



Roberval Rocha

Direito Tributário

12^a
Edição
Revista,
atualizada
e ampliada

2025

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

Impostos Municipais

SUMÁRIO • 1. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana: 1.1. Fato gerador; 1.1.1. Propriedade; 1.1.2. Domínio útil; 1.1.3. Posse; 1.1.4. Bem imóvel por natureza ou acessão física; 1.1.5. Zona urbana; 1.1.6. Natureza do imposto; 1.2. Contribuintes e responsáveis; 1.2.1. Contribuintes; 1.2.2. Responsáveis; 1.3. Base de cálculo; 1.4. Alíquotas; 1.5. Lançamento; 1.6. Extrafiscalidade; 1.6.1. Direito ambiental tributário; 1.6.2. IPTU-sanção; 1.7. Imunidade. – 2. Imposto sobre transmissão “inter vivos” de bens imóveis: 2.1. Competência; 2.2. Fato gerador; 2.3. Contribuintes e responsáveis; 2.4. Base de cálculo; 2.5. Alíquotas; 2.6. Lançamento; 2.7. Extrafiscalidade; 2.8. Imunidade. – 3. Imposto sobre serviços de qualquer natureza: 3.1. Competência; 3.2. Fato gerador; 3.2.1. Lista de serviços tributáveis; 3.2.2. Serviço tributável; 3.2.3. Não incidência; 3.3. Contribuintes e responsáveis; 3.4. Base de cálculo; 3.5. Alíquotas; 3.6. Lançamento; 3.7. Extrafiscalidade; 3.8. Imunidade. – 4. Impostos distritais e controle concentrado de constitucionalidade.

1. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

1.1. Fato gerador

O fato gerador do imposto é assim definido:

CTN. Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador 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.

Como se vê, o legislador tripartiu as figuras tributáveis em **propriedade, domínio útil e posse**.

1.1.1. Propriedade

O conceito de propriedade deve ser desvelado por interpretação das normas do Código Civil e da Constituição Federal. A lei civil brasileira não conceitua a propriedade, mas determina que:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

§ 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as

belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas.

Do que se depreende uma característica atual do direito de propriedade: sua limitação pelos interesses sociais e pelas finalidades econômicas. A Constituição Federal (art. 5º, XXIII) estabelece de forma expressa que a propriedade deve cumprir uma função social, sendo assim dissonante dos objetivos do Constituinte o exercício de direito de propriedade em detrimento de objetivos sociais superiores.

1.1.2. Domínio útil

O domínio útil refere-se ao conceito de **enfiteuse** ou **aforamento**, direito real sobre coisa alheia que se consubstancia no uso e na fruição de imóvel alheio, mediante pagamento de renda anual (foro). Traduz-se no direito de usufruir do imóvel da forma mais ampla possível, podendo, ainda, transmiti-lo a terceiro, a título oneroso ou gratuito. Distingue-se do chamado domínio direto, por meio do qual a pessoa mantém para si apenas a substância da coisa, não, porém, suas utilidades.

Com o advento do Código Civil Brasileiro de 2002 (Lei nº 10.406/2002), não se pode mais constituir enfiteuse ou subenfiteuse, continuando em vigor apenas as já constituídas até 10 de janeiro de 2003. Esse instituto foi substituído, no Código Civil de 2002, pelo **direito de superfície** (CC, art. 1.369).

1.1.3. Posse

Apesar de o Código Civil não conceituar a posse, que é um estado de fato, sua natureza depreende-se do conceito de **possuidor**, que é “todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade” (CC, art. 1.196).

Conceito este que não deve ser confundido com o de mero **detentor** de coisa: “aquele que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas (CC, art. 1.198).

O texto constitucional não faz referência à tributação da posse pelo IPTU, mas o CTN é claro a esse respeito, englobando-a entre as hipóteses de incidência da exação. A intenção do legislador foi tributar a base econômica da propriedade e não só o titular desse direito, mas também aqueles que detêm alguns dos poderes a ele inerentes – posse **ad usucapionem** e domínio útil – usufruem.

Apesar de a incidência do IPTU sobre a posse causar grande celeuma acadêmica, a jurisprudência dos tribunais é pacífica e remansosa em aceitá-la, sempre que se revista do **animus domini**.

1.1.4. Bem imóvel por natureza ou acessão física

Considera-se bem imóvel o assim conceituado pela lei civil, ou seja, o solo e tudo o quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente (CC, art. 79). As ficções

jurídicas previstas no art. 8o do Código Civil (os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram e o direito à sucessão aberta), apesar de serem consideradas imóveis para os efeitos legais, não se submetem ao IPTU, que só incide sobre **prédios e terrenos**.

1.1.5. Zona urbana

A definição da zona urbana em **lei municipal** não é suficiente, por si só, para ensejar a tributação dos imóveis nela situados. Exige o art. 32, § 1º, do Código Tributário Nacional a existência de alguns melhoramentos.

Requisitos mínimos para exigir IPTU (pelo menos dois dos seguintes melhoramentos)

- Meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- Abastecimento de água;
- Sistema de esgotos sanitários;
- Rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
- Escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Que devem ter sido: ou construídos, ou mantidos pelo Poder Público. Permite-se, também, que a lei municipal possa considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora da zona urbana primitiva (CTN, art. 32, art. 2º).

O IPTU incide apenas sobre imóveis localizados na zona urbana ou urbanizável do Município, ensejando a incidência do imposto sobre propriedade territorial rural - ITR, de competência da União, a propriedade de bem imóvel em zona não urbana.

Importante ressaltar o entendimento dos tribunais sobre o aparente conflito de incidência IPTU x ITR, exigindo observar, além do **critério espacial** previsto no art. 32 do CTN, a **destinação do imóvel**, nos termos do art. 15 do DL 57/1966:

Art. 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.

Nesses casos, ocorre a incidência do ITR, e não do IPTU, ainda que os imóveis estejam localizados em áreas consideradas urbanas por legislação municipal.

► Qual o entendimento do STJ sobre esse ponto:

- ☑ A incidência do IPTU sobre imóvel situado em área considerada pela lei local como urbanizável ou de expansão urbana não está condicionada à existência dos melhoramentos elencados no art. 32, § 1º, do CTN. (Súmula 626)

1.1.6. Natureza do imposto

Há conceituados tributaristas que veem características de ônus real nos tributos incidentes sobre a propriedade, o domínio útil e a posse de bens imóveis, exatamente por incidirem sobre direitos **reais**. Baseiam-se, para tanto, no disposto no *caput* do art. 130 do CTN:

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Para eles, nada impede que o legislador vincule determinada prestação tributária a uma coisa, instituindo sobre ela um ônus real tributário, o que é simplificado no velho chavão de que “o imóvel responde pelos tributos sobre ele incidentes”, a despeito de as relações de tributação basearem-se em princípio obrigacional, não real.

Há fragilidades nessa concepção:

- 1º) Não há, no dispositivo, nenhuma alusão à limitação da responsabilidade do adquirente, assim, quando as dívidas tributárias incidentes sobre o imóvel são superiores ao próprio valor deste, nem por isso deixam de ser cobradas ao adquirente, que recebe o imóvel com todos os gravames tributários sobre ele pendentes, ou seja: a dívida “ultrapassa” o imóvel para vincular, também, o patrimônio do adquirente, em evidente caráter pessoal.
- 2º) A tese da tributação **real** do IPTU, que o incompatibiliza com a progressividade instituída pela EC nº 29/2000, no § 1º do art. 156 da Constituição Federal, e, por isso, levaria à declaração da inconstitucionalidade da própria Emenda, está na iminência de ser rechaçada pelo STF (RE nº 423768/SP), após conseguir vitórias nos tribunais paulistas.
- 3º) Apenas por divagação, já que, na prática, é caso raríssimo. Imagine-se um terreno **vago** – vago na acepção jurídica: terreno sem dono, **res nullius** –, a tese da tributação real criaria uma situação ilógica: imposto sem sujeito passivo.

1.2. Contribuintes e responsáveis

1.2.1. Contribuintes

São contribuintes do imposto: o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. Não existe **ordem de preferência** na eleição da figura do contribuinte, permitindo-se ao fisco eleger aquele que melhor possibilite a arrecadação da exação.

Isso porque, muitas vezes, o possuidor *ad usucapionem* ou o titular do domínio útil é “mais dono” do que o proprietário, e, também, por questões lógicas, pois, caso houvesse que se respeitar uma ordem de indicação do contribuinte (primeiro o proprietário, depois o possuidor e, por último do titular do domínio útil), nenhum “terreno de marinha” seria tributado, pois a propriedade deles é da União, ente imune, cabendo ao enfiteuta somente a titularidade do domínio útil.

▶ **Qual o entendimento do STJ sobre esse ponto:**

- Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU. (Súmula 399)
- O locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado nem para repetir indébito desses tributos. (Súmula 614)

▶ **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

(Consulplan/Fisco/Orlândia/Consultor/2023) Renato alugou de Luiz Fernando um imóvel situado em um bairro nobre da cidade de Orlândia. Ficou acordado entre eles que o pagamento do IPTU referente ao imóvel ficaria a cargo de Renato, enquanto durasse o período de locação. Ao ser informado do valor referente ao imposto, Renato se dirigiu ao órgão municipal competente e, diretamente, demandou administrativamente contra a pretensão fiscal. Considerando o caso hipotético:

- (A) É vedado a Luiz Fernando contratar com Renato a responsabilidade particular por determinado tributo.
- (B) Renato não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU, pois não é o proprietário do imóvel.
- (C) A lei tributária permite de forma excepcional, no caso de impostos territoriais urbanos, a modificação do sujeito passivo da obrigação tributária.
- (D) As convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos podem ser opostas administrativamente, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Resposta: Alternativa “B”.

1.2.2. Responsáveis

Definir a atribuição de responsabilidade é tarefa relativamente livre para o legislador, desde que obedecidas as regras pertinentes do CTN.

Importante observar que uma regra esparsa, contida no art. 21 do Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/2001), lei federal que regulamentou os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, no tocante à regulação do uso da propriedade urbana,

introduziu no direito brasileiro o **direito de superfície**, conceituado como direito real de construir ou plantar em solo alheio, possibilitando a imputação de **responsabilidade tributária** sob uma nova modalidade:

Art. 21. § 3º O superficiário responderá integralmente pelos encargos e tributos que incidem sobre a propriedade superficiária, arcando, ainda, proporcionalmente à sua parcela de ocupação efetiva, com os encargos e tributos sobre a área objeto da concessão do direito de superfície, salvo disposição em contrário do contrato respectivo.

1.3. Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é o **valor venal** do bem imóvel, não se considerando, na determinação da base de cálculo, o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade (art. 33, *caput*, e parágrafo único do CTN).

O valor venal será calculado de acordo com a metodologia específica constante da legislação municipal aplicável, podendo levar em consideração fatores diversos, tais como a localização dos logradouros, preços correntes no mercado, idade do imóvel, padrão da construção etc. Cabe ao legislador municipal, ao instituir esse imposto, dispor sobre os critérios de avaliação, permitindo que o lançamento seja baseado de forma individualizada, por imóvel, ou por presunções relativas, de acordo com dados da Planta Genérica de Valores do Município exator.

A Reforma Tributária de 2023 passou a permitir que a base de cálculo seja atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal (CF, art. 156, § 1º, III). O instrumento para tanto deve ser o **decreto**, com balizas estabelecidas em lei ordinária.

► **Qual o entendimento do STJ sobre esse ponto:**

- É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária. (Súmula 160)

A **fixação da base de cálculo** do IPTU é uma das exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal, também conhecido como “noventena” (CF, art. 150, § 1º).

1.4. Alíquotas

As alíquotas devem ser estabelecidas na legislação municipal, e seus valores devem obedecer aos parâmetros determinados pela Constituição Federal, dentre eles a vedação do confisco. As alíquotas não podem atingir valores tais que representem a destruição do patrimônio do contribuinte.

A progressividade do IPTU, implementada por diversas legislações municipais, foi tema de várias discussões judiciais. O STF decidiu pela inconstitucionalidade das leis municipais que criassem a progressividade em função do valor venal ou do tipo de utilização do imóvel. Ao decidir pela inconstitucionalidade de tais leis, afirmou que a Constituição Federal apenas previu a progressividade no tempo, em seu art. 182, § 4º, como forma de atuação do Estado para buscar o cumprimento da função social da propriedade. Tal progressividade tem caráter nitidamente sancionador.

A Emenda Constitucional nº 29/2000, no entanto, introduziu no texto da Constituição Federal a previsão da progressividade das alíquotas do IPTU em razão do valor do imóvel (CF, art. 156, § 1º). Com base nessa nova realidade, a jurisprudência se modificou.

Em conclusão, podemos afirmar que, hoje, temos dois tipos de progressividade das alíquotas do IPTU:

- 1ª) progressividade em função do valor venal do imóvel (CF, art. 156, § 1º);
- 2ª) progressividade no tempo, utilizada como forma de intervenção estatal para implementar a função social da propriedade (CF, art. 182, § 4º).

Os litígios judiciais sobre a progressividade do IPTU alcançaram a um número tão elevado que o STF criou uma regra específica para os efeitos da declaração de inconstitucionalidade nesses casos (RE 602347, adiante).

► **Qual o entendimento do STF sobre esse ponto:**

- É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. (Súmula 668)
- É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte. (Súmula 589)
- É legítimo a lei prever alíquotas diversas, para imóveis residenciais e comerciais, se editada após a EC 29/2000. (RE 586693, repercussão geral, tema 94, 2021)
- São constitucionais as leis municipais anteriores à Emenda Constitucional n. 29/2000, que instituíram alíquotas diferenciadas de IPTU para imóveis edificadas e não edificadas, residenciais e não residenciais. (RE 666156, repercussão geral, tema 523, 2020)

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

(IBGP/PGM/São_João_del-Rei/Advogado/2021) Quanto aos tributos municipais, assinale a alternativa incorreta:

- (A) O Supremo Tribunal Federal reconhece a imunidade tributária relativa ao IPTU sobre cemitérios que consubstanciem extensões de entidades de cunho religioso e sobre os imóveis pertencentes à entidade religiosa, mesmo se alugados.
- (B) O Supremo Tribunal Federal admite a possibilidade de se adotar como medida da capacidade contributiva de alguém, para o fim de se aplicar a progressividade fiscal do IPTU, a quantidade de imóveis possuídos pelo contribuinte.
- (C) Se a planta de valores do Imposto Predial Territorial Urbano não for resultante de efetivas avaliações do valor venal, os prefeitos, em planta genérica, podem apenas atualizar os valores da planta anterior em proporção à inflação ocorrida no período, mediante decreto.
- (D) De acordo com entendimento sumular do Supremo Tribunal Federal é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão “intervivos” de bens imóveis (ITBI), com base no valor venal do imóvel. Há, todavia, recente posicionamento do tribunal no sentido de que a capacidade contributiva é aplicável a todos os impostos, sejam pessoais ou reais, tornando viável a progressividade dos impostos reais.

Resposta: Alternativa “B”.

1.5. Lançamento

Comumente, aduz-se que o fato gerador do IPTU é complexo, contínuo no tempo. Tal ilação é ultrapassada: o fato impositivo do imposto verifica-se na data eleita pela lei para tanto – normalmente, no dia 1º de janeiro, de ofício.

É a situação do imóvel nesse dia que irá determinar a incidência do imposto, assim como as demais cominações legais pertinentes (alíquotas, base de cálculo etc.). Assim, pouco importa que, no dia seguinte, o imóvel tenha sido desapropriado, vendido ou destruído por força natural.

Importante questão é a da notificação do lançamento, que, em face da impossibilidade fática de notificar-se pessoalmente todos os contribuintes de um determinado município, consideram-se todos notificados presuntivamente com o envio dos carnês de cobrança pelo correio.

► **Qual o entendimento do STJ sobre esse ponto:**

- O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço. (Súmula 397)

1.6. Extrafiscalidade

A função extrafiscal do imposto está delineada claramente no capítulo que trata da política urbana no texto da Constituição Federal:

Art. 182, § 4º 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:

I – Parcelamento ou edificação compulsórios;

II – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III – Desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

Como já explanado, deve-se distinguir duas normas relativas à progressividade do IPTU: progressividade em função do valor venal do imóvel (CF, art. 156, § 1º) e a progressividade no tempo, utilizada como forma de intervenção estatal para implementar a função social da propriedade (CF, art. 182, § 4º).

A primeira é de caráter estritamente fiscal; a segunda, extrafiscal, de natureza punitiva, com objetivo de forçar o proprietário do imóvel subutilizado a dar-lhe destinação social, nos termos dos planos diretor e urbanístico municipal.

O IPTU progressivo no tempo poderá ser utilizado pelo Município nos limites delineados pelo art. 7º do Estatuto da Cidade, que prevê, também, em seu art. 5º, que lei municipal específica para área incluída no plano diretor poderá determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, devendo fixar as condições e os prazos para implementação da referida obrigação.

Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do *caput* do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

§ 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o *caput* do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

§ 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º.

§ 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo.

Nessa situação, pode-se aplicar as alíquotas progressivas no tempo, pelo prazo de cinco anos consecutivos. A alíquota anual aplicável deverá ser fixada em lei específica, não podendo exceder a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de 15%.

Caso os requisitos previstos nas leis urbanísticas não sejam atendidos em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, sendo vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva.

Como regra geral, todo o sistema tributário nacional passa a se submeter a um novo princípio, o da **defesa do meio ambiente**, de caráter eminentemente extrafiscal, inserido no art. 145, § 3º, da CF pela Reforma Tributária de 2023.

1.6.1. Direito ambiental tributário

O Estatuto da Cidade também é chamado pela doutrina de “Lei do Meio Ambiente Artificial”. Vários estudiosos identificam em suas normas, hauridas diretamente do sistema constitucional, uma nova visão sobre as cidades, que passaram a ter **natureza jurídica de bem ambiental** (Fiorillo, 2005), e, também, sobre o IPTU, que, conforme o regramento que lhe foi conferido pelo Estatuto, passou a ter natureza de tributo ambiental, de natureza eminentemente extrafiscal, quando sua hipótese de incidência ocorrer subsumida à progressividade no tempo, conforme preceitua a Constituição Federal, art. 182, § 4º, II.

1.6.2. IPTU-sanção

O art. 3º do CTN, ao definir tributo, diz que este, dentre outras características, não deve constituir **sanção de ato ilícito**.

Entretanto, nota-se que, com o texto do art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal, tal regra foi mitigada, no que diz respeito ao IPTU, pois a progressividade no tempo é estipulada exatamente como uma das sanções cabíveis contra aqueles que descumprirem o adequado aproveitamento da propriedade imobiliária urbana, ou seja: contra quem descumprir o Plano Diretor municipal.

1.7. Imunidade

Por se tratar de imposto sobre o patrimônio, submete-se às regras constitucionais previstas no art. 150, VI, “a”, “b” e “c”: vedado aos entes federados instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto; e imóveis de terceiros que estejam **locados para utilização como templos**.
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, incluindo suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

▶ **Qual o entendimento do STF sobre esse ponto:**

- ☑ Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas. (Súmula Vinculante 52).
- ☑ A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da CF 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 do IPTU pelo Município. (RE 594015, repercussão geral, tema 385, 2017)
- ☑ Incide IPTU sobre imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo. (RE 601720, repercussão geral, tema 437, 2017)

▶ **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

(Fepese/Fisco/Criciúma/Auditor/2022) Assinale a alternativa correta com base na jurisprudência vinculante do Supremo Tribunal Federal.

- (A) O serviço de iluminação pública pode ser validamente remunerado mediante taxa.
- (B) É constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.
- (C) Revela-se constitucional a lei ordinária que tratar de prescrição e decadência de crédito tributário.
- (D) É inconstitucional a taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis.
- (E) Ainda quando alugado a terceiros, o imóvel pertencente aos partidos políticos permanece imune ao IPTU, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

Resposta: Alternativa “E”.

2. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO “INTER VIVOS” DE BENS IMÓVEIS

2.1. Competência

A competência para a instituição do imposto é do **município em que estiver localizado o bem imóvel**.

2.2. Fato gerador

Segundo dispõe o art. 156, II, da Constituição Federal, o ITBI tem como fato gerador a transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos à sua aquisição.

Transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso:

- De bens imóveis, por natureza ou acessão física;
- De direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia;
- Cessão de direitos a sua aquisição.

A transmissão da propriedade do bem imóvel se dá com o registro do título translativo no Registro de Imóveis. O alienante continuará a ser o proprietário legal do imóvel enquanto não efetuado o registro do título no cartório competente.

Apesar da prática comum de se exigir o comprovante de recolhimento do imposto para que se possa registrar a alienação, a jurisprudência e a doutrina majoritárias entendem ser tal exigência descabida, pois o fato gerador do ITBI é a transmissão do imóvel, que só se concretiza com o registro do título.

► Qual o entendimento do STF sobre esse ponto:

- ☑ O fato gerador do imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro. (ARE 1294969, repercussão geral, tema 1124, 2021)

A transmissão de bem imóvel ou de direito real sobre imóvel que gera incidência do ITBI deve ser onerosa, sendo assim, transferência de propriedade de bem imóvel advinda de negócios previstos na lei civil tais como compra e venda, dação em pagamento, permuta e troca, por exemplo, podem ser tributados pelo ITBI.

Não se justifica, no entanto, a incidência de ITBI em operações desprovidas de caráter oneroso, tais como usucapião e desapropriação. Na aquisição do imóvel por usucapião, temos uma transmissão não onerosa, uma vez que inexiste caráter recíproco nas contraprestações econômicas, nem vinculação jurídica entre as partes. O adquirente tem seu patrimônio aumentado sem nada ter de desembolsar para adquirir a propriedade objeto da usucapião.

O ITBI não incidirá sobre transmissão de direitos reais de garantia (CF, art. 156, II), como a hipoteca, por exemplo, nem 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 pessoa jurídica, salvo se, nesses dois últimos 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).

Transmissões imunes ao ITBI

- Direitos reais de garantia sobre imóveis;
- Bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital;
- Bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção 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.

Para fins de não incidência, a preponderância da atividade deve ser verificada de acordo com o estabelecido no art. 37, § 1º, do CTN, que assim a considera caso represente mais de 50% da receita operacional do adquirente, nos dois anos anteriores e nos dois subsequentes à aquisição.

► Como esse assunto foi cobrado em concurso?

(Vunesp/PGM/Guarujá/Procurador/2021) Metalúrgica Ferro-Forte S/A, produtora de objetos de ferro desde 1975, adquiriu em 2019 um imóvel pertencente à Imobiliária Lar Ltda., tendo em vista a extinção dessa última nesse mesmo ano, pelo valor de R\$ 500.000,00. Relativamente ao ITBI (Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis), no que concerne à transmissão em questão, é correto afirmar que

- (A) não haverá incidência do imposto, de modo que a Metalúrgica Ferro-Forte nada deverá a esse título ao município da localização do bem.
- (B) haverá incidência do imposto, a ser recolhido no município da sede da empresa extinta, uma vez que essa tinha como atividade preponderante a compra e venda de bens imóveis.
- (C) haverá incidência do imposto, a ser recolhido no município da localização do bem, se ficar comprovado que a atividade da empresa extinta, na venda de bens imóveis, superou 50% de sua receita operacional, nos dois anos anteriores à sua extinção.
- (D) não haverá incidência do imposto, nada sendo devido ao município da sede da empresa extinta, se for apurado que essa deixou de exercer atividade há mais de 2 anos, antes da data regular de sua extinção.
- (E) não haverá incidência do imposto somente se, no município da localização do bem, houver lei municipal isentante que favoreça os interesses da Metalúrgica Ferro-Forte.

Resposta: Alternativa "A".

2.3. Contribuintes e responsáveis

Contribuinte do imposto é qualquer uma das partes da operação tributável, o adquirente ou o alienante, o cedente ou o cessionário, conforme determinado pela legislação municipal aplicável.

Poderão ser considerados responsáveis pelo imposto os tabeliães e oficiais dos registros de imóveis que efetuarem registros sem exigir comprovação do recolhimento do imposto incidente na operação. Trata-se de responsabilidade de terceiro, prevista no art. 134, VI, do próprio CTN:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: ... VI – Os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

Entretanto, caso o notário tenha agido com dolo específico, o art. 137, II, a, do CTN atribui-lhe responsabilidade pessoal e integral, eximindo por completo o contribuinte originário.

2.4. Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens e direitos transmitidos. A jurisprudência mantém algumas restrições sumuladas sobre o tema.

▶ Qual o entendimento do STF sobre esse ponto:

- O imposto de transmissão “inter vivos” não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno. (Súmula 110)
- O imposto de transmissão “inter vivos” não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada, inequivocamente, pelo promitente comprador, mas sobre o valor do que tiver sido construído antes da promessa de venda. (Súmula 470)

▶ Qual o entendimento do STF sobre esse ponto:

- a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente. (REsp 1937821, recurso repetitivo 1113, 2022)

2.5. Alíquotas

As alíquotas são proporcionais, sendo inconstitucional qualquer tipo de progressividade de alíquota em função do valor venal do bem ou direito transmitido, conforme diz a Súm. 656/STF.

Os precedentes judiciais que deram origem ao enunciado prestigiaram a seguinte ideia: a progressividade só seria aceitável se expressamente prevista no texto constitucional. E que, para esse imposto, realizar-se-ia o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda.

Em 2011, o STF aparentemente aceitou a progressividade de alíquotas do IPVA, que, assim como o ITBI, é um imposto sobre o patrimônio (imposto real). Em 2013, a Corte adensa essa posição, aceitando a progressividade para as alíquotas do ITCMD.

As razões expressadas nesse último julgamento mostram-se suficientes para superar o conteúdo desta Súmula 656. Registre-se, porém, que a Corte ainda não se posicionou expressamente sobre caso versando ITBI.

► Qual o entendimento do STF sobre esse ponto:

- É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão “inter vivos” de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel. (Súmula 656)

2.6. Lançamento

Alguns autores exemplificam o ITBI como imposto submetido a lançamento por declaração, mas, em verdade, trata-se, também, de mais um tributo sujeito a homologação, pois o contribuinte, na maior parte dos Municípios, preenche a guia e recolhe o imposto antes de qualquer medida fiscalizadora, dados que ficam sujeitos a ulterior homologação do fisco. Se não realizados os procedimentos legais pertinentes, cabe lançamento de ofício.

2.7. Extrafiscalidade

Seu caráter é eminentemente fiscal.

2.8. Imunidade

Os casos de imunidades específicas do ITBI são descritos pela Constituição como hipóteses de “não incidência”. Como já visto, a não incidência, uma vez prevista na Carta Magna, é, na verdade, uma imunidade. Vide, no item *Fato gerador*, os casos de não incidência do imposto.

Interessante notar que, no caso de aquisição de imóveis por entidade imune, presume-se a vinculação futura do imóvel adquirido às atividades essenciais da adquirente, atraindo a incidência das imunidades previstas no art. 150, VI, b e c, da CF e respeitando o § 4º desse mesmo normativo.

▶ **Qual o entendimento do STF sobre esse ponto:**

- ☑ A imunidade em relação ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado. (RE 796376, repercussão geral, tema 796, 2020)

▶ **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

(Vunesp/TJ/AL/Cartórios/2023) Com relação ao ITBI, assinale a alternativa correta.

- (A) Segundo fixado em tese de repercussão geral, a imunidade constitucional sobre imóveis incorporados à pessoa jurídica não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado.
- (B) Conforme o texto constitucional, pode ter alíquota progressiva segundo a sua função social.
- (C) Segundo fixado em tese de repercussão geral, a transmissão de propriedade imobiliária derivada de operação societária de incorporação independe do fato de ter a empresa atividade preponderante na área imobiliária.
- (D) De acordo com previsão do Código Tributário Nacional, não incide na transmissão de imóveis com valor inferior a duzentos salários mínimos.

Resposta: Alternativa “A”.

3. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

3.1. Competência

A LC nº 116/2003 determina, como regra geral, que o ISS será devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, no local de domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas em seu art. 3º.

Regra geral	<ul style="list-style-type: none"> - ISS devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, no local de domicílio do prestador.
Regra especial – ISS devido no local	<ul style="list-style-type: none"> - Do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese de importação de serviço; - Da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05; - Da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19; - Da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04; - Das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05;