiro caso é a área sem aproveitamento e no segundo são terrenos edificadas⁷.

ATENÇÃO: Prevalencia no âmbito do Superior Tribunal de Justiça o entendimento de ser inexigível o IPTU da **cessionária de imóvel pertencente à União, quando a posse for decorrente de relação pessoal (sem *animus domini*)**⁸, sendo que somente haveria a incidência do imposto no caso de concessão de direito real de uso de bem imóvel público. Contudo, os ministros do Supremo Tribunal Federal aprovaram a tese de repercussão geral relativa ao julgamento do Recurso Extraordinário 601720, afastando a imunidade tributária para cobrança de IPTU sobre terreno público cedido a empresa privada ou de economia mista.

Após isso, houve o julgamento do RE 594015 com o voto-vista do ministro Luís Roberto Barroso, acompanhando a posição do relator, ministro Marco Aurélio, onde prevaleceu o mesmo entendimento de que não faz sentido estender

6. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 285.

7. Cf. MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990, v. 6, p. 529.

8. STJ. AgRg no REsp 1.337.903-MG, Rel. Min. Rel. Min. Castro Meira, julgado em 9/10/2012.

a imunidade a empresa de direito privado arrendatária de bem público, e que o utiliza para fins comerciais.

Para fim de repercussão geral, o ministro Luís Roberto Barroso propôs a seguinte tese, que foi aprovada por maioria do plenário:

“A imunidade recíproca não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Nessa hipótese, é constitucional a cobrança de IPTU pelo município.”⁹

Na linha do que foi julgado no Recurso Extraordinário 601.720/RJ, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, deu provimento ao recurso para reafirmar o entendimento de incide o IPTU sobre imóvel de propriedade de ente público – no caso, a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (INFRAERO) – concedido a empresa privada exploradora de atividade econômica com fins lucrativos¹⁰

Cabe notar que situação diversa quando o imóvel é utilizado pela própria empresa estatal em caráter exclusiva e desempenha serviço de interesse público. Nesta hipótese já existe posicionamento do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a imunidade tributária recíproca sobre a renda, os bens e o patrimônio da entidade:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE RECÍPROCA. IPTU. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. PRETENSÃO CUJO ACOHLIMENTO DEMANDARIA REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 279/STF. PRECE-DENTES. 1. O Supremo reconheceu a possibilidade de extensão da imunidade recíproca sobre a renda, os bens e o patrimônio de sociedade de economia mista que desempenha serviço de interesse público em caráter exclusivo. 2. A instância ordinária apontou preenchimento dos requisitos necessários para a incidência da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. O acolhimento da pretensão demandaria um novo exame do acervo fático-probatório. Incide, no caso, a Súmula 279/STF. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 861545 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-076 DIVULG 23-04-2015 PUBLIC 24-04-2015)

O art. 173, §2º da Constituição Federal disciplina que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”. Contudo, a extensão da imunidade tributária para empresas públicas e sociedade de economia mistas tornou-se possível diante de situações onde estas empresas estatais estejam prestando um serviço público em regime obrigatório. Situação, por exemplo, que autorizou a extensão da imunidade tributária para socie-

9. RE 594015/DF, rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 6.4.2017. (RE-594015)

10. RE 601720/RJ, rel. orig. Min. Edson Fachin, red. p/ o ac. Min. Marco Aurélio, julgamento em 19.4.2017.

dade de economia mista que esteja prestando serviços de saúde sem a finalidade de obtenção de lucro (RE 580.264, rel. min. Joaquim Barbosa – Tema 115).

Não significa que qualquer prestação de serviço público que autorizaria o reconhecimento da imunidade tributária, devendo haver o cumprimento de alguns pressupostos. No ACO 1460, a Companhia Catarinense de Águas e Saneamento (CASAN), sociedade de economia mista prestadora de serviço público de abastecimento de água e tratamento de esgoto, buscava a extensão da imunidade tributária recíproca. Neste julgamento, de Relatoria do Min. Dias Toffoli, a Corte firmou o entendimento de que é possível a extensão da imunidade tributária recíproca às sociedades de economia mista prestadoras de serviço público, observados os seguintes parâmetros:

- a) a imunidade tributária recíproca se aplica apenas à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado;
- b) atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política; e
- c) a desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do livre exercício de atividade profissional ou econômica lícita.

Foi exatamente sob o olhar do princípio da livre iniciativa em que o Supremo Tribunal Federal, apreciando o **Tema de Repercussão Geral 508**, fixou a seguinte tese: *“Sociedade de economia mista, cuja participação acionária é negociada em Bolsas de Valores, e que, inequivocamente, está voltada à remuneração do capital de seus controladores ou acionistas, não está abrangida pela regra de imunidade tributária prevista no art. 150, VI, ‘a’, da Constituição, unicamente em razão das atividades desempenhadas”*.

Trata-se de do julgamento dos RE 594015 e 601720, nos quais a Corte Suprema reconheceu o abuso da tese da imunidade tributária, para afastá-la nas situações em que há evidente interesse lucrativo. O relator ministro Joaquim Barbosa e outros oito ministros assentaram entendimento resumido no seguinte parágrafo do voto condutor: *“Assim, sempre que um ente federado criar uma instrumentalidade estatal dotada de capacidade contributiva, capaz de acumular e de distribuir lucros, de contratar pelo regime geral das leis trabalhistas, faltarão as condições propícias ao desvirtuamento do respeito federativo à autonomia local, motivação primeira de todas as normas e precedentes relacionados à imunidade tributária recíproca”*.

Isso significa que não é qualquer situação que envolva a prestação de serviço público que autorizaria o reconhecimento da imunidade tributária, devendo haver seu afastamento em situações em que a empresas estatais tenham o caráter lucra-

tivo, como possuir ações negociadas na bolsa de valores. Neste caso, a finalidade lucrativa fica evidente, pois há distribuição de lucros a terceiros.

Tanto é assim que no julgamento da Reclamação nº 56369, de autoria da Ferrovia Centro-Atlântica S/A, o Supremo Tribunal Federal confirmou a incidência do IPTU sobre imóvel afetado a prestação exclusiva de transporte ferroviário. A empresa alegava que o imóvel é afetado para prestação exclusiva de serviço público de transporte ferroviário, ainda que explorado por pessoa jurídica de direito privado, razão pela qual faria jus ao reconhecimento da imunidade tributária recíproca disposta no art. 150, VI, a, da CF/88. Entretanto, a Suprema Corte afastou a imunidade, mediante aplicação dos Temas nºs 385 e 437, da repercussão geral, que impedem a fruição deste direito constitucional por pessoas que não atendam aos requisitos: i) integre a administração pública direta e indireta com participação acionária estatal majoritária; ii) não distribua lucros; e c) não possua ações negociadas na bolsa¹¹.

Em linhas gerais, são estas questões que mais fundamentaram a análise do aspecto material do IPTU no nível doutrinário e jurisprudencial nos últimos períodos.

Convém observar que em 17 de fevereiro de 2022, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional 116, que estendeu a imunidade tributária de IPTU aos imóveis alugados para templos religiosos de qualquer culto:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

...

§ 1º-A O imposto previsto no inciso I do caput deste artigo não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea "b" do inciso VI do caput do art. 150 desta Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 116, de 2022)

O efeito prático da referida Emenda Constitucional foi estender a templos em imóveis alugados um benefício do qual já gozavam igrejas que têm imóveis próprios.

Embora estejamos diante de uma previsão de imunidade tributária, ela não estará isenta de críticas e interpretações. Ainda que os templos de qualquer culto não sejam atingidos pela incidência tributária, tem-se que o IPTU incide sobre a propriedade imobiliária, o que, em tese, não impediria a cobrança do imposto do proprietário que alugou o imóvel para a igreja, sem ofender o texto constitucional.

11. EMENTA: Agravo interno na reclamação. Direito tributário. Imunidade tributária recíproca. IPTU. Empresa privada ocupante de imóvel público. Decisão que define a empresa arrendatária como exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Imunidade inaplicável. Alegação de má-aplicação das teses firmadas no Recurso Extraordinário 594.015 – Tema-RG 385 e no Recurso Extraordinário 601.720 – Tema-RG 437. Inocorrência. Ausência de teratologia. Impossibilidade de revolvimento do conjunto fático-probatório na via estreita da reclamação. Precedentes. Agravo a que se nega provimento. (Rcl 56369 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 22-05-2023, Processo Eletrônico DJe-s/n Divulg 24-05-2023 Public 25-05-2023)

A norma constitucional tentou proteger os templos de qualquer culto da incidência tributária imobiliária, mas no caso de propriedade locada ou arrendada, a entidade não se enquadra como contribuinte na relação jurídico tributária, em razão da posse ser precária.

Enfim, teremos que aguardar os questionamentos das autoridades fazendárias municipais e os pronunciamentos jurisprudenciais para identificamos a aplicação desta nova legislação.

2. ASPECTO TEMPORAL

O conceito de aspecto temporal da hipótese de incidência está relacionado ao momento em que se considera consumado o fato imponible. No caso do IPTU não é lógico entender que a propriedade ou posse de um imóvel possa ser somada durante um dado período de tempo, pois a mesma não é composta de porções que se acumulam até a formação de um todo.

É permitido ao ente municipal definir discricionariamente o aspecto temporal do IPTU, ou seja, o momento em que considera ocorrido o fato gerador. Com base neste permissivo, em geral, **os Municípios elegem 1º de janeiro de cada ano** como aspecto temporal, exigindo o tributo com o envio de um carnê de cobrança aos contribuintes.

Existem casos específicos em que as legislações municipais podem regulamentar de acordo com sua peculiaridade, como a ocupação originária de imóveis recém construídos. Nestes casos, a incidência do IPTU independe de quaisquer exigências legais para efetiva ocupação do imóvel, demandando apenas que possuam condições de habitabilidade ou de utilização. Segundo Aires F. Barreto, poderia a municipalidade se embasar nos seguintes momentos para considerar concretizado o fato gerador do imposto municipal¹²:

- Concessão do auto de vistoria (habite-se);
- Conclusão das obras: quando independem do auto de vistoria (habite-se) ou que tenha sido requerido fora do prazo;
- Ocupação efetiva do prédio: caso ocorra antes da autorização legal¹³.

Desta forma, como regra, o aspecto temporal do IPTU ocorrerá no 1º dia de cada ano, caso a legislação municipal não tenha disciplinado de forma diferente. Em caso de imóvel novo a legislação municipal deverá regulamentar a situação, devendo, no entanto, respeitar o momento em que o imóvel esteja apto à moradia.

Outro tema que é bastante turbulento dentro do tema aspecto temporal do IPTU é acerca da sua exigibilidade e o início do prazo prescricional. Já foi decidido

12. Cf. BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 192.

13. Previsão expressa no art. 56 do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro.

pelo STJ que a Fazenda Pública dispõe de prazo quinquenal para constituição do crédito tributário, que na hipótese do IPTU pode ocorrer pelo mero envio do carnê ao endereço do contribuinte (Súmula n. 397/STJ). Se não houver a observação deste prazo, sujeita o crédito tributário à decadência. Assim, decidiu o Superior Tribunal de Justiça que por se tratar de lançamento de ofício, o prazo prescricional de cinco anos para que a Fazenda Pública realize a cobrança judicial de seu crédito tributário começa a fluir somente após o vencimento do prazo estabelecido pela lei local para o vencimento da exação:

O termo inicial do prazo prescricional da cobrança judicial do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU – inicia-se no dia seguinte à data estipulada para o vencimento da exação. (REsp 1.658.517-PA, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, por unanimidade, julgado em 14/11/2018, Dje 21/11/2018 – Tema 980)

Em outras palavras, a pretensão executória surge, portanto, somente a partir do dia seguinte ao vencimento estabelecido no carnê encaminhado ao endereço do contribuinte ou da data de vencimento fixada em lei local e amplamente divulgada através de calendário de pagamento. E na hipótese do contribuinte dispor de duas (ou mais) datas diferentes para pagamento em parcela única, cada qual contando com um percentual de desconto diferente, considera-se como marco inicial do prazo prescricional o dia seguinte ao vencimento da 2ª cota única, data a partir da qual efetivamente haverá mora por parte do contribuinte.

3. ASPECTO ESPACIAL

O aspecto espacial pode ser entendido como o local em que o fato jurídico tributário vem a produzir os seus efeitos. No caso do IPTU, o art. 32 do Código Tributário Nacional segue a regra da territorialidade, delimitando a circunscrição territorial em “propriedade imobiliária localizada na zona urbana do Município”.

Em respeito ao artigo 146, I, da CF, o Código Tributário Nacional estabeleceu aspectos de localização para que os entes municipais pudessem definir os seus perímetros urbanos, nos termos do seu artigo 32, § 1º:

Art. 32... .

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II – abastecimento de água;

III – sistema de esgotos sanitários;

IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;