Estratégia
Carreira Jurídica

Aula 00

Código Tributário Municipal p/ PGM-Canoas-RS (Procurador Municipal) - 2020

Autor:
Rodrigo Martins

20 de Janeiro de 2020

AULA 00: IPTU – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

Prezados alunos,

Estamos num curso voltado à prova do concurso público para o cargo de **Procurador do Município de Canoas/RS.**

Como vocês já devem ter percebido, pensando em sua melhor preparação – e aprovação – dividimos a disciplina de Direito Tributário da seguinte forma: (i) aspectos gerais de Direito Tributário; e (ii) Legislação Tributária Municipal (que inclui a análise dos tributos em espécie instituídos pelo Municípios).

Compete a mim o item II acima (Legislação Tributária Municipal), de modo que as nossas aulas serão dedicadas aos seguintes temas à luz da legislação do Município de Santos/SP:

- IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano;
- ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis;
- ISS – Imposto sobre Serviços;
- Taxas e Contribuições Municipais; e
- Outros aspectos relevantes da legislação tributária Municipal.

Além dos aspectos teóricos relativos a cada um dos temas acima, **complementaremos as nossas aulas com as disposições legais específicas previstas na legislação do Município de Canoas/RS (Código Tributário Municipal – Lei nº 1.783/77, e suas posteriores alterações, e Lei nº 1.943/79, com suas posteriores alterações) que estarão destacados na cor azul para facilitar a identificação e compreensão do que é específico da legislação municipal.**

De fato, após expormos os principais aspectos doutrinários, analisaremos como o assunto é tratado na legislação tributária do referido Município.

Mas não é só: as nossas aulas também serão permeadas com os atuais entendimentos jurisprudenciais acerca de cada tema estudado.

E também houvemos por bem "avançar" sobre alguns assuntos relacionados a cada um dos tributos e assuntos estudados, como imunidades, isenções etc., que são estudados com maior detalhamento na "parte geral" da disciplina, mas que, por terem grande conexão com as matérias que serão por nós tratadas, também serão objetos das nossas considerações.

Vocês também notarão que ao longo das nossas aulas expusemos questões objetivas de diversos concursos públicos, com especial enfoque nos concursos de procuradorias (mas não só de procuradorias), para demonstrar como as matérias abordadas vêm sendo exigidas pelas diferentes bancas.

E além dessas questões que comentaremos no decorrer da aula, inserimos ao final de cada aula outras questões sem respostas ou comentários, que servem para o seu treino de fixação do conteúdo (os gabaritos seguem sempre na sequência).

CRONOGRAMA DE AULAS

Apresentado o curso e nossa metodologia, vamos apresentar, agora, o cronograma de disponibilização das nossas aulas:

AULA	CONTEÚDO	DATA
Aula 01	IPTU	20/01/2020
Aula 02	ITBI	05/02/2020
Aula 03	ISS	20/02/2020
Aula 04	Taxas e Contribuições	05/03/2020
Aula 05	Aspectos relevantes da legislação tributária municipal	20/03/2020

APRESENTAÇÃO DO PROFESSOR

Chegou a hora de conhecer o seu Professor: meu nome é **RODRIGO MARTINS.** Sou Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pela EPD e possuo MBA em Administração Pública pela FIPECAFI da FEA/USP. Fui fiscal de tributos municipais do Município de São Bernardo do Campo/SP entre os anos de 2006 e 2014, quando também desempenhei a função de Juiz e Presidente da 1ª Câmara do Conselho de Tributos e Multas (órgão de julgamento em 2ª instância administrativa). Fui advogado e consultor jurídico na área de Direito Tributário entre os anos de 2014 e 2016. Fui Diretor da Seção de Fiscalização Tributária do ISS do Município de São Bernardo do Campo/SP entre 2018 e 2019 e no momento exerço a função de Assessor Jurídico do Secretário de Finanças no referido Município. Sou professor de Direito Material Tributário, Direito Processual Tributário e de Prática Jurídica Tributária em cursos de pós-graduação (*lato sensu*) e preparatórios para concursos públicos. Também sou avaliador em bancas de concursos públicos para a disciplina de Direito Tributário.

Um forte abraço!

Prof. Rodrigo Martins

rodrigodireitotributario@gmail.com

@professorrodrigomartins

Fórum de Dúvidas do Portal do Aluno

SUMÁRIO

1 – Introdução 5

2 – Competência 5

3 – Hipótese de incidência (fato gerador in abstracto) 6

3.1 – Proprietário 8

3.2 – Domínio Útil 11

3.3 – Posse 13

3.4 – Bem Imóvel 15

3.5 – Delimitação da Zona Urbana 17

4 – Aspecto Temporal 25

5 – Sujeição Passiva 26

5.1 – Contribuinte 26

5.1.1 – Proprietário 27

5.1.2 – Titular do domínio útil 28

5.1.2.1 – O enfiteuta 28

5.1.2.2 – O superficiário 29

5.1.2.3 – O usufrutuário 29

5.1.2.4 – O titular do Direito de Laje 30

5.1.3 – Possuidor 30

5.2 – Pessoas Excluídas da Sujeição Passiva 33

5.3 – Da inexistência de Ordem de Preferência entre as pessoas tributáveis 35

5.4 – Solidariedade Tributária quanto ao IPTU 36

5.5 – Responsabilidade Tributária 38

5.6 – A Inoponibilidade das convenções particulares à fazenda pública 42

5.7 – Substituição da CDA relativa a débito de IPTU devido à alteração do sujeito passivo 44

6 – Base de Cálculo 46

6.1 – Atualização do valor monetário da base de cálculo 50

6.2 – Inaplicabilidade do Princípio da Anterioridade Nonagesimal à fixação da base de cálculo..53

7– Alíquota 57

7.1 – Progressividade 59

7.1.1 – Progressividade extrafiscal ou no tempo 61

7.1.2 – Progressividade fiscal ou no espaço 67

7.1.3 – Princípio da Seletividade 74

8 – Lançamento.....79

9 – Inscrição no Cadastro Fiscal Imobiliário.....88

10 – Imunidade 89

10.1 – Imunidade recíproca 90

10.2 – Imunidade dos templos de qualquer culto 99

10.3 – Imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos 101

11 – Isenções.....105

12 – Resumo da Matéria.....106

13 – Questões para Você Treinar.....107

14 – Gabarito 118

15 – Considerações Finais 119

1 – INTRODUÇÃO

Os impostos ordinários de competência dos Municípios (e, portanto, também da competência do Distrito Federal, que cumula as competências estaduais e municipais) estão descritos nos incisos do art. 156 da CF/88 – Constituição Federal de 1988:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
>
> I - propriedade predial e territorial urbana;
>
> II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
>
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Nesta aula analisaremos os principais aspectos do **IPTU – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA**, previsto no inciso I do art. 156 acima transcrito.

2 – COMPETÊNCIA

O art. 156, inciso I, da CF/88 **outorga aos Municípios competência tributária para instituir o IPTU** – Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
>
> I - propriedade predial e territorial urbana;
>
> (...).

Paralelamente, o art. 147 do texto constitucional prescreve que competem **(i)** à **União**, em Território Federal (acaso existente), os impostos municipais, se o Território não for dividido em Municípios, e **(ii)** ao **Distrito Federal**, da mesma forma, os impostos municipais.

> Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Trata-se da denominada **competência tributária cumulativa, própria do Distrito Federal, dos Territórios Federais (acaso existentes) e dos Municípios relativamente ao IPTU**.

Portanto, o IPTU é um imposto municipal, podendo ser instituído, também, pelo **Distrito Federal** e pelos **Territórios Federais** nas hipóteses previstas no art. 147 da Constituição Federal de 1988 acima transcrito.

Dessa forma, com fundamento nos dispositivos constitucionais em questão (que outorgam competência tributária) e obedecendo às normas gerais dispostas no CTN, cada um dos 5.570 Municípios, o **Distrito Federal e os Territórios Federais** (se existentes) podem, se quiserem (já que o exercício da competência é facultativo)**, instituir o IPTU por meio de suas respectivas leis ordinárias** (a instituição do IPTU não exige Lei Complementar).

3 – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (FATO GERADOR *IN ABSTRACTO*)

Sabemos que a **hipótese de incidência** de um tributo (ou fato gerador *in abstracto*) é caracterizada por um **verbo acompanhado de um complemento** devidamente descritos na lei instituidora do tributo (verbo + complemento).

Esse verbo e complemento indicam uma conduta que, se praticada pela pessoa indicada na lei (em determinado local e em determinado momento), desencadeia a obrigação tributária.

Quanto ao IPTU, o inciso I do art. 156 da CF/88 permite constatar que seu fato gerador *in abstracto* é o seguinte: **"ser" (verbo) "proprietário de bem imóvel na área urbana do Município" (complemento).**

Portanto, todo aquele que "for" proprietário de bem imóvel na área urbana do Município estará obrigado, a princípio (a não ser que haja norma de imunidade ou isenção incidente), ao pagamento do IPTU.

Ocorre que o CTN – Código Tributário Nacional (**cumprindo** a determinação do art. 146, inciso III, alínea "a", da CF/88, que lhe outorga a função de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre o fato gerador dos impostos discriminados na Constituição Federal) vem "esclarecer" aquele mandamento constitucional de que o IPTU incide sobre a "propriedade", passando a dispor que esse imposto tem como **fato gerador**, em verdade, a **propriedade**, o **domínio útil ou a posse** de bem imóvel localizado na zona urbana do Município:

> 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.

Portanto, de acordo com o CTN, o IPTU tem como fato gerador (i) a propriedade, (ii) o domínio útil ou (iii) a posse de bem imóvel situado na zona urbana do Município.

> **Atenção: importa destacar que já houve, no passado, diversos questionamentos doutrinários acerca dessa suposta "ampliação" do fato gerador do IPTU, já que a Constituição Federal só se refere à "propriedade", e não ao domínio útil ou à posse.**

> **Parcela da doutrina defendia que o CTN extrapola a base econômica "propriedade" (riqueza tributável) ao estender o imposto também ao domínio útil ou à posse.**
>
> **Contudo, essa discussão encontra-se superada, não havendo mais qualquer dúvida quanto à constitucionalidade do fato gerador tripartido em "propriedade", "domínio útil" e "posse" (logo abaixo, ao estudarmos o "domínio útil" e a "posse", explicaremos por que esses dois institutos também podem sofrer a incidência do referido imposto).**

Portanto, quando forem editar as suas leis instituindo o IPTU, as entidades competentes (Municípios, em regra, e excepcionalmente o Distrito Federal e os Territórios Federais) **poderão eleger como fato gerador a propriedade, o domínio útil e a posse**.

Pois bem. Conforme acima já mencionado, o IPTU do Município de Canoas/RS é disciplinado pelo seu Código Tributário Municipal (Lei nº 1.783/77) e pela Lei Municipal nº 1.943/79.

Em total consonância com o quanto acima, o referido Código Tributário Municipal traz a seguinte prescrição quanto ao fato gerador do IPTU:

> Art. 109. O imposto, de competência do Município, sobre as propriedades 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.
>
> (...)

A Lei Municipal nº 1.943/79 disciplina a mesma incidência em seu art. 2º:

> Art. 2º O Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) incide sobre todos os imóveis localizados na zona urbana do Município, definida em Lei. (Redação dada pela Lei nº 5446/2009)

Vejamos, então, cada um desses elementos caracterizadores do fato gerador *in abstracto* do IPTU, quais sejam, a "propriedade", o "domínio útil", a "posse" e o "bem imóvel localizado na área urbana do Município".

3.1 – PROPRIETÁRIO

Sabemos que o Direito Tributário é considerado um "direito de sobreposição"[1], pois na criação de seus institutos utiliza conceitos dados por outros ramos do Direito (Direito Civil, Direito Administrativo, Direito Empresarial etc.).

Assim, **"propriedade" para o Direito Tributário será "propriedade" segundo o Direito Civil** (que, sabemos, é o ramo do Direito que se ocupa do Direito de Propriedade).

Logo, todas as vezes que o instituto jurídico da propriedade é mencionado pelo direito tributário, refere-se ao conceito de propriedade dado pelo Direito Civil. Não pode haver um "conceito tributário" de propriedade para o Direito Tributário (e de nenhum outro instituto jurídico criado pelos outros ramos do Direito) diferente daquele dado pelo Direito Civil.

O Código Civil não define, porém, que é "propriedade", se limitando a estipular os poderes do proprietário:

> 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.

Proprietário, portanto, é aquele que **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.

Por ter tais características, a propriedade é considerada o direito real mais amplo, pois garante o gozo jurídico pleno do bem.

Pois bem. De acordo com o disposto no art. 1.245 do Código Civil, esse direito de propriedade sobre bem imóvel é adquirido, em regra[2], mediante o registro do título translativo (Escritura, Formal de Partilha etc.) junto ao Registro de Imóveis:

> Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

<u>Portanto, atenção</u>: "proprietário" do bem imóvel – para fins de ocorrência do fato gerador do IPTU, nos termos do *caput* do art. 32 do CTN – é a pessoa que figura como tal – proprietário – junto à Matrícula ou Registro do Imóvel, sendo que esse seu direito emerge do direito de usar, gozar e dispor da coisa.

[1] Vide art. 110 do CTN.
[2] Em regra, porque a usucapião e a acessão também são formas de aquisição da propriedade imóvel.

A propriedade emerge, portanto, de uma situação/relação jurídica.

Tomando por base os atributos que caracterizam o direito de propriedade (direito de usar, gozar e dispor da coisa), a Segunda Turma do STJ decidiu – atenção – que não há fato gerador do IPTU para o proprietário (que consta como tal junto ao Registro de Imóveis) que não detém a posse do imóvel em razão de invasão, sobre o fundamento de que tal situação (a invasão) lhe destitui do direito de usar e gozar da coisa (dos poderes inerentes à propriedade):

> TRIBUTÁRIO. IPTU. INCIDÊNCIA SOBRE IMÓVEL. INVASÃO. OCUPAÇÃO POR TERCEIROS. PERDA DO DOMÍNIO E DOS DIREITOS INERENTES À PROPRIEDADE. IMPOSSIBILIDADE DA SUBSISTÊNCIA DA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 7/STJ AO CASO DOS AUTOS.
>
> **1. É inexigível a cobrança de tributos de proprietário que não detém a posse do imóvel, devendo o município, no caso, lançar o débito tributário em nome dos ocupantes da área invadida[3].**
>
> **2. "Ofende os princípios básicos da razoabilidade e da justiça o fato do Estado violar o direito de garantia de propriedade e, concomitantemente, exercer a sua prerrogativa de constituir ônus tributário sobre imóvel expropriado por particulares (proibição do venire contra factum proprium)".** (REsp 1.144.982/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/10/2009, DJe 15/10/2009.).
>
> 3. Faz-se necessária a modificação do acórdão estadual, tendo em vista especial atenção ao desaparecimento da base material do fato gerador do IPTU, combinado com a observância dos princípios da razoabilidade e da boa-fé objetiva.
>
> 4. Inaplicável ao caso dos autos a incidência da Súmula 7/STJ, porquanto todo o quadro fático está devidamente delineado nos fundamentos do acórdão recorrido.
>
> Agravo interno improvido (STJ, 2º T., AgInt no REsp nº 1.551.595/SP, Rel. Min. Humberto Martins, v.u., j. 21.06.2016, DJe 28.06.2016).

O entendimento demonstrado na ementa acima (de que o IPTU não pode ser cobrado do proprietário cujo imóvel tenha sido invadido relativamente aos fatos geradores ocorridos durante o período da invasão) foi objeto de uma questão no concurso de Procurador do Município de Chapecó, realizado pela IOBV no ano de 2016:

[3] De acordo com a decisão em questão, o IPTU deve ser lançado em nome dos ocupantes da área invadida, ou seja, em nome dos invasores, possivelmente porque são eles que estão na posse do imóvel (posse para fins de IPTU, conforme discorreremos adiante), muito embora o fundamento dessa afirmação não tenha sido apresentado pela Segunda Turma do STJ no julgamento em questão.

No que concerne ao Imposto Municipal sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU, é correto afirmar que não pode ser cobrado:

a) Sobre as áreas que já paguem laudêmio para a União.

b) Nas terras situadas em faixas de fronteira.

c) Quando a gleba estiver localizada em área de preservação permanente.

d) Em terrenos que foram invadidos por movimentos sociais durante o período em que impossibilitaram o exercício da posse pelo legítimo proprietário.

Comentários:

Os foreiros (alternativas "a" e "b" são contribuintes do IPTU na condição de titulares do domínio útil (art. 32 do CTN). Apesar da restrição decorrente da preservação permanente (alternativa "c"), o direito de propriedade não resta esvaziado, havendo tão somente uma limitação lícita quanto ao uso (vide abaixo). De acordo com o STJ, a invasão esvazia o direito de propriedade, estando correta, assim, a alternativa "d".

De outro lado, a mesma Segunda Turma do STJ entendeu que **o fato de parte de um imóvel urbano ter sido declarado como Área de Preservação Permanente (APP) e, além disso, estar sofrendo restrição administrativa consistente na proibição de construir (nota *non aedificandi*) não impede a incidência do IPTU sobre toda a área do imóvel, sobre o fundamento de que, apesar de tais restrições, não foram totalmente destituídos aqueles atributos da propriedade** (direito de usar, gozar e dispor da coisa). Vejamos a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. IPTU. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE CUMULADA COM A NOTA DE NON AEDIFICANDI. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

1. Discute-se nos autos a incidência de IPTU sobre imóvel urbano declarado em parte como área de preservação permanente com nota non aedificandi.

2. Nos termos da jurisprudência do STJ, "A restrição à utilização da propriedade referente a área de preservação permanente em parte de imóvel urbano (loteamento) não afasta a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano, uma vez que o fato gerador da exação permanece íntegro, qual seja, a propriedade localizada na zona urbana do município. Cuida-se de um ônus a ser suportado, o que não gera o cerceamento total da disposição, utilização ou alienação da propriedade, como ocorre, por exemplo, nas desapropriações." (REsp 1128981/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 25/03/2010).

3. O fato de parte do imóvel ser considerada como área non aedificandi não afasta tal entendimento, pois não há perda da propriedade, apenas restrições de uso, a fim de viabilizar que a propriedade atenda à sua verdadeira função social. Logo, se o fato gerador do IPTU, conforme o disposto no art. 32 do CTN, é a propriedade de imóvel

urbano, a simples limitação administrativa de proibição para construir não impede a sua configuração.

4. Não há lei que preveja isenção tributária para a situação dos autos, conforme a exigência dos arts. 150, § 6º, da Constituição Federal e 176 do CTN. Recurso especial provido (STJ, 2º T., REsp nº 1.482.184/RS, Rel. Min. Humberto Martins, v.u., j. 17.03.2015, DJe 24.03.2015).

Portanto, atenção: de acordo com a Segunda Turma do STJ, a existência de restrição administrativa consistente na proibição de construir (nota *non aedificandi*) e/ou a declaração de Área de Preservação Permanente (APP) relativamente a imóvel urbano não descaracterizam o fato gerador do IPTU, pois o direito de propriedade permanece íntegro, na medida em que tais ônus não impedem que haja disposição, utilização ou alienação da propriedade.

Esse entendimento foi objeto de questão no concurso da AGU, para Advogado da União, realizado pela CESPE no ano de 2015:

Acerca dos princípios constitucionais tributários, julgue o item subsequente.

O princípio da isonomia tributária impõe que o tributo incida sobre as atividades lícitas e, igualmente, sobre as atividades ilícitas, de modo a se consagrar a regra da interpretação objetiva do fato gerador. Dessa forma, **é legítima a cobrança de IPTU sobre imóvel construído irregularmente, em área non aedificandi, não significando tal cobrança de tributo concordância do poder público com a ocupação irregular.**

Comentários:

Conforme acima visto, o STJ entende legítima a cobrança de IPTU sobre imóvel construído irregularmente, em área *non aedificandi*, razão pela qual a assertiva foi considerada correta.

Portanto, o fato de a edificação ter sido construída em desconformidade com as normas que regem o direito de construir ou de encontrar-se o imóvel em desconformidade com o tipo de uso permitido pela legislação disciplinadora do uso do solo não ("ilicitudes") **não afastam a incidência do IPTU, e tal cobrança não significa concordância do poder público com a irregularidade.**

3.2 – DOMÍNIO ÚTIL

Pela mesma razão acima já explicada (de que o Direito Tributário é considerado um "Direito de sobreposição"), a compreensão de "domínio útil" deve ser buscada a partir do Direito Civil.

O "domínio útil" compreende os direitos de utilização (que é um daqueles atributos do direito de propriedade) e de disposição desse mesmo direito, inclusive mediante

alienação, sem se confundir, contudo, com a propriedade (que é aquele direito real mais amplo).

Como não é muito fácil conceituar o domínio útil para fins de caracterização do fato gerador do IPTU, a doutrina acaba recorrendo a exemplos.

Um dos exemplos utilizados é o da já extinta enfiteuse ou aforamento, consistente num direito real que confere ao seu titular, enfiteuta ou foreiro, o direito de uso e gozo de imóvel alheio, direito esse alienável e transferível aos sucessores.

Como o instituto da enfiteuse foi extinto pelo Código Civil em vigor (permanecendo válidas, porém, aquelas enfiteuses já instituídas com base no Código Civil de 1016), a doutrina passou a utilizar o "Direito Real de Superfície[4]" previsto no art. 1.225, inciso II, e nos artigos 1.369 a 1.377 do Código Civil (que "substituiu" o instituto da enfiteuse) como exemplo de domínio útil caracterizador do fato gerador do IPTU.

O domínio útil também emerge, portanto, de uma situação/relação jurídica.

Pois bem. É importantíssimo compreender por qual razão o domínio útil foi alçado como fato gerador do IPTU.

Para tanto precisaremos recordar o seguinte: os impostos que incidem sobre o patrimônio (IPTU, ITR, IPVA etc.) constituem uma forma lícita de que o Estado (em sentido amplo) dispõe para retirar uma parcela desse patrimônio.

<u>Atenção</u>: o Estado identifica um fato signo presuntivo de riqueza, que denota a capacidade contributiva do cidadão, ou seja, identifica um patrimônio e, por meio de lei, autoriza a retirada de uma parcela desse patrimônio por meio da tributação, segundo a capacidade contributiva de seu titular.
<u>Por exemplo</u>: a propriedade de bem imóvel na área urbana do Município é um fato signo presuntivo de riqueza que denota a capacidade contributiva do proprietário, fundamentando, assim, a incidência do IPTU; a propriedade de bem imóvel na área rural do Município é um fato signo presuntivo de riqueza que denota a capacidade contributiva do proprietário, fundamentando, assim, a incidência do ITR; a propriedade de veículo automotor é um fato signo presuntivo de riqueza que denota a capacidade contributiva do proprietário, fundamentando, assim, a incidência do IPVA etc.

[4] Sabemos que no contrato de superfície há a transferência, para o superficiário, do chamado "domínio útil" do terreno, que permite ao contratante usar, gozar, reivindicar a coisa, além da possibilidade de alienar seus direitos, que inclusive se transmitem aos sucessores, restando ao proprietário o "domínio direto", que, por sua vez, seria o possuidor indireto e o real proprietário do imóvel, perdendo, no entanto, o poder de uso sobre seu imóvel enquanto perdurar o direito do superficiário.

Ao analisarmos o direito de superfície (espécie de domínio útil), poderemos identificar, facilmente, que ele compõe o patrimônio do superficiário, pois se trata, efetivamente, de um direito real com valor econômico (muito embora não se confunda com o direito de propriedade), que pode ser inclusive transferido a terceiros (de forma onerosa ou gratuita), até mesmo para os sucessores em caso de morte do superficiário (art. 1.372 do CC).

Não há qualquer dúvida, portanto, quanto à existência de um patrimônio, consistente no direito de superfície, e como todo patrimônio é um fato signo presuntivo de riqueza, denotador de capacidade contributiva, pode ser eleito pelo constituinte como fato gerador de imposto.

Em resumo, se há riqueza (isto é, um patrimônio, consistente em um direito de propriedade ou em outros bens e direitos patrimoniais), há um fato signo presuntivo de riqueza, denotativo de capacidade contributiva, e o Estado pode retirar uma parcela dessa riqueza por meio da tributação, desde que esse fato signo tenha sido eleito como matéria tributável (fato gerador de tributo) pelo ordenamento jurídico brasileiro, tal como ocorre em relação ao domínio útil, do qual o direito real de superfície é espécie.

Importa rever a questão que já foi comentada acima, do concurso de Procurador do Município de Chapecó, realizado pela IOBV no ano de 2016:

> No que concerne ao Imposto Municipal sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU, é correto afirmar que não pode ser cobrado:
>
> a) Sobre as áreas que já paguem laudêmio para a União.
>
> b) Nas terras situadas em faixas de fronteira.
>
> c) Quando a gleba estiver localizada em área de preservação permanente.
>
> d) Em terrenos que foram invadidos por movimentos sociais durante o período em que impossibilitaram o exercício da posse pelo legítimo proprietário.
>
> Comentários:
>
> Os foreiros (alternativas “a” e “b” são contribuintes do IPTU na condição de titulares do domínio útil (art. 32 do CTN). Apesar da restrição decorrente da preservação permanente (alternativa “c”), o direito de propriedade não resta esvaziado, havendo tão somente uma limitação lícita quanto ao uso (vide abaixo). De acordo com o STJ, a invasão esvazia o direito de propriedade, estando correta, assim, a alternativa “d”.

3.3 – POSSE

A posse, para fins de incidência do IPTU, é um dos assuntos mais “tortuosos” acerca desse imposto.

Pois bem. Mais uma vez, com base no mesmo fundamento acima já exposto (de que o Direito Tributário é considerado um "direito de sobreposição"), é no Direito Civil que devemos buscar a compreensão de "posse" para fins de incidência do IPTU.

Sabemos que **o Código Civil não define a posse, mas sim o possuidor**:

> Art. 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

> **Verifica-se, assim, que a "posse" deriva do conceito de possuidor, que é aquele que tem DE FATO o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade (direito de usar, gozar ou dispor).**

Portanto, diferentemente da "propriedade" e do "domínio útil" (que emergem de uma situação/relação jurídica), **a "posse" é uma situação fática com efeitos jurídicos.**

Quem tem a posse a exerce de fato, e esse exercício desencadeia efeitos jurídicos.

Assim como fizemos em relação ao "domínio útil", cumpre-nos explicar por que essa forma de "posse" foi alçada como fato gerador do IPTU.

A posse será fato gerador do referido imposto quando tiver conteúdo econômico, isto é, quando configurar um **fato signo presuntivo de riqueza que denota capacidade contributiva** (quando a posse projetar os efeitos jurídicos do direito de usar, gozar ou dispor).

> **Por exemplo: a propriedade de bem imóvel na área urbana do Município é, sem dúvida, um fato signo presuntivo de riqueza que fundamenta a incidência do IPTU. Contudo, a posse *ad usucapionem* ou com *animus domini* do mesmo tipo de bem imóvel também configura um fato signo presuntivo de riqueza denotativo de capacidade contributiva, fundamentando, assim, do mesmo modo, a incidência do IPTU.**

Isso porque nesse tipo de posse o possuidor exterioriza comportamento típico de proprietário, podendo, inclusive, usar, gozar e dispor dessa posse, que, reitera-se, tem conteúdo econômico (razão pela qual é considerada fato signo presuntivo de riqueza).

Em resumo, se há riqueza nessa posse, há um fato signo, e o Estado pode retirar uma parcela dessa riqueza por meio da tributação, desde que esse fato signo tenha sido eleito como matéria tributável (fato gerador de tributo), sendo isso que ocorre em relação à essa posse com *animus domini*.

A única posse, portanto, apta a gerar para o possuidor a obrigação tributária relativa ao IPTU é aquela qualificada pelo *animus domini*.

> **Atenção: não se configura o fato gerador a mera detenção, cujo conceito deriva, por sua vez, do conceito de detentor previsto no art. 1.198 do Código Civil: "Considera-se**

> **detentor 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."**

Assim, por achar-se em relação de dependência para com outro, conservando a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas, **o mero detentor não pode ser eleito como sujeito passivo do IPTU**, razão pela qual a detenção não configura fato gerador desse imposto.

De fato, depreende-se do conceito de detenção acima que **ela – a detenção – não se configura um fato signo presuntivo de riqueza** (denotador de capacidade contributiva), pois, reitera-se, o detentor conserva os poderes inerentes à posse em nome de outrem e não em nome próprio (esse sim demonstra ter capacidade contributiva, isto é, um fato signo presuntivo de riqueza, sendo, pois, o verdadeiro contribuinte do IPTU).

3.4 – Bem Imóvel

Considera-se imóvel para fins de IPTU aquele que é assim conceituado pela lei civil, ou seja, o solo e tudo o quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente, consoante disposto no art. 79 do Código Civil:

> Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

É imóvel, portanto, para a caracterização do fato gerador do IPTU, o prédio (letra "P" da sigla IPTU) tal como definido na lei civil e também toda porção de terra ou de solo (terreno) sobre o qual ele foi construído (letra "T" da sigla IPTU), por isso é um imposto predial "e" territorial.

Contudo, acaso não haja edificação construída, o imposto incidirá somente sobre o terreno.

> **<u>Atenção</u>: as ficções jurídicas previstas no art. 80 do CC (consideram-se imóveis, para os efeitos legais, os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram e o direito à sucessão aberta) não se submetem à incidência do referido imposto (IPTU), apesar de serem consideradas "imóveis" para diversos efeitos legais.**

Em total consonância com os conceitos acima expostos, a Lei nº 1.943/79 do Município de Canoas/RS em questão prescreve que **o imposto incide sobre o imóvel não edificado (terreno) quanto sobre o imóvel edificado (construção).**

> Art. 3º Incide o imposto sobre os terrenos sem ocupação, situados nas áreas urbanas e urbanizáveis, estabelecidas na legislação vigente. (Redação dada pela Lei nº 4239/1997)
>
> § 1º Considera-se, para fins tributários neste Município, terreno sem ocupação, a área territorial, por lei considerada urbana no Município, que não possua prédio construído mediante aprovação da Prefeitura com respectivo "habite-se", de prédio já lotado anteriormente a esta Lei, ou, ainda, no caso de existência dos prédios neste referidos,

disponha, ainda, excesso de metragem de frente do terreno após somados 6 (seis) metros de testada a metragem da frente do prédio, destinados a circulação.

§ 2º As sobras de áreas junto aos estabelecimentos industriais, desde que necessárias e utilizadas efetivamente para as respectivas atividades ou destinadas a sua expansão, serão tributadas juntamente com os prédios e pela alíquota a estes correspondentes no Capitulo VI.

Art. 12. Incide o imposto sobre todos os prédios situados em áreas urbanas definidas em lei, ou em núcleos que, embora localizados em zona rural, tenham características urbanas.

Art. 13. Incide, ainda, o imposto, sobre os prédios construídos a margem das estradas ou logradouros que demarquem os limites da zona urbana com a zona rural.

A Lei Municipal nº 1.943/79 em seus artigos 3º e 4º classifica o bem imóvel em “edificado” e “ não edificado” para fins de incidência do imposto.

Vejamos, primeiramente, o conceito de imóvel **não edificado**:

Art. 3º (...)

§ 1º Considera-se, para fins tributários neste Município, terreno sem ocupação, a área territorial, por lei considerada urbana no Município, que não possua prédio construído mediante aprovação da Prefeitura com respectivo "habite-se", de prédio já lotado anteriormente a esta Lei, ou, ainda, no caso de existência dos prédios neste referidos, disponha, ainda, excesso de metragem de frente do terreno após somados 6 (seis) metros de testada a metragem da frente do prédio, destinados a circulação.

§ 2º As sobras de áreas junto aos estabelecimentos industriais, desde que necessárias e utilizadas efetivamente para as respectivas atividades ou destinadas a sua expansão, serão tributadas juntamente com os prédios e pela alíquota a estes correspondentes no Capitulo VI.

Art. 4º Para fins tributários, considera-se terreno sem ocupação:

I - a área territorial que não possua edificação;

II - os terrenos em que houver construções paralisadas ou em andamento, incendiadas, demolidas, condenadas ou em ruínas;

III - a área territorial remanescente, assim considerada aquela superior a 1.000m² após descontada a área construída e a área de circulação de 300m²;

IV - aqueles com edificação em andamento, até a expedição do "habite-se", total ou parcial, incluídos, a partir daí, na previsão do art. 15 desta Lei.

> Parágrafo Único. Exclui-se do inciso III deste artigo a área territorial remanescente considerada como parte integrante do prédio, quando contígua:
>
> a) a estabelecimentos comerciais, industriais ou prestadores de serviços, desde que necessária e utilizada de modo permanente nas respectivas finalidades;
>
> b) a prédio residencial, desde que atendidos os requisitos do parágrafo único do art. 14 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 5802/2013)

Quanto ao conceito de **imóvel edificado**, o art. 14 da Lei Municipal nº 1.943/79 em questão prescreve o seguinte:

> Art. 14. Considera-se prédio, para efeitos desta Lei, toda e qualquer construção, inclusive dependências que possam servir de habitação, uso ou recreio, tais como: casas, edifícios, armazéns, barracões, depósitos, garagens, galpões, telheiros e quaisquer outras condições, independente de dimensões, forma, tipo de material empregado, denominação ou destino, inclusive o terreno sobre o qual esta localizada a construção.
>
> Parágrafo Único. Será incorporado a área da edificação principal, para aplicação da alíquota predial, na tributação deste imposto, o terreno que for utilizado integralmente com uma ou mais das ocupações neste relacionadas, sujeitas a aprovação, com planta do tipo de ocupação, e o compromisso de manter, satisfatória e urbanizada permanentemente esta ocupação, sob pena de lançamento "ex oficio" pela Prefeitura, por abandono, as ocupações seguintes:
>
> 1 - Com ajardinamento
>
> 2 - Com pomar
>
> 3 - Com horta
>
> 4 - Com mato de essências nativas nobres, conforme legislação do IBDF;
>
> 5 - Com instalações para lazer como, piscina; lago urbanizado; parque de recreação ou parque para esporte.

3.5 – Delimitação da Zona Urbana

Conforme já indicamos acima, o IPTU tem como fato gerador a “propriedade”, o “domínio útil” ou a “posse” sobre “bem imóvel” **situado na “área urbana do Município”**, conforme disposto no *caput* do art. 32 do CTN.

Queremos destacar, agora, portanto, **que é “zona urbana” do Município.**

> **<u>Atenção</u>: ao referir-se à "zona urbana", o CTN utilizou um critério topográfico (de topografia) ou espacial de delimitação do fato gerador do IPTU, pois o legislador elegeu a "localização" do bem imóvel (localizado na área urbana) como elemento de incidência do imposto.**

Pois bem. A delimitação de qual área é urbana e de qual área é rural compete exclusivamente ao Município no âmbito de seu território, que o faz por meio de sua legislação ordenadora do solo (essa lei é chamada Plano Diretor).

Portanto, **já pedindo perdão relativamente ao pleonasmo**: a zona urbana do Município é aquela que não é rural e a zona rural é aquela que não é urbana segundo as delimitações traçadas no Plano Diretor do Município.

> **<u>Contudo, atenção</u>: a simples delimitação da zona urbana na legislação municipal não é suficiente, por si, para fundamentar a tributação dos imóveis nela situados a título de IPTU, pois o CTN não se satisfaz somente com esse critério de localização (topográfico) para fins de incidência do imposto, na medida em que § 1º do art. 32 exige que na localidade (área urbana onde se quer cobrar o IPTU) exista pelo menos 2 (dois) dos melhoramentos que indica.**

Vejamos o referido dispositivo legal:

> 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.
>
> § 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;
>
> V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

<u>Portanto, muita atenção</u>: para fins de incidência do IPTU, ALÉM de o imóvel estar situado na área urbana do Município (segundo o Plano Diretor Municipal), É NECESSÁRIO que exista pelo menos 2 (dois) dos melhoramentos acima.

Logo, mesmo que o imóvel esteja na área urbana, se ausentes pelo menos 2 (dois) dos melhoramentos acima, não poderá haver a incidência do IPTU.

De acordo com o dispositivo legal em referência, tais melhoramentos devem ter sido construídos ou devem ser mantidos pelo Poder Público para justificar a incidência do IPTU.

Assim, mesmo que tenham sido construídos por particular, poderá haver a incidência do IPTU acaso o Município assuma a manutenção (como, por exemplo, a manutenção de ruas, de rede de iluminação etc.).

Muito embora se refira à legislação do Município de Maringá, a exigência desses requisitos (que são gerais, aplicáveis a qualquer Município, por força do CTN) foi explorada em questão para o concurso de Procurador desse Município, em prova elaborada no ano de 2015 pela PUC-PR:

Sobre Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, na Lei Complementar Municipal n.º 677/2007, assinale a alternativa CORRETA.

a) O IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, construído ou não, localizado na zona urbana do Município. Em todos os casos, o imóvel deverá estar localizado em zona na qual existam ao menos dois dos seguintes melhoramentos, construídos ou mantidos pelo Poder Público: a) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; b) abastecimento de água; c) sistema de esgotos sanitários; d) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e) escola de ensino fundamental ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Comentários:

Essa assertiva foi considerada correta porque está em total conformidade com art. 32 do CTN.

É possível verificar, pois, que o §1º do art. 109 do Código Tributário do Município de Canoas/RS (Lei nº 1.783/77) reproduz esse comando normativo do art. 32 do CTN (até mesmo porque o atendimento às suas disposições é obrigatório por parte de todos os Municípios brasileiros). Vejamos:

Art. 109. (...)

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de:

I - Pelo menos, dois dos seguintes melhoramentos, construídos ou mantidos pelo poder público:

a) calçamento;

b) meio-fio;

c) abastecimento de água;

d) esgoto sanitário;

e) iluminação pública;

f) limpeza pública;

g) galeria pluvial;

h) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 quilômetros;

II - A área igual ou inferior a 1 hectare, independentemente de sua localização e destinação (art. 6º, parágrafo único, da Lei Federal nº 5.868/72);

III - A área superior a 1 hectare que não se destine à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agro-industrial, independentemente de sua localização (art. 6º, parágrafo único, da Lei Federal nº 5.868/72).

(...).

Pois bem. Muita, mas muita atenção para o seguinte: o art. 32 do CTN utiliza o critério topográfico (espacial ou de localização) como definidor da incidência do IPTU. De fato, o critério delimitador da incidência do IPTU é a localização do imóvel (se situado na área urbana ou não).
No entanto – atenção – logo após a publicação do CTN (que ocorreu em 25/10/1966) fora publicado o Decreto-lei nº 57, de 18 de novembro de 1966, que veio estipular o seguinte em seu 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.

Assim, de acordo com o referido Decreto-lei nº 57/1966, o imóvel localizado na área urbana do Município que seja utilizado na exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, deverá sofrer a incidência do ITR – Imposto Territorial Rural e demais tributos com esse cobrados (art. 15), a exemplo de taxas imobiliárias, e não do IPTU.

O Decreto-lei nº 57/1966 em questão prestigia, diferentemente, **o critério da utilização ou destinação do imóvel**, e não o topográfico (prestigiado pelo art. 32 do CTN).

Muito embora esse dispositivo legal (art. 15 do Decreto-lei nº 57/1966) tenha sido outrora revogado pelos artigos 6º e 12 da Lei Federal nº 5.868/72, veio a ser posteriormente revigorado (ferido art. 15)

com a declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, da lei revogadora (no julgamento do RE nº 93.850-8/MG, no ano de 1982). Ocorre que os efeitos da lei revogadora foram sustados por meio da Resolução nº 9/2005, do Senado Federal[5].

> **Portanto, máxima atenção: o art. 15 do Decreto-lei nº 57/1966 encontra-se válido, vigente e eficaz, produzindo todos os seus efeitos jurídicos.**

Segundo o STF no julgamento do RE nº 140.773/SP, o Decreto-lei nº 57/1966 em questão foi recepcionado pela Constituição Federal em vigor com o ***status*** **de Lei Complementar** (assim como também fora recepcionado o CTN).

Logo, muito embora não seja formalmente complementar, o Decreto-lei nº 57/1966 é materialmente complementar, só podendo ser alterado ou revogado, portanto, por uma Lei Complementar.

Dessa forma, em resumo, de acordo com o ordenamento jurídico em vigor, para fins de incidência do IPTU deve-se observar, além do critério topográfico (ou espacial) previsto no art. 32 do CTN, também a destinação do imóvel, conforme disposto no art. 15 do Decreto-lei nº 57/1966 (deve-se observar os dois critérios).

> **Assim, atenção: tanto o STF quanto o STJ combinam os critérios de localização (topográfico ou especial) e de destinação na configuração do fato gerador do IPTU.**

Vejamos a Ementa de um julgamento realizado pelo STF:

> EMENTA: - DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (I.P.T.U.). IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (I.T.R.). TAXA DE CONSERVAÇÃO DE VIAS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO.
>
> 1. R.E. não conhecido, pela letra "a" do art. 102, III, da C.F., mantida a declaração de inconstitucionalidade da Lei Municipal de Sorocaba, de n 2.200, de 03.06.1983, que acrescentou o parágrafo 4 ao art. 27 da Lei n 1.444, de 13.12.1966.
>
> 2. R.E. conhecido, pela letra "b", mas improvido, mantida a declaração de inconstitucionalidade do art. 12 da Lei federal n 5.868, de 12.12.1972, no ponto em que revogou o art. 15 do Decreto-lei n 57, de 18.11.1966. 3. Plenário. Votação unânime (STF, Pleno, RE nº 140.773/SP, Rel. Min. Sidney Sanches, v.u., j. 08/10/1998, DJ em 04/06/1999).

Por sua vez, ao julgar a questão sob o regime de Recurso Repetitivo (tema 174), o STJ também firmou a tese em questão, de que não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do

[5] Suspensão conforme dispõe o inciso X do art. 52 da CF/88.

Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL nº 57/1966):

> TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. **Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).** 2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ (STJ, REsp. nº 1.112.646/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Herman Benjamin, v.u., j. 26/08/2009, DJe em 26/08/2009).

Portanto, atenção: o IPTU não incide sobre todos os imóveis situados na área urbana do Municípios, pois quando for utilizado na exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, sofrerá a incidência do ITR.

Essa questão (aplicação cumulativa do *caput* do art. 32 do CTN com o art. 15 do DL 57/1966, isto é, a aplicação cumulativa dos critérios topográfico e de destinação) é um dos assuntos mais "cobrados" em provas de concurso no que tange ao IPTU.

Esse tema foi exigido, por exemplo, na prova da primeira fase do concurso para Promotor de Justiça do Estado de Roraima, realizada pela CESPE no ano de 2017:

> Um imóvel localizado na área urbana de determinado município é utilizado por seu proprietário comprovadamente para o exercício exclusivo de atividades agrícola e pecuária.
>
> Nessa situação hipotética,
>
> a) é cabível apenas a cobrança do ITR, por expressa previsão legal, uma vez que o imóvel é utilizado em exploração agrícola e pecuária.
>
> b) o IPTU e o ITR serão tributos devidos e cobrados cumulativamente, pois se referem a dois fatos geradores distintos: o IPTU será devido em razão da propriedade urbana; o ITR será devido pelo uso de imóvel em atividades agrícola e pecuária.
>
> c) embora sejam devidos, os dois tributos não poderão ser cobrados cumulativamente, pois ambos incidem sobre o mesmo bem, devendo ser aplicado o princípio da não cumulatividade: o contribuinte terá o direito de descontar do valor do IPTU devido o montante que for eventualmente pago a título de ITR.
>
> d) somente será cabível a cobrança do IPTU, uma vez que o critério aplicado pelo CTN é o da localização do imóvel, sendo irrelevante a destinação dada por seu proprietário.
>
> Comentários:

Não há que se falar na incidência do IPTU e do ITR cumulativamente (alternativa "b"), pois isso configuraria bitributação. Como não pode haver bitributação, a alternativa "c" também está incorreta. E como o imóvel descrito no enunciado é utilizado por seu proprietário, comprovadamente, para o exercício exclusivo de atividades agrícola e pecuária, muito embora esteja localizado na área urbana do município, a alternativa "d", que contempla a incidência do IPTU, também está incorreta, pois, de acordo com o art. 15 do DL nº 57/1966, esse imóvel está sujeito ao ITR, estando correta, assim, a alternativa "a".

"Mesclando" alguns assuntos acima já vistos, vejamos como essa matéria foi exigida na prova para o cargo de Procurador do Município de São Luiz/MA, em prova realizada em 2016 pela FCC:

De acordo com a Constituição Federal, compete ao Município instituir imposto sobre propriedade predial e territorial urbana e compete à União instituir imposto sobre propriedade territorial rural. Via-de-regra, parte do território dos Municípios brasileiros é constituída pela zona urbana e parte pela zona rural. Tendo em vista a atribuição constitucional de competências tributárias e o disposto no Código Tributário Nacional e no Decreto-Lei 57, de 1966, acerca dessa matéria, será tributado pelo:

a) IPTU o imóvel localizado na zona urbana, assim definida em lei estadual, por ser dotada de benefícios mantidos pelo Poder Público, representados por abastecimento de água e por sistema de esgotos sanitários existentes nessa zona.

b) IPTU o imóvel localizado na zona urbana, assim definida em lei municipal, por ser dotada de benefícios mantidos pelos próprios moradores da região, representados por calçamento e por canalização de águas pluviais existentes nessa zona.

c) IPTU o imóvel localizado na zona urbana, assim definida em decreto estadual, por ser dotada de benefícios mantidos pelo Poder Público, representados pela existência de rede de iluminação pública e do respectivo posteamento para sua distribuição domiciliar nessa zona.

d) ITR o imóvel localizado em zona urbana, quando utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

e) IPTU o imóvel localizado na zona urbana, assim definida em decreto municipal, por ser dotada de benefícios mantidos pelo Poder Público, representados pela existência de escola primária e de posto de saúde localizados a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.

Comentários:

As alternativas "a" e "c" estão incorretas, pois a definição de zona urbana é dada por lei municipal, e não por decreto ou lei estadual (art. 32 do CTN). A alternativa "b" está incorreta porque os melhoramentos que devem ser mantidos pelo Poder Público para que haja a incidência do IPTU, e não pelos particulares (art. 32 do CTN). A alternativa "e" também está incorreta, pois a definição de zona urbana é dada por lei municipal, e não por decreto (art. 32

do CTN). A única alternativa correta é, pois, a "d", que está em consonância com o art. 15 do DL nº 57/66.

Vejamos como o assunto foi abordado na prova para o cargo de Advogado do Município de Registro/SP, em prova realizada no ano de 2016 pela VUNESP:

Caso um contribuinte, em razão de ser proprietário de determinado bem imóvel, seja instado a pagar o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e também o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), esse contribuinte deve:

a) promover o pagamento de ambos os impostos, visto que possuem base de cálculo diversa e são devidos a entes tributantes diferentes.

b) promover ação anulatória, visando anular ambos os lançamentos, porque a base de cálculo dos tributos exigidos é idêntica.

c) promover ação de consignação em pagamento, porque ambos os tributos têm incidência sobre o mesmo fato gerador.

d) pagar ambos os impostos, pois, caso o imóvel esteja localizado na área limítrofe entre a zona urbana e a zona rural, os dois impostos serão devidos.

e) ingressar imediatamente com exceção de pré-executividade.

Comentários:

Não há que se falar na incidência do IPTU e do ITR, pois como os dois impostos incidem sobre o mesmo fato gerador (ser proprietário de bem imóvel), isso configuraria bitributação. Como não pode haver bitributação, as alternativas "a" e "d" estão incorretas. Como há uma propriedade imóvel, havendo, assim, fato gerador de um imposto, não há como pleitear a anulação dos dois lançamentos, pois um deles é devido, estando incorreta, assim, a alternativa "b". O enunciado não menciona a existência de Execução Fiscal, de modo que resta afastada a possibilidade de oposição de Exceção de Pré-executividade, estando incorreta, assim, a alterativa "e". Logo, a única alternativa correta é a "c", pois como o contribuinte está sendo alvo de bitributação, poderá propor Ação de Consignação em Pagamento, nos termos do art. 164, inciso III, do CTN.

Pois bem. Além da incidência do IPTU sobre a propriedade de imóveis situados na área urbana do Município, com os temperamentos acima feitos à luz do DL nº 57/1966, **o CTN também permite que a lei municipal considere urbana, para fins de incidência de IPTU, a área urbanizável ou de expansão urbana, consistente de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora da zona urbana primitiva.**

Portanto, a zona de expansão urbana está fora da zona urbana delimitada como tal no Plano Diretor do Município. Não é, assim, zona urbana (mas de expansão urbana). Não obstante, o CTN autoriza a incidência do IPTU sobre a propriedade dos imóveis nela localizados. Vejamos:

> Art. 32 (...)
>
> § 2º. A lei municipal pode 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 das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Verifica-se, assim, que **as áreas "urbanizáveis" *ou* de "expansão urbana" poderão ser consideradas "urbanas", mesmo que localizadas fora das zonas definidas como tal, desde que cumpram duas exigências:**

- **Previsão em lei municipal; e**
- **Inserção em loteamento aprovado pelos órgãos competentes e que se destine à moradia, indústria ou comércio.**

> **<u>Atenção, muita atenção</u>: não se exige a presença daqueles melhoramentos indicados nos incisos I a V do § 1º do art. 32 do CTN para fins de incidência do IPTU sobre a propriedade imóvel situada em área "urbanizável" ou de "expansão urbana", posto que não exigidos pelo § 2º do mesmo art. 32.**

A incidência do IPTU sobre a propriedade imóvel localizada na área **"urbanizável"** ou de **"expansão urbana"** é devidamente prevista no parágrafo § 2º do art. 109 do Código Tributário Municipal de Canoas/RS (Lei nº 1.783/77):

> Art. 109. (...)
>
> § 2º A **lei municipal poderá considerar urbana as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, a indústria ou ao comércio, mesmo que localizadas fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.**

Inclusive a não exigência daqueles melhoramentos para a área de expansão urbana restou reconhecida pela jurisprudência do STJ, conforme consta na Súmula 626:

> **Súmula 626:** 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.

4 – Aspecto Temporal

O aspecto temporal corresponde ao momento em que se considera ocorrido o fato gerador da obrigação tributária.

Corresponde, assim, por consequência, ao momento em que a obrigação tributária é suficientemente desencadeada.

Conquanto o CTN (e nenhuma outra lei complementar) não estipule qual o aspecto temporal do IPTU, a maior parte dos Municípios elegem o dia 1º de janeiro ou o primeiro dia útil de cada ano em suas leis que regem esse imposto.

> **Nesse sentido, atenção novamente: a "situação fática e jurídica" a ser tributada (sujeito passivo, tipologia construtiva do imóvel, sua extensão, utilização, existência ou não de edificação etc.) deve ser aquela existente em 1º de janeiro do ano a que se refere a tributação (ou no primeiro dia útil em algumas legislações municipais), de modo que os fatos ocorridos após 1º de janeiro ou após o primeiro dia útil (conforme o caso), mesmo que relevantes (demolição, edificação e conclusão de obra, etc.) não podem surtir efeitos na obrigação tributária já surgida para aquele exercício tributário (aquele ano a que se refere a tributação).**
> **Por exemplo: acaso a obrigação tributária relativa ao IPTU seja desencadeada em 1º de janeiro de determinado exercício tendo por base o valor venal de um imóvel de 100m² (efetiva extensão do imóvel em 1º de janeiro do ano a que se refere a tributação), mesmo que no mesmo mês ocorra o aumento de sua área construída, com repercussão no valor venal, não poderá o Município efetuar um lançamento "complementar" para alcançar aquele "fato" (aumento da área com repercussão no valor venal) ocorrido posteriormente a 1º de janeiro.**

Nesse caso os efeitos jurídicos da modificação só poderão produzir efeitos no próximo fato gerador, ou seja, em 1º de janeiro do ano seguinte.

Demos como exemplo uma alteração física no imóvel, mas as modificações de natureza jurídica (isenção, imunidade, desapropriação) seguem a mesma regra de tributação.

5 – Sujeição Passiva

Sabemos que o CTN distingue as figuras do contribuinte e do responsável tributário quanto à sujeição passiva dos impostos.

Vejamos, então, quem é o contribuinte do IPTU e, em seguida, as hipóteses de responsabilidade.

5.1 – Contribuinte

Se o fato gerador in abstracto de um tributo é caracterizado por um verbo ligado a um complemento, o **contribuinte** respectivo será, então, **quem praticou a conduta indicada no verbo**, como, por exemplo, **"ser" + "proprietário de bem imóvel localizado na área urbana do Município".**

Em total consonância com a descrição do fato gerador feita pelo art. 32 (acima estudado), o art. 34 do CTN prescreve que o contribuinte do IPTU (sujeito passivo) será "aquele que detiver a propriedade, a titularidade do domínio útil ou a posse qualificada":

> Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Muito embora o dispositivo em questão esteja em total consonância com a definição que o CTN faz do fato gerador do IPTU (art. 32), é inegável que "sofre" daquela mesma "ampliação" relativamente ao quanto descrito no art. 156, inciso I, da CF/88, segundo o qual o imposto em questão incide sobre o direito de "propriedade" (a CF/88 não menciona o domínio útil e a posse).

Contudo, conforme já vimos acima, não há qualquer inconstitucionalidade naquela previsão do art. 32 do CTN (e, por consequência, no art. 34 em questão), já que o domínio útil e a posse fatos geradores do IPTU são, efetivamente, fatos signos presuntivos de riqueza.

Portanto, são contribuintes do IPTU **(i)** o **proprietário**, **(ii)** o **titular do domínio útil** e **(iii)** o **possuidor** do bem imóvel.

Pois bem. Até mesmo por prévia "fixação" em Lei Complementar de caráter nacional (o CTN), essas mesmas figuras foram eleitas como sujeitos passivo do IPTU pelo Município de Canoas/RS no art. 111 do seu Código Tributário Municipal (Lei nº 1.783/77):

> Art. 111. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou do seu possuidor a qualquer título.

Vejamos cada uma das figuras indicadas:

5.1.1 – Proprietário

Proprietário de bem imóvel é quem detém a propriedade plena, isto é, o direito de usar, gozar e dispor da coisa, nos termos do art. 1.228 do CC (direito real amplo).

Conforme já visto acima, a aquisição de bem imóvel se dá mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do bem (art. 1.245 do CC).

> Portanto, **contribuinte proprietário é aquele que adquiriu a propriedade imóvel mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis**, isto é, é aquele que figura como tal no respectivo Cartório de Registro de Imóveis.

A propriedade sobre bem imóvel pode ser exclusiva ou na condição de copropriedade, quando ambos (os coproprietários) serão considerados contribuintes do IPTU.

5.1.2 – Titular do domínio útil

Vimos acima (quando tratamos do fato gerador do IPTU) que o **domínio útil compreende os direitos de utilização** (um dos elementos do direito de propriedade) e **de disposição desse mesmo direito, inclusive mediante alienação**, sem se confundir, contudo, com a propriedade em si (aquele direito real mais amplo), e que a doutrina acaba recorrendo ao exemplo da já extinta enfiteuse ou aforamento como espécie de domínio útil sujeito à incidência do IPTU.

De fato, a questão do "domínio útil" como fato gerador do IPTU e o seu titular como sujeito passivo não é um tema pacífico, ainda mais porque o CTN não "explica" que domínio útil é esse, suas hipóteses ou sua extensão.

Por isso a produção legislativa esparsa ganha grande importância, tal qual a relevante construção jurisprudencial sobre o tema, já que os Tribunais Superiores têm efetivamente delimitado que tipo de domínio útil e quem é o seu titular para fins de incidência do IPTU, nos termos dos artigos 32 e 34 do CTN.

Vejamos, então, **alguns titulares do domínio útil** para fins de incidência do IPTU na legislação esparsa e segundo a jurisprudência dos Tribunais Superiores.

5.1.2.1 – O enfiteuta

De acordo com a jurisprudência pacificada do STJ, o enfiteuta é titular do domínio útil e, como tal, contribuinte do IPTU:

> PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3/STJ. IPTU EM IMÓVEL ENFITÊUTICO. DOMÍNIO ÚTIL DO ENFITEUTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTE. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.
>
> **1. O Tribunal de origem consignou a sujeição passiva da sociedade de economia mista ao tributo de IPTU, pois ela detém a posse e o domínio através do regime de enfiteuse.**
>
> **2. Nos termos da jurisprudência desta Corte, o enfiteuta é o titular do domínio útil do imóvel, sendo portanto, o sujeito passivo do imposto predial territorial urbano.**
>
> **3. O acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência deste STJ, recaindo na espécie a Súmula 83/STJ.**
>
> 4. Agravo interno não provido (STJ, 2ª T., AgInt. no REsp 1616632/BA, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, v.u., j. 21/09/2017, DJe em 27/09/2017).

Conforme já explicamos acima, a enfiteuse confere ao seu titular um fato signo presuntivo de riqueza, sendo essa a razão da incidência do IPTU prevista no art. 32 do CTN.

5.1.2.2 – O superficiário

O Direito de Superfície é um dos Direitos Reais previstos no art. 1.225 do Código Civil (no seu inciso II).

Pois bem. **O superficiário é sujeito passivo do IPTU, pois o Direito de Superfície é reconhecido como espécie de domínio útil.**

O art. 1.371 do Código Civil prescreve, expressamente, que o superficiário é sujeito passivo do IPTU:

> Art. 1.371. O superficiário responderá pelos encargos e tributos que incidirem sobre o imóvel.

A mesma previsão consta, ainda, no § 3º do art. 21 da Lei Federal nº 10.257/2001 - Estatuto das Cidades:

> Art. 21. O proprietário urbano poderá conceder a outrem o direito de superfície do seu terreno, por tempo determinado ou indeterminado, mediante escritura pública registrada no cartório de registro de imóveis.
>
> (...)
>
> § 3º O superficiário responderá integralmente pelos encargos e tributos que incidirem 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.
>
> (...).

Como o Direito de Superfície confere ao seu titular um fato signo presuntivo de riqueza, denotador de capacidade contributiva, o superficiário é considerado, portanto, contribuinte do IPTU.

5.1.2.3 – O usufrutuário

A sujeição passiva do usufrutuário quanto à incidência do IPTU está prevista no inciso II do art. 1.403 do Código Civil:

> Art. 1.403 Incumbem ao usufrutuário:
>
> I - as despesas ordinárias de conservação dos bens no estado em que os recebeu;
>
> II - as prestações e os tributos devidos pela posse ou rendimento da coisa usufruída.

O usufruto também confere ao seu titular um fato signo presuntivo de riqueza, sendo essa – como já sabemos – a razão da previsão legal da incidência do IPTU.

5.1.2.4 – O titular do Direito de Laje

A sujeição passiva do titular do Direito de Laje quanto à incidência do IPTU também está prevista, por sua vez, no art. 1.510-A, § 2º, do Código Civil Brasileiro:

> Art. 1.510-A. O proprietário de uma construção-base poderá ceder a superfície superior ou inferior de sua construção a fim de que o titular da laje mantenha unidade distinta daquela originalmente construída sobre o solo. (Incluído pela Lei nº 13.465, de 2017)
>
> (...)
>
> § 2º O titular do direito real de laje responderá pelos encargos e tributos que incidirem sobre a sua unidade.

Até mesmo porque é um instituto jurídico relativamente recente, não identificamos jurisprudência do STJ acerca da sujeição passiva a título de IPTU relativamente ao titular do Direito de Laje, razão pela qual é possível identificar que essa condição – de contribuinte do referido imposto – **decorre exclusivamente do dispositivo legal em questão, sem confirmação jurisprudencial**.

5.1.3 – Possuidor

Vimos acima que a posse será fato gerador do IPTU quando tiver conteúdo econômico, isto é, quando configurar um **fato signo presuntivo de riqueza denotador de capacidade contributiva** (quando a posse projetar os efeitos jurídicos do direito de usar, gozar e dispor da coisa, com conteúdo econômico).

A única posse, portanto, apta a gerar para o possuidor a obrigação tributária relativa ao IPTU é aquela qualificada pelo *animus domini*, como, por exemplo, a posse *ad usucapionem*.

Como o assunto é tormentoso, a construção jurisprudencial ganha grande importância:

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPTU. LOCATÁRIO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. ARTS. 34, 121 E 123 DO CTN. PRECEDENTES.
>
> 1. Recurso especial contra acórdão que decidiu pela legitimidade do recorrido, locatário, e condenou o recorrente à restituição dos valores pagos a título de IPTU, em face da ilegalidade da cobrança.
>
> 2. O Superior Tribunal de Justiça possui vastidão de precedentes no sentido de que o locatário é parte ativa ilegítima para impugnar lançamento de IPTU, pois não se enquadra na sujeição passiva como contribuinte e nem como responsável tributário (arts. 121 e 123 do CTN).
>
> 3. "Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título" (art. 34 do CTN). **O "possuidor a qualquer título"**

refere-se, tão-somente, para situações em que ocorre posse ad usucapionem, não inserida nesta seara a posse indireta exercida pelo locatário.

4. Os documentos de quitação do tributo discutido estão em nome do proprietário.

5. O contrato de locação, com cláusula determinando a responsabilidade do inquilino pela liquidação do IPTU, não pode ser oponível à certidão de pagamento de imposto.

6. Recurso provido (STJ, 1ª T., REsp. nº 818.618/RJ, Rel. Min. José Delgado, v.u., j. 06/04/2006, DJe em 02/05/2006).

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. ERRO MATERIAL EXISTENTE. TRIBUTÁRIO. IPTU E TLP. CONDOMÍNIOS IRREGULARES. POSSE. FATO GERADOR.

(...)

3. A jurisprudência desta Corte Superior, à luz do art. 34 do CTN, é firme em que são contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

4. No caso dos autos, o acórdão recorrido assentou que os moradores do condomínio horizontal Privê do Lago Norte II têm a posse dos imóveis, ainda que precária, de modo que a pretensão recursal em sentido contrário, no sentido de se afirmar que os ora recorrentes não possuem a posse com animus definitivo, a afastar a incidência do IPTU, implicaria inarredavelmente o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, impossível nesta Corte ante o óbice da Súmula 7/STJ.

5. E mais. **Não seria mesmo de se deferir a pretendida não incidência de IPTU na espécie, tratando-se, como se trata, de condomínios irregulares em que os recorrentes residem há tempos por força de cessão de direito de uso, e que pretendem a definitiva regularização do imóvel, não havendo como sustentar ser tal posse outra que não seja a com animus domini, a legitimar a cobrança da exação**. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para, tornando nulo o acórdão embargado, negar provimento ao agravo em recurso especial. (STJ, 2ª T., EDcl no AgRg no AREsp nº 600.366/DF, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 3/3/2015).

O STJ entende que promitente comprador é possuidor para fins de incidência do IPTU, sendo considerado, assim, contribuinte do imposto. Vejamos:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TAXAS. LEGITIMIDADE ATIVA. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA-E-VENDA. PROPRIETÁRIO E POSSUIDOR. CONCOMITÂNCIA.

1. O promitente comprador de imóvel possui legitimidade ativa ad causam para impetrar mandado de segurança objetivando efetuar o pagamento do IPTU, independentemente do pagamento das taxas de conservação e limpeza, incidentes sobre o imóvel objeto do

contrato de promessa de compra e venda, tendo em vista que: I) foi imitido na posse do imóvel, conforme certificado pelas instâncias ordinárias; II) não há, nos autos, qualquer afirmação ou comprovação de que o tributo tenha sido recolhido por pessoa diversa. Precedente: AgRg no REsp 754.278/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 28.11.2005.

2. O art. 34 do CTN estabelece que contribuinte do IPTU "é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título".

3. Deveras, a existência de possuidor apto a ser considerado contribuinte do IPTU não implica a exclusão automática, do pólo passivo da obrigação tributária, do titular do domínio (assim entendido aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis).

4. O possuidor, na qualidade de promitente-comprador, pode ser considerado contribuinte do IPTU, conjuntamente com o proprietário do imóvel, responsável pelo seu pagamento. (Precedentes: RESP n.º 784.101/SP, deste relator, DJ de 30.10.2006; REsp 774720 /RJ; Relator Ministro Teori Albino Zavascki DJ 12.06.2006; REsp 793073/RS Relator Ministro Castro Meira DJ 20.02.2006; AgRg no REsp 754278/RJ Relator Ministro Francisco Falcão DJ 28.11.2005 REsp 475078/SP Relator Ministro Teori Albino Zavascki DJ 27.09.2004) 5. Recurso Especial desprovido (STJ, 1ª T., REsp nº 752.815/SP, Rel. Min. Luiz Fux, j. 27.02.2007, DJe 15/03/2007).

Em interessantíssimo julgado, o mesmo STJ entendeu que o exercício da posse sobre bem público desencadeia a incidência do IPTU, apesar da impossibilidade normativa de aquisição da propriedade por usucapião:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA "C". AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E O APONTADO COMO PARADIGMA. INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE CONDOMÍNIOS IRREGULARES.

(...)

2. Cinge-se a controvérsia dos autos acerca da incidência do IPTU sobre imóvel construído em condomínio irregular (em terrenos públicos).

3. A luz do disposto nos artigos 32 e 34 do CTN são contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. O CTN não estabelece qualquer limitação ou restrição ao tipo de posse, para fins de incidência do fato gerador do IPTU, e nem ao seu possuidor, como contribuinte.

4. É patente que o recorrente exerce alguns dos poderes inerentes à propriedade sobre o imóvel, já que exterioriza o seu ânimo de proprietário e, no plano fático dispõe do imóvel, ainda que por intermédio de contratos irregulares, realizados sem participação do real proprietário.

> **5. Cumpre esclarecer em que pese no caso o poder fático que exerce sobre os bens públicos não seja qualificado no plano jurídico como posse suficientemente capaz para gerar a aquisição da propriedade por usucapião ou a garantir a proteção possessória em face dos entes públicos, os detentores de bens públicos se caracterizam como possuidores a qualquer título, para efeito de incidência do IPTU, devendo ser considerados sujeitos passivos já que patente o seu inequívoco ânimo de se apossar definitivamente dos imóveis ou deles dispor mediante contrato oneroso.**
>
> 6. Recurso especial parcialmente conhecido, e nessa parte não provido. (STJ, 2ª T., REsp. nº 1.402.217/DF, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 24/11/2015).

De acordo com o julgado acima, mesmo ante à impossibilidade jurídica de aquisição do bem imóvel por usucapião, por tratar-se de bem público, a situação fática da posse com o simples *animus* (intenção) de ser proprietário, e a possibilidade de dispor daqueles direitos inerentes à condição de possuidor (do direito de usar, gozar e dispor da posse) caracteriza a sujeição passiva do IPTU na condição de possuidor.

5.2 – Pessoas Excluídas da Sujeição Passiva

Há determinadas pessoas que estão excluídas da sujeição passiva relativa ao IPTU.

A primeira delas é o detentor, cujas características estão descritas no art. 1.198 do Código Civil:

> Art. 1.198. Considera-se detentor 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.

> **Atenção: verifica-se, a partir do conceito legal acima, que a detenção não se confunde com aquela posse qualificada pelo *animus domini.***

De fato, por achar-se em relação de dependência para com outro, conservando a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas, o detentor não pode ser eleito como sujeito passivo do IPTU, razão pela qual a detenção não configura fato gerador desse imposto.

Ademais, considerando o conceito legal de detentor acima, verifica-se que a detenção não se mostra como fato signo presuntivo de riqueza, denotativo de capacidade contributiva, pois, reitera-se, **o detentor conserva a posse em nome de outrem** (esse outrem é quem detém, portanto, capacidade contributiva).

A impossibilidade de instituição do IPTU sobre a detenção foi objeto de questão no concurso de Juiz de Direito do TJPB, realizado em 2015 pela CESPE:

> Conforme o CTN, os contribuintes da obrigação tributária relativa ao IPTU são o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil e o possuidor. Nesse contexto, considerando suposta lei

complementar que amplie o rol de contribuintes e inclua também o detentor como sujeito passivo, assinale a opção correta.

a) A tributação fundamentada na detenção do imóvel, como definido na hipotética lei, ofenderia o princípio da capacidade contributiva, uma vez que a detenção é exercida em nome de outrem e não configura situação abarcável pelo direito de propriedade.

b) Não seria necessária lei complementar para incluir a detenção como hipótese de incidência do IPTU, já que, por força do princípio da legalidade, cabe à lei ordinária estabelecer o fato gerador e o contribuinte do tributo.

c) Embora não seja contribuinte, o detentor tem interesse comum na situação que constitui a hipótese de incidência da obrigação principal, de maneira que ele pode ser considerado responsável tributário, por força de dispositivo legal.

d) O detentor é titular de direito real e pode ser incluído como contribuinte na hipótese de incidência do IPTU, assim como o possuidor e o titular do domínio útil.

e) A alteração no CTN para incluir o detentor deve dar-se por meio de lei complementar, embora esse código não pertença a essa espécie normativa em sentido material.

Comentários:

A alternativa “b” está errada porque, além da ausência de fato signo presuntivo de riqueza e, consequentemente, de capacidade contributiva, o detentor não foi descrito no art. 32 do CTN como contribuinte do IPTU, não podendo a lei ordinária, portanto, fazê-lo. A alternativa “c” está errada porque o detentor não tem interesse comum no fato gerador do IPTU, que é a propriedade, o domínio ou a posse. Como o detentor não é proprietário, titular do domínio ou possuidor, carece de interesse comum, já que esses são os elementos que caracterizam o fato gerador do imposto. A alternativa “d” está errada porque a detenção não é um direito real previsto no art. 1225 do Código Civil. A alternativa “e” está errada, por sua vez, porque o CTN é sim materialmente complementar (trata de matéria reservada à Lei Complementar, em atendimento ao art. 146 da CF/88. Logo, a alternativa “a” é a única que pode ser considerada correta, à luz de tudo o que foi acima exposto.

Outra pessoa afastada da sujeição passiva do IPTU é o locatário (até mesmo porque o locatário é um detentor), conforme entendimento jurisprudencial já visto, que ora repetimos:

AGRAVO INTERNO - TRIBUTÁRIO - LOCATÁRIO - IPTU - AUSÊNCIA DE LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM PARA FIGURAR NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. **Convém consignar, desde logo, que o presente recurso não merece prosperar, porquanto a sedimentada jurisprudência desta Corte Superior aponta no sentido de que o locatário é alheio à relação jurídico tributária, de modo que não cabe a ele nela figurar, seja como sujeito ativo, seja como passivo.** Mesmo diante de comprovação de que efetivamente a locatária suportava as exações em comento, descabe qualquer oposição nesse sentido contra a Fazenda Estadual, uma vez que a defesa fundada em contrato particular não tem

> o condão de legitimar aquele que nem sequer figura na relação jurídica tributária. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AGA 508.796/RJ, Rel. Min. Franciulli Netto, DJU de 30.06.04).

O STJ também já sedimentou o entendimento de que o titular do direito de servidão de passagem também não pode ser considerado contribuinte do IPTU:

> **TRIBUTÁRIO – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL URBANA – SERVIDÃO DE PASSAGEM.** 1. Os arts. 32 e 34 do CTN definem, respectivamente, o fato gerador e o contribuinte do IPTU, contemplando a propriedade, a posse e o domínio útil. **2. Não há base legal para cobrança do IPTU de quem apenas se utiliza de servidão de passagem de imóvel alheio**. (...). (STJ, 2ª T., RESP 601129/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 09.03.2004, DJe, 24.05.2004).

5.3 – Da inexistência de Ordem de Preferência entre as pessoas tributáveis

Não existe ordem de preferência entre as pessoas que podem ser sujeitos passivos do IPTU segundo o art. 34 do CTN (proprietário, titular do domínio útil ou possuidor), de modo que o Município poderá escolher, em sua legislação, quem será o contribuinte na relação jurídico-tributária (o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor).

Dessa forma, a existência de um não implica na exclusão automática do outro para fins de sujeição passiva a título de IPTU.

O Município poderá optar, portanto, por um ou pelo outro, visando tão somente facilitar o procedimento de arrecadação.

Esse é, inclusive, o entendimento pacificado no âmbito do STJ, que já editou uma Súmula a respeito da questão:

> **Súmula 399 do STJ:** Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.

Isso porque o possuidor *ad usucapionem* ou o titular do domínio útil acabam ostentando, às vezes, maior fato signo presuntivo de riqueza do que o próprio proprietário.

Mire-se, por exemplo, no caso do nú-proprietário em caso de usufruto: o usufrutuário inegavelmente ostenta maior fato signo presuntivo de riqueza que o nú-proprietário, pois ao usufrutuário são conferidos os direitos de usar as utilidades e os frutos (rendas) do bem, ainda que não seja o proprietário (o usufrutuário tem direito à posse, uso, administração e percepção dos frutos produzidos pelo bem).

Portanto, poderá a legislação municipal escolher o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor do bem imóvel como contribuinte do IPTU, podendo inclusive colocá-los na condição jurídica de devedores solidários, conforme veremos adiante.

5.4 – SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA QUANTO AO IPTU

O inciso II do art. 124 do CTN prescreve que as pessoas designadas por lei podem ser solidariamente obrigadas ao pagamento de tributo.

Portanto, estipular a solidariedade tributária quanto ao IPTU é tarefa reconhecidamente atribuída ao legislador municipal, que poderá determinar que o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor são devedores solidários para todos os efeitos legais, em especial, quanto à inexistência de benefício de ordem, podendo o débito ser cobrado de um dos devedores solidários, do outro ou de ambos (parágrafo único do art. 124 do CTN).

Nesse sentido, o STJ decidiu pela solidariedade tributária entre o promitente comprador e o promitente vendedor de imóvel objeto de promessa de compra e venda, desde que a lei municipal defina como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título.

Essa questão foi julgada em regime de Recurso Repetitivo (Tema 122), quando a referida Corte Superior firmou a tese de que tanto o promitente comprador (na condição de possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes solidariamente responsáveis pelo pagamento do IPTU:

> TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. LEGITIMIDADE PASSIVA DO POSSUIDOR (PROMITENTE COMPRADOR) E DO PROPRIETÁRIO (PROMITENTE VENDEDOR).
>
> 1. Segundo o art. 34 do CTN, consideram-se contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.
>
> 2. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que tanto o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU. Precedentes: (...)
>
> **3. "Ao legislador municipal cabe eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN. Definindo a lei como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação** (STJ, 1ª S., REsp. nº 1.110.551/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, v.u., j. 10/06/2009, DJe em 18/06/2009).

Esse julgado deu surgimento, inclusive, à já referida Súmula 399 do STJ, com a seguinte redação:

> **Súmula 399 do STJ:** Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.

Vejamos, pois, outro importantíssimo e didático julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPTU. COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA REGISTRADO NO CARTÓRIO DE IMÓVEIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO PROMITENTE VENDEDOR. PRECEDENTE FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO. SÚMULA 399/STJ. PREVISÃO EM LEI MUNICIPAL.

1. A controvérsia sub examine versa sobre a possibilidade de ajuizamento de execução fiscal para cobrança de IPTU contra o proprietário do imóvel na hipótese de existência de compromisso de compra e venda devidamente averbado no Cartório de Registro de Imóveis.

(...)

4. A orientação do STJ, firmada em recurso repetitivo, é no sentido de que o art. 34 do CTN considera contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. Assim, "tanto o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU." (...).

5. De igual forma, o STJ já definiu que "ao legislador municipal cabe eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN. Definindo a lei como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação" (REsp 475.078/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 27.9.2004).

6. In specie, à época do fato gerador os executados eram os proprietários do imóvel objeto de compromisso de compra e venda devidamente averbado no Cartório de Registro de Imóveis e a lei municipal prevê a responsabilidade solidária do promitente vendedor e do compromissário comprador pelo pagamento do IPTU.

7. Sendo assim, aplica-se ao caso a Súmula 399/STJ e a jurisprudência do STJ que admite a legitimidade passiva do promitente vendedor de imóvel para responder pela cobrança do IPTU, na hipótese de compromisso de compra e venda registrado em cartório. Precedentes: (...).

8. Recurso Especial provido (STJ, 2ª T., REsp. nº 1.695.772/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, v.u., j. 21/11/2017, DJe em 19/12/2017).

Conclui-se, assim, a partir do quanto decidido pelo STJ, que só haverá a exclusão do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor do imóvel da condição de contribuinte solidário do IPTU acaso a própria legislação municipal retire a responsabilidade de qualquer um deles.

Acaso a legislação prescreva que o proprietário, o titular do domínio útil ou possuidor do imóvel são contribuintes do IPTU, haverá solidariedade implícita, segundo entendimento expressado pelo STJ.

5.5 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Quando alguém é proprietário (em sentido amplo, comportando, assim, as figuras do proprietário propriamente dita, do titular do domínio útil ou do possuidor) de um bem imóvel, terá lançado (constituído) em seu nome o débito de IPTU (e também das taxas relativas a serviços públicos referentes ao bem imóvel ou a contribuição de melhoria).

Nesse caso, a dívida é lançada em nome do contribuinte.

Pode ocorrer, porém, de o contribuinte não pagar o débito e acabar alienando o imóvel a qualquer título (vendendo, doando, trocando etc.), com a dívida tributária não paga, a uma terceira pessoa.

Nesse caso, ao adquirir o imóvel, o adquirente (que é o sucessor, pois adquiriu do antecessor) torna-se responsável tributário por transferência quanto é determinada dívidas tributárias existentes, que têm como fato gerador a propriedade (em sentido amplo) do imóvel, lançadas em nome do vendedor, que era o contribuinte originário (antecessor).

> **Veja bem: o débito foi lançado em nome do contribuinte (vendedor, que é o antecessor), e ocorreu algo (a alienação do bem) que fez transferir, por força de lei, a dívida tributária não paga ao adquirente (sucessor).**

Nesse caso teremos a responsabilidade tributária do adquirente na sucessão imobiliária, ou seja, a responsabilidade tributária por transferência ao adquirente do bem imóvel.

Essa responsabilidade tributária está prevista no 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, **subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.**

Pois bem. "Subroga-se" significa "transfere-se"! A dívida é transferida, portanto, ao adquirente.

> **Atenção: não é todo e qualquer tributo que pode ser transferido para a responsabilidade do adquirente!**

De acordo com o *caput* do artigo 130 em questão, **somente e tão somente podem ser transferidos os seguintes tributos:**

- **Impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis:** assim, de acordo com o CTN, dos impostos previstos na CF/88, somente o IPTU (imposto sobre

a propriedade de competência dos Municípios) e o ITR (imposto sobre a propriedade de competência da União);

- **Taxas pela prestação de serviços públicos referentes a tais bens:** são as taxas relativas à prestação de serviços públicos que aproveitam à propriedade imobiliária, como, por exemplo, a taxa pelo recolhimento de lixo do imóvel (lixo domiciliar), taxa pela limpeza da rua defronte ao imóvel etc.;
- **Contribuição de melhoria:** é aquele tributo cobrado pelo acontecimento de uma valorização imobiliária decorrente de uma obra pública, que pode ser Federal, Estadual, Municipal ou do Distrito Federal (o ente que realizar a obra da qual decorrer a valorização imobiliária está legitimado a instituir o tributo).

> **<u>Atenção, muita atenção, muita atenção mesmo</u>: qualquer outro tributo que não se enquadrar nas hipóteses acima citadas não pode, em hipótese alguma, ser transferido para a responsabilidade do adquirente do imóvel! Assim, não podem ser transferidos para a responsabilidade do adquirente, por exemplo, uma taxa de fiscalização de estabelecimento (incidente sobre atividade empresarial realizada no imóvel), o ITBI, o ITCMD, o ISS incidente sobre a construção do imóvel ou qualquer outro tributo que não os acima indicados. Muito menos as multas não tributárias!**

Nesses casos, a dívida deve permanecer com o antecessor (que vendeu o imóvel).

Pois bem. De acordo com o art. 130 em questão, essa transferência do débito para o adquirente **não ocorrerá acaso conste do título a prova de sua quitação.**

Mas: que título é esse?

É o documento por meio do qual a compra e venda do imóvel é realizada, ou seja, é a Escritura de Venda e Compra (já que o direito civil reconhece que este é o documento legítimo e necessário à transmissão imobiliária por meio da compra e venda).

Portanto, de acordo com a parte final do *caput* do art. 130 do CTN, a obrigação tributária relativa àqueles tributos não será transferida ao adquirente (sucessor) se na escritura de venda e compra constar a prova de que os tributos já foram pagos.

E como é feita essa prova? Por meio de certidão de regularidade fiscal. No caso, uma Certidão Negativa de Débitos – CND!

Pois bem. O *caput* do art. 130 do CTN traz a regra, de que aqueles tributos, acaso não pagos pelo contribuinte, são transferidos para a responsabilidade do adquirente do imóvel.

Porém, essa regra tem uma exceção constante no parágrafo único do artigo 130:

> Art. 130 (...)

> Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Dessa forma, acaso o imóvel seja adquirido mediante arrematação em hasta pública (leilão público, como aqueles realizados pelo Poder Judiciário após penhorar um imóvel etc.), o arrematante não ficará responsável por aqueles débitos tributários, acaso existentes.

> **Atenção: nesse caso o débito será quitado com o valor pago por meio do lance dado.**

Logo, do preço pago pelo arrematante, parte será destinado ao pagamento daqueles tributos, e o que sobrar é destinado ao proprietário do imóvel (contribuinte originário) que o teve levado a leilão público.

É exatamente o que prescreve o parágrafo único em questão: no caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço (preço da arrematação).

> **Mas atenção**: essa exceção do parágrafo único em questão **só é aplicável em caso de leilão público!** Assim, em caso de leilão privado, como naqueles feitos por instituições financeiras (bancos) em razão de inadimplência, por exemplo, **a sub-rogação NÃO ocorre sobre o preço da arrematação.**

Dessa forma, em caso de leilão privado aqueles débitos tributários podem continuar a acompanhar o imóvel, aplicando-se, assim, a regra do *caput* do art. 130 do CTN, e não o seu parágrafo único.

Mas e se o preço da arrematação for insuficiente, isto é, se o valor pago pelo arrematante não for suficiente para quitar aqueles tributos? Se faltar algum valor para quitar completamente aqueles tributos? O arrematante, isto é, o sucessor, que adquiriu o imóvel, ficará obrigado ao pagamento dessa diferença?

Não! Absolutamente não! O arrematante paga o preço dado no lance. Feito isso, não terá mais qualquer responsabilidade por tributos não pagos. Esses devem ser quitados pelo valor dado no lance. Acaso seja insuficiente (tem mais débitos tributários do que o valor do lance), a cobrança continuará contra o antecessor, ou seja, em face do devedor originário, com a penhora de outros bens etc.

A sub-rogação sobre o preço da arrematação foi objeto de questão para a prova de Juiz de Direito do TJRS, realizada em 2016:

> Em 2013, F.S. adquiriu um imóvel em hasta pública. O imóvel está localizado no município X, em área definida como urbana pela legislação municipal. No local, há rede de abastecimento de água, iluminação pública e posto de saúde. Em 2015, em face de execução fiscal movida pelo município, F.S. foi citado para pagar o IPTU dos exercícios de 2010, 2011 e 2012. Neste caso, com relação à responsabilidade tributária, pode-se afirmar que F.S.

a) é responsável pelo imposto relativo aos exercícios de 2010, 2011 e 2012.

b) é responsável pelo imposto relativo aos exercícios de 2011 e 2012, encontrando-se prescrito o débito relativo ao ano de 2010.

c) é responsável pelo imposto relativo ao exercício de 2012, encontrando-se prescritos os débitos relativos aos anos de 2010 e 2011.

d) não é responsável pelo débito, em face de sub-rogação sobre o preço.

e) não é responsável pelo débito, em face de sub-rogação aos respectivos adquirentes.

Comentários: a alternativa "a" está errada, pois a aquisição ocorreu em 2013 mediante arrematação em hasta pública, de modo que os impostos dos exercícios de 2010, 2011 e 2012 devem ser quitados com o montante da arrematação (parágrafo único do art. 130 do CTN). A alternativa "b" está errada, pois, além da explicação dada anteriormente (referente à alternativa "a", não houve prescrição quando do débito do exercício de 2010, considerando que a Execução Fiscal foi proposta em 2015 (art. 174 do CTN). A alternativa "c" está errada em razão do quanto já explicado anteriormente em relação às alternativas "a" e "b". A alternativa "e" está errada porque não há sub-rogação em face do adquirente (não é isso o que está previsto no parágrafo único do art. 130 do CTN). Logo, com base no referido parágrafo único do art. 130 do CTN, é considerada correta a alternativa "d".

Pois bem. O STJ tem admitido o afastamento daquela regra constante no parágrafo único do art. 130 do CTN acaso o edital do respectivo leilão tenha expressamente indicado a existência de débitos de IPTU e que a responsabilidade pelo seu pagamento será atribuída ao arrematante:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPTU. ARREMATAÇÃO DE IMÓVEL. AFASTAMENTO DA REGRA DO ART. 130, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN SE HOUVER EXPRESSA ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE DO ARREMATANTE, NO EDITAL DE LEILÃO. REVISÃO DAS PREMISSAS FIXADAS NO ACÓRDÃO HOSTILIZADO. SÚMULA 7/STJ.

1. em regra, na hipótese de arrematação de imóvel em hasta pública, os débitos de IPTU ficam sub-rogados no preço, liberando-se o arrematante.

2. A jurisprudência do STJ admite o afastamento do art. 130, parágrafo único, do CTN, se o respectivo edital de leilão expressamente indicar a existência de débitos de IPTU e atribuir ao arrematante a responsabilidade pelo seu pagamento. Nesse sentido: REsp 1.316.970/RJ, Rel. Ministra Nancy Andrighi, DJe 7/6/2013 e REsp 799.666/RJ, Rel. Ministro Jorge Mussi, DJe 14/9/2009.

3. na hipótese dos autos, afirma o recorrente que a previsão quanto à responsabilidade do arrematante "constou expressamente do edital de praça em 03 de março de 2010, no Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Justiça do Trabalho da 2ª Região", mas isso contrasta frontalmente com a premissa fixada no acórdão hostilizado, segundo o qual

não há "nenhuma disposição no tocante responsabilização tributária do arrematante pelos débitos até então devidos" (fl. 227, e-STJ).

4. dessa forma, para afastar o entendimento adotado no acórdão hostilizado, seria necessária incursão no acervo fático-probatório dos autos, o que atrai, no caso, a incidência da Súmula 7/STJ.

5. Recurso Especial não conhecido (STJ, 2ª T., REsp. Nº 1.685.627/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 19/09/2017, DJe em 10/10/2017.

Portanto, de acordo com o STJ, a responsabilidade pelo pagamento do IPTU será atribuída ao arrematante de bem imóvel em leilão público acaso a existência do débito e sua responsabilização tenham constado do respectivo edital, apesar da regra estipulada no parágrafo único do art. 130 do CTN.

5.6 – A INOPONIBILIDADE DAS CONVENÇÕES PARTICULARES À FAZENDA PÚBLICA

A não ser que a lei específica do Município disponha de modo diverso (e não conhecemos um único caso nesse sentido, importa mencionar), as convenções particulares (contratos particulares) relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributo **não podem ser opostas à Fazenda Pública.**

É o que prescreve o artigo 123 do CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, **não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.**

O sujeito passivo da obrigação tributária (seja ele o contribuinte ou o responsável) **é fixado por lei cogente e inderrogável pela vontade das partes** (legislação tributária, pertencente ao ramo do direito público), de modo que suas prescrições não podem, portanto, ser alteradas por conveniências particulares.

Por ato particular não se pode, portanto, simplesmente "escolher" quem é o sujeito passivo do IPTU (contribuinte ou responsável), já que esse foi fixado por lei cogente e inderrogável pela vontade das partes.

<u>Atenção</u>: isso não significa que as convenções particulares acerca da responsabilidade pelo pagamento do IPTU (como aquelas presentes em contratos de locação) não têm validade!
Significa, em verdade, que elas só não podem ser opostas à Fazenda Pública.

Não se nega, portanto, a validade e a utilidade dessas convenções, mas seus *efeitos ficam restritos às partes*, e não ao Estado-fisco!
Por exemplo: o art. 32 do CTN (norma tributária cogente e inderrogável pela vontade das partes) prescreve que o proprietário de bem imóvel é o contribuinte do IPTU. Não obstante essa previsão legal, o dono de um imóvel (locador) pode convencionar com o seu inquilino (locatário) que esse será responsável pelo pagamento do IPTU incidente sobre o imóvel locado. Essa norma terá plena validade entre as partes, mas não poderá, porém, ser oposta à Fazenda Pública do Município, por força do art. 123 do CTN em questão. Assim, acaso o locatário (inquilino) não pague o IPTU, a Fazenda Pública irá cobrar do locador (proprietário do imóvel), e esse não poderá se defender da cobrança sobre o argumento de que aquele contrato estipula que o locatário é o devedor, pois o contrato, apesar de válido entre as partes, não pode ser oposto à Fazenda Pública. Assim, como o contrato em questão é válido, o locador (proprietário) deverá quitar o débito e, se quiser, poderá entrar com ação de regresso em face do locatário (já que o contrato "faz lei" entre eles, sendo, assim, válido e eficaz entre as partes).

Demos o exemplo do IPTU para fins meramente didáticos, mas a regra é a mesma para qualquer tipo de tributo (ISS, ITBI etc.).

Nesse sentido, foi considerada **incorreta** a seguinte assertiva relativa à questão da prova de concurso público para Titular de Serviços de Notas e de Registros do TJMG, realizada pela Consulplan no ano de 2017:

Relativamente à obrigação tributária, fato gerador e sujeito passivo, é correto afirmar:

(...)

d) O proprietário de imóvel, sujeito passivo do IPTU, na qualidade de contribuinte, ao celebrar contrato de locação desse bem e estipular cláusula contratual, segundo a qual ao locatário compete pagar aquele imposto, **transforma esse último em responsável tributário e, portanto, em sujeito passivo perante o Fisco.**

Comentários:

A assertiva está errada justamente porque as convenções particulares não podem alterar a sujeição passiva estabelecida por lei. Não obstante o contrato em questão seja válido entre as partes, fazendo "lei" entre elas, não pode ser oposto à Fazenda Pública, para alterar a sujeição passiva tributária.

O mesmo tema foi objeto de questão para o concurso de Auditor do TCEMG no ano, em prova elaborada pela FUNDEP:

Analise o caso hipotético a seguir.

Rafael locou um imóvel, em janeiro de 2014, para residir na cidade X, consistindo no apartamento n. 103 do Edifício ABC em que mora atualmente, na condição de locatário. O

mesmo imóvel foi locado, no período de 2010 a 2013, a Júlio. A proprietária do imóvel é a Sra. Letícia, que adquiriu a propriedade em 1992 e, até a presente data, mantém o imóvel, locando-o a diversos interessados, desde a década de 90. **Por orientação de seu advogado, Dr. Hugo, a Sra. Letícia sempre exigiu que nos contratos de locação do referido imóvel constasse cláusula expressa, na qual se atribuía a responsabilidade pelo pagamento das tarifas de água e luz, do condomínio e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) aos locatários, eximindo-se a proprietária de arcar com tais valores.** O Dr. Hugo figurou, inclusive, como testemunha, nos contratos celebrados. Na última semana foi entregue comunicação, aviada pelo Município X, informando a existência de débito de IPTU do ano de 2013, indicando que o imposto havia sido inscrito em dívida ativa e que seria ajuizada a correspondente execução fiscal para cobrança do crédito tributário municipal.

Considerando os dados apresentados, assinale a alternativa CORRETA:

a) O Município deverá ajuizar execução fiscal em face de Júlio, locatário no período de 2013, com o objetivo de receber o tributo inadimplido.

b) O Município deverá ajuizar execução fiscal em face de Rafael, locatário que sucedeu Júlio na posse do imóvel.

c) O Município deverá ajuizar execução fiscal em face de Hugo.

d) O Município deverá ajuizar execução fiscal em face do Condomínio do Edifício ABC.

e) O Município deverá ajuizar execução fiscal em face de Letícia.

Comentários:

A alternativa “a” está errada porque o Município não pode ajuizar a Execução Fiscal em face do locatário, pois esse não é contribuinte do imposto. A alternativa “b” está errada pelo mesmo motivo (o Município não pode ajuizar a Execução Fiscal em face do locatário, já que esse não é contribuinte do imposto). As alternativas “c” e “d” estão erradas porque Hugo e o Condomínio também não são contribuintes do imposto. Como Letícia é a proprietária, locadora, em face dela deve ser proposta a Execução Fiscal, estando correta, assim, a alternativa “e”.

5.7 – Substituição da CDA relativa a débito de IPTU devido à alteração do sujeito passivo

A questão referente à possibilidade de substituição da CDA relativa a débito de IPTU antes da sentença de mérito (na forma prevista no § 8º do artigo 2º da Lei Federal nº 6.830/80) foi objeto de julgamento pelo STJ em regime de Recurso Repetitivo (Tema nº 166).

Analisou-se a possibilidade de substituição da CDA em razão de o crédito tributário de IPTU ter sido constituído em nome de pessoa que não era mais contribuinte do imposto no momento do lançamento (não era mais proprietária, titular do domínio útil ou possuidora do bem).

De fato, é muito comum que o titular do bem promova a alienação a terceiros e, por não promover as necessárias alterações junto ao cadastro de contribuintes de IPTU do respectivo Município (algo que não ocorre de forma automática a partir do registro da Escritura no Cartório de Registro de Imóveis), continua tendo o referido imposto lançado em seu nome, apesar de não mais titulariza o bem.

Ao analisar essa questão o STJ firmou a tese (Tema nº 166) de que a Fazenda Pública do Município pode substituir a Certidão de Dívida Ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, **vedada – atenção – a modificação do sujeito passivo da execução, ainda que tenha havido mudança de titularidade do imóvel sobre o qual incide o IPTU:**

> PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA). SUBSTITUIÇÃO, ANTES DA PROLAÇÃO DA SENTENÇA, PARA INCLUSÃO DO NOVEL PROPRIETÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO ERRO FORMAL OU MATERIAL. SÚMULA 392/STJ.
>
> 1. A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução (Súmula 392/STJ).
>
> 2. É que: "Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA." (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, in "Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, pág. 205).
>
> 3. Outrossim, a apontada ofensa aos artigos 165, 458 e 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.
>
> 4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (STJ, 1ª S., REsp. nº 1.045.472/BA, Rel. Min. Luiz Fux, j. 25/11/2009, DJe em 18/12/2009).

Esse entendimento – que já era firme no âmbito do STJ antes da decisão acima transcrita – deu surgimento, inclusive, à Súmula nº 392:

> **Súmula 392 do STJ:** A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, **vedada a modificação do sujeito passivo da execução.**

Assim, desde que não implique em substituição do sujeito passivo da Execução Fiscal, a Fazenda Pública Municipal pode substituir a CDA até a prolação da sentença de embargos.

> **Atenção: acaso haja a necessidade de substituir o sujeito passivo indicado na CDA, a Execução Fiscal deverá ser extinta e, após a retificação da referida CDA, poderá ser proposto novo processo de execução (desde que obedecido o prazo prescricional).**

6 – Base de Cálculo

Quanto à base de cálculo do IPTU, o art. 33 do CTN prescreve o seguinte:

> CTN: Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Em total consonância com o CTN, o Código Tributário do Município de Canoas/RS (Lei nº 1.783/77) traz a mesma previsão em seus artigos 110, 112 e 113:

> Art. 110. A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.
>
> Parágrafo Único. Na determinação da base de cálculo não se considera o valor dos bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.
>
> Art. 112. O imposto é calculado sobre o valor venal do terreno com exclusão de quaisquer benfeitorias, na forma em que for instituída pela lei tributária.
>
> Art. 113. O imposto será calculado sobre o valor venal do prédio.
>
> § 1º A lei tributária autorizará expressamente a autoridade administrativa a arbitrar o valor venal.
>
> § 2º A legislação tributária complementar fixará as alíquotas, levando-se em consideração a natureza ou características da construção, estado de conservação ou utilização em relação com a classificação das áreas urbanas, para efeito de zoneamento ou planejamento urbanístico.

Valor venal é, pois, o **valor médio do mercado imobiliário** e engloba o valor do terreno e o valor da construção, se houver.

O valor venal é um valor presumido, ao qual se chega através de técnicas de avaliação imobiliária em massa, que permite constatar o valor do metro quadrado de terreno e de construção em cada rua, em cada bairro, considerando, inclusive, as peculiaridades do imóvel (se o imóvel é industrial, residencial ou comercial, de alto ou baixo padrão, localização etc.).

Apesar de ser um valor presumido, por meio dessas técnicas de avaliação imobiliária busca-se alcançar um valor que seja o mais próximo possível do valor real de mercado (sob as condições normais de mercado), de modo a tornar o imposto mais "justo".

O valor venal não corresponde, portanto, ao valor exato e real de cada um dos imóveis situados no Município, não obstante se pretenda essa aproximação.

O valor venal é um valor médio do metro quadrado de terreno e/ou da edificação.

Esses "Valores Unitários" correspondem aos valores médios de metro quadrado de terreno e/ou das edificações situados no Município.

Tais valores de metro quadrado de terreno e de construção são vertidos numa tabela chamada **Planta Genérica de Valores – PGV**, que são anexas à lei que institui ou majora o IPTU.

Em termos gerais, multiplicando-se o valor de cada metro quadrado de construção e de terreno pela área total do imóvel (terreno e construção), chega-se ao seu valor venal (em verdade o cálculo usa outras variáveis, como depreciação, desvalorização em razão de enchentes, contaminação do solo etc., mas, apesar disso, o valor "base" é alcançado por meio do cálculo indicado).

A edição da PGV pelo Município de Canoas/RS e os critérios que servem de parâmetro para a fixação dos valores de cada metro quadrado estão previstos nos artigos 7º, 8º e 16 e nos anexos VIII, IX e X da Lei Municipal nº 1.943/79.

Sugerimos a leitura dos dispositivos legais em questão (abaixo transcritos), **mas não acreditamos que possam ser objetos de "cobrança" em concursos das áreas jurídicas (muito pouca probabilidade de que isso ocorra)**, tendo muito peso, porém, com certeza, nos concursos das áreas fiscais.

Não obstante, segue:

> Art. 7º O valor venal, base de cálculo para o lançamento do imposto, será apurado **levando-se em consideração:**
>
> I - as dimensões dos terrenos e quaisquer outros dados informativos obtidos pela Prefeitura Municipal, constantes do Cadastro Técnico Municipal;
>
> II - os elementos constantes no Cadastro Fiscal;
>
> III - os preços unitários do m² (metro quadrado) dos terrenos estabelecidos pela Planta Genérica de Valores - ANEXO X desta Lei, de acordo com o Bairro e Microrregião de localização da unidade cadastral.

§ 1º O preço unitário do metro quadrado dos terrenos estabelecido no ANEXO X desta Lei será acrescido de 15% quando a unidade cadastral tiver face (testada ou lateral) para os seguintes logradouros, que constituem Corredores Viários Municipais:

I - Rua Rio Grande do Sul;

II - Avenida Santos Ferreira;

III - Rua Venâncio Aires;

IV - Avenida Getúlio Vargas;

V - Rua Guilherme Schell;

VI - Avenida Boqueirão;

VII - Rua Dr. Barcelos;

VIII - Avenida Dezessete de Abril.

§ 2º Aos terrenos sem ocupação com área superficial igual ou superior a 3.000m², conceituados nesta Lei como glebas sem ocupação para efeitos tributários, será aplicado fator de ajuste para adequação do valor venal territorial com os seguintes multiplicadores:

I - para as áreas de 3.000m² a 6.000m² o fator de ajuste de 0,90;

II - para as áreas de 6.000,01m² a 10.000m² o fator de ajuste de 0,75;

III - para as áreas de 10.000,01m² a 15.000m² o fator de ajuste de 0,55;

IV - para as áreas de 15.000,01m² a 50.000m² o fator de ajuste de 0,40;

V - para as áreas acima de 50.000m² o fator de ajuste de 0,30.

§ 3º A planta genérica de valores e os critérios de cálculo para a apuração do valor venal deverão ser atualizados a cada quatro anos. (Redação dada pela Lei nº 5802/2013)

Art. 8º O processo de avaliação será estabelecido por ato do Executivo Municipal.

Art. 16. Os valores venais a que se refere o art. 15 desta Lei, serão obtidos em obediência a método técnico, objetivando a equidade fiscal e resultará:

I - da avaliação da área construída, classificada em padrão normal ou superior, com observância do tipo ou qualidade de construção e de qualquer outro fator julgado essencial;

II - da avaliação da área do terreno ocupado procedida conforme a Planta Genérica de Valores constante do Anexo X desta Lei.

§ 1º REVOGADO (pela Lei nº 5885/2014)

§ 2º O preço unitário do m² (metro quadrado) dos diversos tipos de construção é estabelecido com base nos valores constantes do ANEXO VIII, multiplicado pelo fator de ajuste do ANEXO IX, ambos desta Lei, conforme a localização da edificação (bairros e microrregiões).
§ 3º REVOGADO (pela Lei nº 5885/2014)

§ 4º Os "habite-se" emitidos a partir de 1º de janeiro de 2014 deverão conter a informação acerca da característica do padrão do imóvel conforme inciso I do caput deste artigo e ser encaminhados ao setor responsável pelo cadastro técnico do Município, acompanhados de fotos em meio digital que o identifique.

§ 5º Quando se tratar de prédio acessório da economia principal, assim entendidos como garagem, galpão e congêneres, será aplicada, ao valor do m² (metro quadrado) desse, uma redução de 50% nos valores constantes na Tabela de Edificações do IPTU, disposta no ANEXO VIII desta Lei, inclusive quando localizado no corpo da economia principal, caso em que dependerá de requerimento da parte interessada.

§ 6º Será aplicado fator de ajuste para a adequação do valor venal das edificações não residenciais de grande porte, nos seguintes índices:

I - sete décimos (0,7) para edificações de 201m² a 500m²;

II - sete décimos e meio (0,75) para edificações acima de 500,01m² a 1.000 m²;

III - cinco décimos e meio (0,55) para edificações acima de 1.000m².

§ 7º Para efeito de apuração do valor venal da propriedade imobiliária constituída por condomínio de qualquer espécie, em que cada uma das unidades prediais autônomas possua fração ideal no terreno sobre o qual se encontre edificada, a área da fração ideal corresponderá a 1,3 vez à área edificada da unidade condominial a que corresponda, exceto quando maior. (Redação dada pela Lei nº 5802/2013)

Pois bem. O valor venal fixado segundo a PGV – Planta Genérica de Valores **é uma presunção relativa**, que pode, portanto, ser questionada pelo contribuinte ou revista de ofício pela própria administração.

Alguns Municípios admitem **a revisão administrativa** do valor venal, havendo, inclusive, normatização acerca do assunto em suas legislações; outros – que é o caso do Município em estudo – não admitem a revisão administrativa, cabendo ao contribuinte postulá-la junto ao Poder Judiciário.

Pois bem. De acordo com o parágrafo único do art. 33 do CTN em questão, há determinados bens que são mantidos no imóvel e cujos valores não podem compor a base de cálculo do IPTU:

> Art. 33. (...).
>
> Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

O Município de Canoas/RS traz a mesma previsão no parágrafo único do art. 110 do seu Código Tributário Municipal (Lei nº 1.783/77):

> Art. 110. (...)
>
> Parágrafo Único. **Na determinação da base de cálculo não se considera o valor dos bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade**.

Portanto, o valor dos bens móveis mantidos no imóvel não pode integrar a base de cálculo do IPTU.

6.1 – ATUALIZAÇÃO DO VALOR MONETÁRIO DA BASE DE CÁLCULO

Por óbvio, os valores de metro quadrado fixados na PGV – Planta Genérica de Valores sofrem os efeitos da inflação e da valorização imobiliária.

De fato, além da inflação que corrói o valor da moeda, o mercado imobiliário "tem vida própria", de modo que os valores fixados hoje podem sofrer severa alteração por diversos fatores (obras próximas ao imóvel, instalação e funcionamento de determinadas atividades empresariais etc., o que frequentemente motivam, inclusive, os pedidos de revisão de valor venal).

Uma das formas pelas quais o Município pode tentar manter atualizados aqueles valores é pela aplicação de índices oficiais de correção monetária (IPC-A, IGP-M etc.).

A situação "ideal" é atualizar a PGV a cada período de no máximo 3 ou 4 anos, **mas não há, por enquanto, norma legal de caráter nacional que imponha essa obrigação.**

E devido à complexidade e desgaste político dessa atualização periódica, muitos Municípios ficam com a mesma PGV por décadas, atualizando os seus valores somente e tão somente por meio da aplicação dos índices oficiais de correção.

Ou seja, muito Municípios não atualizam a PGV em si; tão somente aplicam índices de correção monetária em PGV's antigas, que nem sempre refletem o valor venal dos imóveis (justamente por isso o valor venal utilizado para fins de IPTU em determinados Municípios é tão distante do valor médio real de mercado).

Conforme acima explicado, muitos Municípios não praticam essa atualização periódica da PGV, se limitando tão somente a aplicar índices oficiais de correção, com vistas à correção dos valores fixados em suas plantas, que não raras vezes são muito antigas.

Cada Município pode adotar o índice de correção que melhor lhe servir (IPC-A, IGP-M etc.), que deve ser necessariamente indicado na legislação municipal.

Pois bem. A mera atualização da base de cálculo do IPTU – ou seja, da PGV – mediante a aplicação desses tipos de índices oficiais de correção (IPC-A, IGP-M etc.) não se sujeita ao Princípio da Legalidade.

Nesse sentido, vide § 2º do artigo 97 do CTN:

> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
>
> (...)
>
> II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
>
> (...)
>
> § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

De fato, a simples atualização do valor da PGV mediante a aplicação de índices de correção monetária não corresponde a aumento.

Atualização monetária, sabemos, é simples recomposição do valor da moeda, que fora corroído pela inflação. Não significa, em absoluto, aumento real.

Nesse sentido, se não é aumento, não se submete, portanto, ao Princípio da Legalidade (art. 150, inciso I, da CF/88 e art. 97, inciso II, do CTN).

Por não se submeter à legalidade, a simples atualização do valor monetário da base de cálculo do IPTU pelo índice de correção indicado na legislação do Município pode ser feita por norma infralegal, como, por exemplo, um Decreto do Poder Executivo.

Assim, a lei – necessariamente por lei – determina que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, pois a indicação do critério se submete ao Princípio da Legalidade, e essa mesma lei traz em seu anexo os valores de metro quadrado da PGV, mas um simples Decreto pode anualmente atualizar aqueles valores, de modo que não restem "corroídos" ano após ano pela inflação.

Essa questão já fora submetida ao Poder Judiciário diversas vezes, tanto que o STJ editou a Súmula 160, fixando o seguinte entendimento: até o limite da atualização monetária está dispensada a edição de lei, mas, acaso o Município queira "atualizar" a base de cálculo do IPTU (valor venal) em

valor que supere a aplicação do índice oficial de atualização, deverá obedecer ao Princípio da Legalidade. Vejamos:

> **Súmula 160 do STJ:** É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

De fato, até o limite da aplicação do índice de correção não significa aumento (por força do art. 97, § 2º, do CTN), não sendo exigível, assim, a edição de lei, porém, qualquer majoração que supere a aplicação do referido índice corresponderá a um aumento real, ficando na dependência, portanto, de aprovação legal (por força do art. 150, inciso I, da CF/88 e do art. 97, inciso II, do CTN – Princípio da Estrita Legalidade).

No mesmo sentido, confira-se a seguinte decisão proferida pelo STF em regime de Repercussão Geral (Tema 211):

> 1. Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Legalidade. 4. IPTU. Majoração da base de cálculo. Necessidade de lei em sentido formal. 5. Atualização monetária. Possibilidade. 6. É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais. 7. Recurso extraordinário não provido (STF, RE nº 648.245/MG, Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 01/08/2013).

A possibilidade de atualização da base de cálculo do IPTU com base em índices oficiais de inflação por meio de ato do Poder Executivo foi objeto de questão no concurso de Procurador do Município de Trindade/RJ, em prova realizada pela FUNRIO no ano de 2016:

> Considerando as regras da anterioridade e anualidade em matéria tributária relativa ao IPTU, a afirmativa correta é:
>
> a) A alteração de alíquota produz efeitos imediatamente.
>
> b) À majoração da base de cálculo, prevista em lei, se aplica exclusivamente a anterioridade nonagesimal.
>
> c) A atualização anual da base de cálculo, com base em índices oficiais de inflação, poderá ser procedida por ato do poder executivo.
>
> d) A majoração prevista em lei somente poderá produzir seus efeitos no exercício posterior ao que entrou em vigor a lei, se estiver considerado o reajuste na lei orçamentária anual.
>
> e) A majoração progressiva da alíquota prevista na lei 10.257/2001 deverá ser precedida de lei específica para cada aumento, observando, todas as leis de reajuste, a anterioridade clássica.
>
> Comentários:

A alternativa “a” está errada porque a alteração das alíquotas do IPTU se submete aos princípios da anterioridade de exercício e nonagesimal (a fixação da base de cálculo, ou seja, a fixação ou atualização da PGV é que não se submete tão somente à noventena, conforme § 1º do art. 150 da CF/88, que será visto abaixo). A alternativa “b” está errada porque à majoração da base de cálculo não se aplica a anterioridade nonagesimal (§ 1º do art. 150 da CF/88). A alternativa “d” está errada porque a majoração prevista poderá produzir seus efeitos no exercício posterior ao que entrou em vigor a lei, independentemente desse ajuste ter sido considerado na lei orçamentária anual (LOA). A alternativa “e” está errada porque a majoração progressiva da alíquota do IPTU prevista na lei 10.257/2001 (progressividade extrafiscal ou no tempo, com vistas ao cumprimento da função social do imóvel) deverá sim ser precedida de lei específica, mas não para cada aumento (uma única lei já prevê os aumentos progressivos). Logo, a alternativa correta é a “c”, já que a atualização anual da base de cálculo, com base em índices oficiais de inflação, poderá ser procedida por ato do poder executivo (Súmula 160 do STJ).

Pois bem. O que se permite é a atualização do valor monetário da base de cálculo do IPTU mediante Decreto **até o limite do índice oficial de inflação**, mas não o aumento do percentual da alíquota do imposto (majoração da alíquota) por Decreto, o que constituiria afronta ao Princípio da Legalidade.

De fato, o valor venal dos imóveis de um Município (a PGV) pode ser atualizado por lei, mas não por Decreto do prefeito.

O prefeito pode somente corrigir monetariamente os valores já fixados de acordo com a lei anterior (STF, RE 92.335/SP).

Para se atribuir outro valor venal ao imóvel, que não o decorrente do ano anterior mais correção monetária, é necessária lei, não bastando para isso – reitera-se – simples Decreto.

6.2 – Inaplicabilidade do Princípio da Anterioridade Nonagesimal à fixação da base de cálculo

A fixação da base de cálculo do IPTU, isto é, a fixação da PGV, é uma das exceções ao constitucionalmente consagrado Princípio da Anterioridade Nonagesimal ou Noventena:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> (...)
>
> III - cobrar tributos:
>
> (...)
>
> b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; **e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts.** 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, **nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts**. 155, III, e **156, I.** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...).

Por exemplo: lei municipal que atualiza a PGV é publicada em 31 de dezembro de 2017. Diante dessa hipótese, pergunta-se: a partir de quando essa lei será eficaz? A partir de quando produzirá efeitos? A resposta é bem simples: a partir do dia seguinte ao de sua publicação, ou seja, a partir de 1º de janeiro de 2018, valendo a PGV atualizada para o IPTU do exercício de 2018 (considerando a previsão legal de que o fato gerador ocorre em 1º de janeiro de cada ano), pois a atualização em questão não se submete ao Princípio da Anterioridade Nonagesimal ou Noventena (art. 150, inciso III, alínea "c", da CF/88), se submetendo, porém, ao Princípio da Anterioridade Anual ou de Exercício (art. 150, inciso III, alínea "b", da CF/88).

A exclusão da fixação da base de cálculo do IPTU relativamente ao Princípio da Anterioridade Nonagesimal ou Noventena foi objeto de uma questão objetiva do concurso de Procurador do Município de São José dos Campos/SP, em prova realizada no ano 2017 pela VUNESP:

A Constituição Federal impõe aos entes tributantes a vedação de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. A exigência da observância do prazo de noventa dias não se aplica à fixação da base de cálculo do:

a) ITBI (Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis).

b) IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana).

c) ISS (Imposto sobre Serviços).

d) ITR (Imposto Territorial Rural).

e) ITCMD (Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis ou Doação).

Comentários:

Conforme acima visto, por força do § 1º do art. 150 da CF/88, dentre todas as alternativas, somente a "b" está correta, pois dentre os impostos citados na questão, o IPTU é o único que não se submete ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Acaso o Município pretenda instituir um aumento real do IPTU, mediante a majoração (aumento) do percentual das alíquotas, deverá obedecer aos Princípios da Estrita Legalidade, da Anterioridade de Exercício e da Anterioridade Nonagesimal, pois para tanto – majoração das alíquotas – não foi feita qualquer exclusão no acima referido § 1º do art. 150 da CF/88.

Por isso a seguinte assertiva do concurso de Advogado do Município de Itapema/SC, em prova realizada no ano de 2016 pela MS Concursos, **foi considerada ERRADA:**

A Constituição da República, de 1988, bem como o Código Tributário Nacional estabelecem as normas gerais do Sistema Tributário Nacional. É correto afirmar que:

(...)

d) O Município pode editar lei para aumentar o valor do IPTU em janeiro de 2017 e já será cobrado dos contribuintes em fevereiro do mesmo ano, tendo em vista que foi obedecido os Princípios da Legalidade e da Eficiência e o Município necessita com urgência de Receitas para custear seu funcionamento.

Comentários:

A alternativa "d" foi considerada errada justamente porque o aumento real do imposto não se confunde com a mera atualização da base de cálculo. Além da Estrita Legalidade, o aumento deve obediência aos Princípios da Anterioridade de Exercício e Nonagesimal.

Juntamente com diversos outros fundamentos principiológicos de Direito Tributário (Legalidade, Anterioridade de Exercício e Anterioridade Nonagesimal), a possibilidade de corrigir o valor monetário da base de cálculo do IPTU (isto é, a PGV) por Decreto e a não submissão dessa atualização ao referido Princípio da Anterioridade Nonagesimal foi objeto de interessante questão do concurso para Juiz de Direito do TJPI, em prova realizada no ano de 2015 pela FCC:

Atenção: Para responder a questão, considere a seguinte situação hipotética:

Banco Gaita S/A, instituição financeira regulamente constituída segundo as leis brasileiras, com estabelecimento matriz em Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul e estabelecimento filial em Teresina, Estado do Piauí, onde desempenha suas atividades empresariais em imóvel próprio.

Em janeiro de 2015, o Banco Gaita S/A recebeu do Município de Teresina o carnê para o pagamento do imposto predial e territorial urbano (IPTU) devido em 2015. Surpresos, os dirigentes do Banco constataram significativo aumento desse tributo em relação àquele devido em 2014. Além disto, antecipou-se a data do pagamento do IPTU devido, se comparada àquela anteriormente fixada para liquidação desse imposto municipal em 2014.

Consultando a legislação municipal, os dirigentes do Banco apuraram que, em novembro de 2014, a municipalidade editou decreto alterando a data de pagamento desse imposto, corrigindo monetariamente o valor venal dos imóveis pelo índice oficial de inflação, **após o que, também por decreto, alterou as importâncias constantes da planta genérica de valores em vista da elevação dos valores venais vigentes.** Neste caso, pode-se exigir o IPTU de 2015 na data de pagamento fixada para liquidação do imposto em:

a) 2015, com correção monetária dos valores venais dos imóveis pelo índice oficial de inflação e alteração das importâncias constantes da planta genérica de valores em vista da elevação dos valores venais vigentes.

b) 2015, afastada a correção monetária dos valores venais dos imóveis pelo índice oficial de inflação e a alteração das importâncias constantes da planta genérica de valores em vista da elevação dos valores venais vigentes.

c) 2014, com correção monetária dos valores venais dos imóveis pelo índice oficial de inflação e alteração das importâncias constantes da planta genérica de valores em vista da elevação dos valores venais vigentes.

d) 2015, com correção monetária dos valores venais dos imóveis pelo índice oficial de inflação, mas sem a alteração das importâncias constantes da planta genérica de valores em vista da elevação dos valores venais vigentes.

e) 2014, com correção monetária dos valores venais dos imóveis pelo índice oficial de inflação, mas sem a alteração das importâncias constantes da planta genérica de valores em vista da elevação dos valores venais vigentes.

Comentários:

A alternativa “d” foi considerada correta. De fato, de acordo com o disposto no art. 97, § 2º, do CTN, na Súmula 160 do STJ e no § 1º do art. 150 da CF/88, a simples correção monetária da base de cálculo do IPTU (isto é, da PGV) não se submete aos Princípios da Legalidade e da Anterioridade Nonagesimal, posto não representar aumento real do imposto, razão pela qual a alteração em questão pode incidir no ano de 2015. Contudo, a alteração das importâncias constantes da PGV significa, em contrário, aumento real do IPTU, submetendo-se, assim, ao Princípio da Legalidade, razão pela qual tal alteração não pode vigorar a partir do exercício de 2015.

Igualmente “mesclando” diversas regras e princípios constitucionais (da Legalidade, da Anterioridade de Exercício, da Anterioridade Nonagesimal e da Irretroatividade), o tema em questão foi objeto de questão objetiva do concurso de Procurador do Município de São Luiz/MA, realizado pela FCC no ano de 2016:

Um Município brasileiro, que nunca havia instituído o IPTU em seu território, decidiu fazê-lo em novembro de 2013, de modo que ainda houvesse tempo de lançá-lo e cobrá-lo, no próprio exercício de 2013, relativamente aos exercícios de 2009 a 2013. Ocorre, porém, que o referido

imposto teve de ser instituído por decreto, pois a Câmara Municipal local, por esmagadora maioria de votos, não aprovou o projeto de lei relativo à sua criação.

De acordo com as normas da Constituição Federal,

a) esse imposto seria inexigível mesmo no exercício de 2015.

b) se esse imposto tivesse sido instituído por lei, ele poderia ter sido exigido, lançado e cobrado a partir de 1º de janeiro de 2014.

c) se esse imposto tivesse sido instituído por lei, ele poderia ter sido lançado e cobrado em relação aos exercícios de 2009 a 2013.

d) se esse imposto tivesse sido instituído por lei, ele poderia ter sido lançado e cobrado apenas em relação ao exercício de 2013.

e) esse imposto poderia ser exigido, lançado e cobrado a partir de 1º de janeiro de 2014.

Comentários:

Como o fato gerador do IPTU ocorre em 1º de janeiro, mesmo que instituído por meio de lei, essa só poderia surtir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2015, pois em 1º de janeiro de 2014 não teriam sido observados o princípio da anterioridade nonagesimal. Contudo, como o IPTU descrito no enunciado da questão foi instituído por Decreto, é inexigível mesmo no exercício de 2015, pois houve afronte ao Princípio da Legalidade, estando correta, assim, a alternativa "a"

7– ALÍQUOTA

No que tange ao IPTU, a alíquota revela-se por meio de um percentual que, lançado sobre a base de cálculo (valor venal), permitirá aferir o *quantum* de tributo a pagar.

Tanto a estipulação quanto a alteração do percentual da alíquota do IPTU submetem-se aos Princípios da Estrita Legalidade Tributária (art. 150, inciso I, da CF/88), da Anterioridade de Exercício (art. 150, inciso III, alínea "b", da CF/88) e da Anterioridade Nonagesimal (art. 150, inciso III, alínea "c", da CF/88), pois o IPTU não se encontra entre aquelas exceções (alguns impostos extrafiscais) que podem ter as suas alíquotas alteradas por meio de Decreto (art. 153, § 1º, da CF/88) sem submissão aos referidos Princípios da Anterioridade.

A submissão da fixação da alíquota do IPTU aos referidos princípios (juntamente com o tema da exclusão da mera fixação da base de cálculo do IPTU quanto ao Princípio da Anterioridade Nonagesimal ou Noventena) foi objeto de questão objetiva do concurso para agente do TCM/SP, em prova realizada no ano 2015 pela FGV:

Lei municipal, publicada em 20 de dezembro de 2015, aumenta a base de cálculo e também a alíquota do IPTU.

Em relação ao fato gerador que ocorrerá em 1º/01/2016:

a) será aplicável a nova base de cálculo e será aplicável a nova alíquota;

b) não será aplicável a nova base de cálculo, mas será aplicável a nova alíquota;

c) será aplicável a nova base de cálculo e não será aplicável a nova alíquota;

d) não será aplicável a nova base de cálculo e não será aplicável a nova alíquota.

Comentários:

A alternativa "c" foi considerada correta porque a majoração da alíquota corresponde a aumento real do imposto (não se confundindo com a fixação da base de cálculo). Por isso, além da Estrita Legalidade, a majoração da alíquota também deve obedecer aos Princípios da Anterioridade de Exercício e Nonagesimal, só podendo surtir efeitos em relação a fato gerador ocorrido no exercício seguindo e posteriormente aos 90 dias (não pode ser aplicada, assim, em 1º/01/2016, mas somente para os fatos geradores ocorridos após 90 dias, contados da data da publicação da lei).

Pois bem. A alíquota do IPTU deve ser estabelecida na legislação municipal, e seus índices (percentuais) devem obedecer às diretrizes determinadas pela CF/88, dentre as quais a vedação ao confisco.

O percentual da alíquota do IPTU não pode atingir, portanto, índices tais que represente a destruição do patrimônio do contribuinte, isto é, não pode ser confiscatória.

De outro lado, o STF já consolidou o entendimento de que **é constitucional a lei do Município que reduz a alíquota do IPTU sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, desde que não possua outro, conforme Súmula 539**:

> **Súmula 539 do STF:** É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.

Esse entendimento foi objeto de questionamento na prova para o cargo de Advogado do ente previdenciário do Município de São José/PR, realizada no 2017 pela banca FAUEL:

Sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), é **CORRETO** afirmar que:

(...)

d) é constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.

Comentários:

De acordo com o Súmula 539 do STF, a alternativa em questão está correta.

Pois bem. O IPTU é um imposto que admite alíquotas progressivas.

7.1 – PROGRESSIVIDADE

A progressividade tributária é técnica de incidência de alíquotas variadas, cuja elevação se dá na medida em que se aumenta a base de cálculo, sendo, pois, uma forma de realização do Princípio da Capacidade Contributiva previsto no § 1º do art. 145 da CF/88.

A progressividade não foi prevista pelo Constituinte para todos os impostos: de acordo com o Texto Constitucional em vigor, há previsão expressa de progressividade somente para (i) o IR – Imposto sobre a Renda, para (ii) o ITR – Imposto sobre a propriedade Territorial Rural e (iii) para o IPTU - Imposto sobre a propriedade predial e Territorial Urbana.

Pois bem. **Quanto ao IPTU, há duas formas de progressividade previstas na CF/88: (i) a progressividade fiscal ou no espaço e (ii) a progressividade extrafiscal ou no tempo, também conhecida como progressividade urbanística, posto que ligada à disciplina urbanística e aos modos de uso e ocupação do solo.**

A primeira (progressividade fiscal ou no espaço) possui natureza estritamente fiscal, isto é, a sua finalidade principal é estritamente arrecadatória, de modo que as alíquotas progressivas se prestam somente e tão somente a arrecadar dinheiro aos Cofres Públicos por meio da arrecadação do imposto (quem tem maior fato signo presuntivo de riqueza, manifestado por meio de um imóvel com maior valor venal, deve pagar mais a título de IPTU).

Quanto à segunda (progressividade extrafiscal ou no tempo), **possui natureza de norma indutora de comportamento, isto é, sua finalidade principal <u>não é</u> unicamente arrecadatória** (não obstante sirva para arrecadar), mas compelir o proprietário do imóvel urbano subutilizado ou não utilizado a cumprir a função social da propriedade, de modo que as alíquotas progressivas se prestam somente e tão somente a "forçar" esse cumprimento (se não cumprir a função social da propriedade, deverá entregar mais dinheiro ao Município a título de IPTU).

Portanto, sua finalidade principal é induzir comportamento, não obstante tenha como finalidade secundária a arrecadação.

Essa finalidade principal da progressividade extrafiscal foi objeto de questionamento na prova para Defensor Público do Estado do Mato Grosso, em concurso realizado no ano de 2016 pala UFMT:

No tocante à aplicação da progressividade no tempo ao imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), é correto afirmar:

a) A progressividade urbanística do IPTU é compreendida como modalidade de tributação excessiva com efeito semelhante ao confiscatório, uma vez que sua finalidade precípua é retirar a propriedade imobiliária do particular para transferi-la ao Poder Público Municipal.

b) É medida com função nitidamente fiscal, pois visa aumentar a arrecadação do Município mediante aumento progressivo das alíquotas do IPTU.

c) A instituição da progressividade no tempo confere ao IPTU uma função extrafiscal para obtenção de certas metas que prevalecem sobre os fins meramente arrecadatórios de recursos monetários.

d) A cobrança progressiva no tempo do IPTU está relacionada com a função social da propriedade, razão pela qual atinge os proprietários de imóveis com menos tempo de utilização.

e) A progressividade urbanística do IPTU pode ser afastada quando o uso inadequado do imóvel for justificado pela falta de recursos financeiros de seu proprietário.

Comentários:

A Alternativa “a” está errada porque a progressividade urbanística (extrafiscal) do IPTU não é uma tributação excessiva, com efeito de confisco, e tampouco tem como finalidade retirar a propriedade imobiliária do particular para transferi-la ao Poder Público Municipal. A sua finalidade é, em verdade, “forçar” o cumprimento da função social da propriedade. A alternativa “b” está errada porque a progressividade fiscal não tem finalidade fiscal, mas extrafiscal (visando o cumprimento da função social da propriedade). A alternativa “d” está errada porque, apesar de a cobrança progressiva no tempo do IPTU estar relacionada com a função social da propriedade, ela não atinge os proprietários de imóveis com menos tempo de utilização, mas sim aqueles que não cumprem a função social da propriedade. A alternativa “e” está errada porque a progressividade urbanística do IPTU não pode ser afastada pela inexistência de recursos financeiros do proprietário do imóvel. Logo, a alternativa “c” é a correta, pois a instituição da progressividade no tempo confere ao IPTU uma função extrafiscal para obtenção de certas metas (que corresponde ao cumprimento da função social da propriedade) que prevalecem sobre os fins meramente arrecadatórios de recursos monetários (a função arrecadatória do tributo é secundária, posto que a função principal é o cumprimento da função social da propriedade).

Diz-se que a progressividade extrafiscal ou no tempo é genuína ou histórica, pois está prevista no texto constitucional desde o advento da Constituição Federal de 1988 (é fruto do Poder Constituinte Originário), enquanto a progressividade fiscal ou no espaço foi fruto de reforma constitucional, inserida no texto da Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional nº 29/2000 (é fruto, portanto, do Poder Constituinte Derivado).

Vejamos com maiores detalhes cada uma dessas progressividades.

7.1.1 – Progressividade extrafiscal ou no tempo

Conforme já aventado acima, **a progressividade extrafiscal ou no tempo do IPTU, também conhecida como progressividade urbanística, é norma indutora de comportamento**, **pois sua finalidade é compelir o proprietário do imóvel urbano** subutilizado ou não utilizado a cumprir a função social da propriedade.

Essa progressividade é genuína ou histórica, pois está prevista no texto constitucional desde o advento da Constituição Federal de 1988, precisamente no art. 182, § 4º, inciso II, da CF/88, que "deixa bem claro" a sua intenção de induzir o proprietário do bem imóvel a cumprir a função social da propriedade:

> Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.
>
> § 1º O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.
>
> § 2º A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.
>
> § 3º As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.
>
> **§ 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.

<u>Atenção:</u> conforme prescrito no texto constitucional, a instituição da progressividade extrafiscal do IPTU é uma faculdade atribuída aos Municípios.

Essa facultatividade foi explorada em questão do concurso para Procurador do Município de Maringá/PR, em prova realizada em 2015 pela PUC/PR:

Em relação ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), assinale a alternativa CORRETA.

c) A exigência de IPTU progressivo no tempo é faculdade do Poder Público municipal, ainda que o solo da propriedade urbana seja não edificado, subutilizado ou não utilizado.

Comentários:

Conforme acima visto, a instituição do IPTU progressivo no tempo (progressividade extrafiscal) é uma faculdade conferida aos Municípios, e não uma obrigatoriedade.

Pois bem. De acordo com o dispositivo constitucional acima, **os critérios para a aplicação dessa progressividade extrafiscal ou no tempo são os seguintes:**

- Indicação da área a ser abrangida pelo IPTU progressivo no tempo (extrafiscal) no Plano Diretor do Município (obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes);
- Incidente sobre imóvel urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, isto é, que não cumpre a sua função social, segundo as exigências de ordenação da cidade expressas no referido Plano Diretor;
- Que haja Lei Municipal específica instituindo o IPTU progressivo no tempo (extrafiscal), especificando as condições e os prazos para implementação da obrigação; e
- **Respeito às diretrizes estabelecidas em Lei Federal, que é a Lei Federal nº 10.257/2001 – Estatuto das Cidades.**

Portanto, a instituição do IPTU extrafiscal ou no tempo **não depende unicamente da legislação municipal,** mas também do Estatuto das Cidades - Lei Federal nº 10.257/2001.

Por isso a seguinte alternativa do concurso para Procurador do Município de Campinas, realizado em 2016 pela FCC, foi considerada errada:

Sobre os impostos municipais é correto afirmar:

d) A previsão de alíquotas progressivas no tempo para o IPTU depende apenas de lei municipal, hipótese em que terão aplicação imediata para todas as situações em que existe caracterizado desatendimento.

Comentários:

A alternativa foi considerada errada porque a instituição do IPTU progressivo no tempo (extrafiscal) não depende apenas de Lei Municipal, mas também do Estatuto das Cidades, que é lei federal.

A legislação federal em questão (Estatuto da Cidades – Lei Federal nº 10.257/2001) também é chamado pela doutrina de “Lei do Meio Ambiente Artificial”, pois suas normas (fundamentadas diretamente na Constituição Federal) estabelecem uma nova forma de ordenação do meio ambiente urbano (que é espécie de meio ambiente artificial).

Com base nisso parte da doutrina defende que o IPTU extrafiscal assume a natureza de tributo ambiental, quando sua hipótese de incidência ocorrer subsumida à progressividade no tempo.
Portanto, o IPTU progressivo no tempo (extrafiscal ou urbanístico) é um IPTU ambiental.

Vejamos, pois, quais as diretrizes estabelecidas pelo Estatuto das Cidades – Lei Federal nº 10.257/2001 para a cobrança do IPTU progressivo no tempo (progressividade extrafiscal ou ambiental, como defendem alguns):

Art. 5º 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.

§ 1º Considera-se subutilizado o imóvel:

I – cujo aproveitamento seja inferior ao mínimo definido no plano diretor ou em legislação dele decorrente;

II – (VETADO)

§ 2º O proprietário será notificado pelo Poder Executivo municipal para o cumprimento da obrigação, devendo a notificação ser averbada no cartório de registro de imóveis.

§ 3º A notificação far-se-á:

I – por funcionário do órgão competente do Poder Público municipal, ao proprietário do imóvel ou, no caso de este ser pessoa jurídica, a quem tenha poderes de gerência geral ou administração;

II – por edital quando frustrada, por três vezes, a tentativa de notificação na forma prevista pelo inciso I.

§ 4º Os prazos a que se refere o caput não poderão ser inferiores a:

I - um ano, a partir da notificação, para que seja protocolado o projeto no órgão municipal competente;

II - dois anos, a partir da aprovação do projeto, para iniciar as obras do empreendimento.

§ 5º Em empreendimentos de grande porte, em caráter excepcional, a lei municipal específica a que se refere o caput poderá prever a conclusão em etapas, assegurando-se que o projeto aprovado compreenda o empreendimento como um todo.

Pois bem. Somente se não cumprida a determinação de parcelamento, de edificação ou de utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, poderá o Município instituir o IPTU progressivo no tempo (extrafiscal), consoante disposto no art. 7º do Estatuto em questão:

> 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.

Assim, em síntese, nos termos da legislação em questão, a aplicação do IPTU progressivo no tempo (extrafiscal) ao proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, como forma de compeli-lo a cumprir a função social da propriedade, deverá obedecer ao seguinte trâmite:

- Necessidade de notificação prévia ao proprietário do bem imóvel incluído em área determinada no Plano Diretor para promover o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsória, nos termos da referida legislação municipal, que trará os coeficientes mínimos de aproveitamento do imóvel (art. 5º do Estatuto das Cidades);
- Após transcorrido o prazo concedido (nos termos dos §§ 4º e 5º do art. 5º do Estatuto das Cidades) sem o cumprimento da obrigação objeto da notificação, será possível instituir a cobrança do IPTU progressivo no tempo ou extrafiscal (caput do art. 7º do Estatuto das Cidades);
- As alíquotas devem ser anualmente majoradas pelo prazo de até 5 (cinco) anos, de modo que não exceda a duas vezes a do ano anterior, respeitada a alíquota máxima (teto) de 15% (quinze por cento). **Por exemplo:** se no primeiro ano a alíquota majorada em função da extrafiscalidade (progressividade extrafiscal) for de 2%, no ano seguinte poderá ser de até 4%, e no seguinte de até 8%, e assim sucessivamente, desde que se respeite o teto de 15%. Assim, no quarto ano a alíquota será alterada de 8% para 15% (e não 16%), que é o teto legal (§ 1º do art. 7º do Estatuto das Cidades);
- Acaso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar o imóvel não esteja atendida no prazo de 5 (cinco) anos que perdurou a progressividade das alíquotas, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima (de até 15%) até que se cumpra a referida obrigação, garantida a

prerrogativa prevista no art. 8º da referida lei (o Município poderá proceder à desapropriação do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública[6]).

A progressividade extrafiscal ou no tempo do IPTU é um tema com grande incidência em provas de concurso público em geral. Esse tema foi exigido no concurso para Procurador do Município de Belo Horizonte/MG, em prova realizada no ano de 2017 pela CESPE:

> No que se refere às normas constitucionais aplicáveis aos tributos de competência municipal, assinale a opção correta.
>
> (...)
>
> b) No caso de subutilização do solo urbano, poderá o poder público municipal, mediante lei específica para a área incluída no plano diretor, exigir a incidência de IPTU progressivo no tempo.
>
> (...)
>
> Comentários:
>
> De acordo com o art. 182, § 4º, da CF/88, a alternativa "b" está correta.

Vejamos, ainda, o que foi exigido na prova de Procurador do Município de Bertolínia/PI, em prova realizada no ano de 2016 Instituto Legatus:

> No que se refere ao IPTU progressivo no tempo, o Estatuto das Cidades (Lei nº), limita a alíquota máxima a:

---

[6] Art. 8º Decorridos cinco anos de cobrança do IPTU progressivo sem que o proprietário tenha cumprido a obrigação de parcelamento, edificação ou utilização, o Município poderá proceder à desapropriação do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública.
§ 1º Os títulos da dívida pública terão prévia aprovação pelo Senado Federal e serão resgatados no prazo de até dez anos, em prestações anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais de seis por cento ao ano.
§ 2º O valor real da indenização:
I – refletirá o valor da base de cálculo do IPTU, descontado o montante incorporado em função de obras realizadas pelo Poder Público na área onde o mesmo se localiza após a notificação de que trata o § 2º do art. 5º desta Lei;
II – não computará expectativas de ganhos, lucros cessantes e juros compensatórios.
§ 3º Os títulos de que trata este artigo não terão poder liberatório para pagamento de tributos.
§ 4º O Município procederá ao adequado aproveitamento do imóvel no prazo máximo de cinco anos, contado a partir da sua incorporação ao patrimônio público.
§ 5º O aproveitamento do imóvel poderá ser efetivado diretamente pelo Poder Público ou por meio de alienação ou concessão a terceiros, observando-se, nesses casos, o devido procedimento licitatório.
§ 6º Ficam mantidas para o adquirente de imóvel nos termos do § 5º as mesmas obrigações de parcelamento, edificação ou utilização previstas no art. 5º desta Lei.

a) 15% (quinze por cento).

b) 5% (cinco por cento).

c) 20% (vinte por cento).

d) 30% (trinta por cento).

e) 10% (dez por cento).

Comentários:

De acordo com o art. 7º, § 1º, do Estatuto das Cidades – Lei Federal nº 10.257/2001, a alternativa "a" é a correta.

O Estatuto das Cidades ainda, expressamente, a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva no tempo (extrafiscal).

Art. 7º (...)

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

A vedação à concessão de isenções ou de anistia em questão foi objeto de questão objetiva na prova do concurso público para Promotor de Justiça ao Amazonas, realizada em 2015 pela FMP Concursos:

Assinale a alternativa correta.

(...)

c) No caso do IPTU progressivo no tempo, cumprida a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar é possível ao Município a concessão de anistia ou isenções.

Comentários:

A alternativa em questão foi considerada ERRADA, pois o art. 7º, § 3º, da Lei Federal nº 10.257/2001 - Estatuto das Cidades veda, expressamente, a concessão de anistia ou isenções.

Esse tema também foi exigido no concurso para Procurador da Câmara de Belo Horizonte/MG, junto com outros acima vistos, em prova realizada no ano de 2018 pela CONSULPLAN:

Sobre o tratamento que o Estatuto da Cidade dá ao IPTU progressivo no tempo, analise as afirmativas a seguir.

I. Se dá mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

II. Não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

III. É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativa à tributação progressiva de que trata a referida norma.

Estão corretas as afirmativas

a) I, II e III.

b) I e II, apenas.

c) I e III, apenas.

d) II e III, apenas.

Comentários:

De acordo com as disposições constantes no Estatuto das Cidades, as 3 assertivas estão corretas, estando correta, por consequência, a alternativa "a".

Pois bem. Em face de todo o regramento constitucional e legal em questão, há quem denomine essa progressividade extrafiscal de "progressividade sancionatória", sobre o argumento de que ela é uma espécie de "sanção" ao proprietário do solo urbano não **edificado**, subutilizado ou não utilizado, considerando que o não cumprimento da função social é uma ilicitude[7].

7.1.2 – Progressividade fiscal ou no espaço

Conforme acima explicado, **a progressividade fiscal ou no espaço possui natureza estritamente fiscal, ou seja, a sua finalidade é unicamente arrecadatória**, de modo que as alíquotas progressivas se prestam somente e tão somente a arrecadar dinheiro aos Cofres Públicos por meio do IPTU (quem tem maior fato signo presuntivo de riqueza, manifestado por meio de um imóvel com maior valor venal, deve pagar mais a título de IPTU).

Essa forma de progressividade não é genuína ou histórica (ao contrário da progressividade extrafiscal), pois não foi prevista no texto constitucional pelo Poder Constituinte Originário. Foi fruto de reforma constitucional, inserida no texto da Constituição Federal de 1988 por meio da Emenda Constitucional nº 29/2000 (é fruto, portanto, do Poder Constituinte Derivado).

[7] Considerando, contudo, que tributo não é sanção de ato ilícito, conforme definição dada pelo art. 3º do CTN, entendemos que a designação em questão (progressividade sancionatória) não é correta, não podendo, por isso, subsistir, muito embora frequentemente empregada pela doutrina e jurisprudência.

<u>Atenção:</u> apesar de ter sido "constitucionalizada" somente com o advento da Emenda Constitucional nº 29/2000, inúmeros municípios brasileiros já a adotavam, apesar – reitera-se – da falta de autorização constitucional.

Por óbvio a constitucionalidade dessas leis municipais (anteriores à Emenda Constitucional nº 29/2000) foi objeto de questionamento junto ao Poder Judiciário, tendo o STF decidido pela inconstitucionalidade das leis municipais que criaram a progressividade fiscal em função do valor venal do imóvel antes da referida EC nº 29/2000.

Contudo, após o julgamento pela inconstitucionalidade em questão, o Poder Constituinte Reformador houve por bem editar a referida Emenda Constitucional nº 29/2000, "constitucionalizando", então, a progressividade fiscal ou no espaço do IPTU.

<u>Assim, em resumo:</u> até a Emenda Constitucional nº 29/2000, a progressividade fiscal do IPTU em função do valor venal ou tipo de utilização do imóvel é considerada inconstitucional, por falta de autorização constitucional; diferentemente, a partir da Emenda Constitucional nº 29/2000 essa progressividade fiscal do IPTU passa a ser considerada constitucional, pois "ganhou" autorização do texto constitucional.

É justamente o que expressa a Súmula nº 668 do STF:

Súmula 668 STF: É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

O entendimento consubstanciado na súmula em questão foi objeto de questão objetiva para o concurso de Advogado da Câmara Municipal de Marialva, realizado no ano de 2015 pela FAUEL:

A Constituição Federal de 1988 prevê a competência tributária dos entes federativos, atribuindo aos Municípios a competência para a instituição de impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU). A respeito do IPTU, considerando-se o tratamento legal e a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, é correto afirmar:

d) É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Comentários:

A lei municipal que tenha estabelecido alíquotas progressivas (progressividade fiscal) para o IPTU antes da EC 29/2000 é inconstitucional; se essa lei for posterior à referida Emenda Constitucional, será considerada constitucional (Súmula 668 do STF).

Pois bem. Conforme acima exposto, a "constitucionalização" da progressividade fiscal ou no espaço do IPTU se deu por meio da Emenda Constitucional nº 29/2000. Essa EC promoveu significativas alterações no texto do art. 156 da CF/88, dando-lhe a seguinte redação:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
>
> I - propriedade predial e territorial urbana;
>
> (...)
>
> § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)
>
> I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)
>
> (...).

Portanto, de acordo com a redação dada ao art. 156 da CF/88 pela Emenda Constitucional nº 29/2000, **o IPTU passou a poder ser progressivo em razão do valor venal do imóvel (progressividade fiscal ou no espaço),** sem prejuízo daquela progressividade extrafiscal ou no tempo prevista no art. 182, § 4º, inciso II, do mesmo texto constitucional.

Considerando que tal progressividade refere-se somente ao IPTU e não a todo e qualquer imposto (no caso do dispositivo em questão), é considerada uma progressividade específica do IPTU.

Isso foi objeto de questão objetiva no concurso para Juiz de Direito do TJSP no ano 2017, realizado pela VUNESP:

> Considerando o disposto no artigo 156, parágrafo 1°, inciso I, da Constituição Federal, pode-se afirmar que foi instituída a denominada:
>
> a) progressividade fiscal genérica.
>
> b) progressividade extrafiscal genérica.
>
> c) progressividade fiscal específica do IPTU.
>
> d) progressividade extrafiscal específica do IPTU.

<u>Portanto, muita atenção</u>: o critério para a implementação da progressividade fiscal ou no espaço específica do IPTU é o valor venal do imóvel (e não qualquer outro critério).

Logo, as alíquotas poderão ser variadas de forma progressiva, de modo que a elevação se dará na medida em que se aumentar a base de cálculo, que é o valor venal do imóvel.

Essa progressividade é, pois, uma forma de realização do Princípio da Capacidade Contributiva previsto no § 1º do art. 145 da CF/88.

> **Atenção: somente esse e tão somente esse critério (o valor venal) poderá ser adotado como critério para fins de progressividade fiscal do IPTU!**

Não obstante isso, alguns Municípios já tentaram utilizar a quantidade de imóveis do contribuinte como critério de progressividade, contudo, suas leis foram declaradas inconstitucionais, conforme entendimento consubstanciado na Súmula nº 589 do STF:

> **Súmula 589 do STF**: É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte.

Com base no entendimento consubstanciado nessa súmula, a seguinte alternativa da prova do concurso para Defensor Público de São Paulo (realizada em 2015 pela FCC) foi considerada errada:

> Os Tribunais Superiores se posicionaram em matéria de defesa dos interesses dos contribuintes em face do poder público, no sentido de que:
>
> (...)
>
> c) é lícito ao Município criar alíquotas progressivas do imposto predial e territorial urbano – IPTU em razão do número de imóveis pertencentes ao contribuinte.
>
> Comentários:
>
> Essa alternativa foi considerada errada porque a Súmula 589 do STF manifesta o entendimento da Suprema Corte de que é inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte.

> **Atenção, muita atenção: não obstante a Súmula em questão se refira ao número de imóveis do contribuinte, seu entendimento pode ser aplicado, *mutatis mutandis*, a toda progressividade fiscal do IPTU que adote como critério "algo" diferente do valor venal, já que esse – o valor venal – é o único admitido pelo texto constitucional.**

Pois bem. Como a adoção de alíquotas progressivas de IPTU em função do valor venal do imóvel (progressividade fiscal ou no espaço) era considerada inconstitucional antes do advento da Emenda Constitucional nº 29/2000, como os Municípios que tiveram suas leis declaradas inconstitucionais puderam efetuar a cobrança do imposto?

Isto é, diante da declaração de inconstitucionalidade de suas alíquotas progressivas, qual alíquota deveriam aplicar?

Essa questão foi tema Repercussão Geral no STF (Tema 226), quando a Suprema Corte decidiu que a cobrança do IPTU, nesses casos, **deve ocorrer pela alíquota mínima:**

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL PREDIAL URBANO - IPTU. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS. INCONSTITUCIONALIDADE. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL 29/2000. ALÍQUOTA MÍNIMA. MENOR GRAVOSIDADE AO CONTRIBUINTE. PROPORCIONALIDADE DO CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.
>
> 1. Tese de repercussão geral fixada: "Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária do Imposto Predial Territorial Urbano no que se refere à fato gerador ocorrido em período anterior ao advento da EC 29/2000, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época".
>
> 2. O Supremo Tribunal Federal possui entendimento sumulado no sentido de que "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 do STF. Precedente: AI-QO-RG 712.743, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe 8.5.2009.
>
> **3. É constitucional a cobrança de IPTU, referente a período anterior à Emenda Constitucional 29/2000, mesmo que a progressividade das alíquotas tenha sido declarada inconstitucional, em sede de representação de inconstitucionalidade em Tribunal de Justiça local. Função da alíquota na norma tributária. Teoria da divisibilidade das leis. Inconstitucionalidade parcial.**
>
> **4. O IPTU é exigível com base na alíquota mínima prevista na lei municipal, de modo que o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária seja proporcional e o menos gravoso possível ao contribuinte. Precedentes.**
>
> 5. Recurso extraordinário provido (STF, Pleno, RE. nº 602.347/MG, Rel. Min. Edson Fachin, j. 04/11/2015).

De fato, ocorreu o fato gerador do imposto.

Assim, acaso a alíquota progressiva seja considerada inconstitucional, então deve ser aplicada a alíquota mínima, afinal, alguma há de ser aplicada, sob pena de – indevidamente – não se cobrar o imposto devido.

O Município de Canoas/RS fixa suas alíquotas de IPTU nos artigos 5º e 15 da Lei Municipal nº 1.943/79. Vejamos:

Art. 5º A alíquota incidente sobre os terrenos e glebas sem ocupação será de:

I - um inteiro e sete décimos por cento (1,7%) para os terrenos com valor venal até 22.000 URMs;

II - dois por cento (2%) para os terrenos com valor venal de 22.000,01 URMs até 88.000 URMs, com dedução de 66 URMs no valor do imposto apurado;

III - três inteiros e três décimos por cento (3,3%) para os terrenos com valor venal entre 88.000,01 URMs e 176.000 URMs, com dedução de 1.210 URMs no valor do imposto apurado;

IV - quatro inteiros e quatro décimos por cento (4,4%) para os terrenos com valor venal superior a 176.000 URMs, com dedução de 3.146 URMs no valor do imposto apurado;

V - dois inteiros e dois décimos por cento (2,2%) para glebas, assim entendidos os terrenos com área superficial igual ou superior a 3.000m². (Redação dada pela Lei nº 6119/2017)

Art. 15. O imposto será calculado sobre o valor venal do prédio e do respectivo terreno ocupado, em conformidade com os incisos abaixo e especificações adiante enumeradas: (Redação dada pela Lei nº 5446/2009)

I - os imóveis prediais que se encontrem dentro das regiões fiscais cujo valor do m² (metro quadrado) territorial seja inferior a 100 URMs, conforme Anexo X desta Lei, serão tributados com alíquotas unitárias fixas ou variáveis, de acordo com o seu valor venal:

a) para os imóveis com valor venal de até 8.551,58 URMs - a alíquota fixa será de 6,3457 URMs;

b) para os imóveis de 8.551,59 URMs a 17.103,16 URMs - a alíquota fixa será de 12,6932 URMs;

c) para os imóveis de 17.103,17 URMs a 25.654,74 URMs - a alíquota fixa será de 19,0397 URMs;

d) para os imóveis de 25.654,75 URMs a 34.206,31 URMs - a alíquota fixa será de 25,3873 URMs;

e) para os imóveis de 34.206,32 URMs a 42.757,88 URMs - a alíquota fixa será de 38,0795 URMs;

f) para os imóveis de 42.757,89 URMs a 53.447,36 URMs - serão aplicadas as alíquotas variáveis do inciso II, com dedução de 132,9520 URMs para imóveis residenciais, 175,7099 URMs para imóveis comerciais e 218,4678 URMs para imóveis industriais. (Redação dada pela Lei nº 6119/2017)

II - os imóveis que não estejam enquadrados no inciso I serão tributados com as seguintes alíquotas:

a) prédio residencial - 0,4% (quatro décimos por cento);

b) prédio comercial - 0,5% (cinco décimos por cento);

c) prédio industrial - 0,6% (seis décimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 5446/2009)

Parágrafo Único. Caso o imóvel enquadrado no inciso II seja utilizado para mais de uma das finalidades nele relacionadas, independentemente da área utilizada em cada uma delas, será adotada a alíquota de maior valor. (Redação dada pela Lei nº 5446/2009)

Em resumo as alíquotas do IPTU do Município de Canoas/RS são:

IMÓVEIS NÃO EDIFICADOS (terrenos e glebas sem ocupação)	
Valor Venal do Terreno	**Alíquota**
até 22.000 URMs	**1,7%**
de 22.000,01 URMs até 88.000 URMs (com dedução de 66 URMs no valor do imposto apurado)	**2%**
entre 88.000,01 URMs e 176.000 URMs (com dedução de 1.210 URMs no valor do imposto apurado)	**3,3%**
superior a 176.000 URMs (com dedução de 3,146 URMs no valor do imposto apurado)	**4,4%**
com área superficial igual ou superior a 3.000 m²	**2,2%**

IMÓVEIS EDIFICADOS **(que se encontrem dentro das regiões fiscais cujo valor do m² territorial seja inferior a 100 URMs, conforme Anexo X desta Lei, serão tributados com alíquotas unitárias fixas ou variáveis, de acordo com o seu valor venal)**	
Valor Venal do Imóvel	**Alíquota fixa**
até 8.551,58 URMs	**6,3457 URMs**
de 8.551,58 URMs a 17.103,16 URMs	**12,6932 URMs**
de 17.103,17 URMs a 25.654,74 URMs	**19,0397 URMs**
de 25.654,75 URMs a 34.206,31 URMs	**25,3873 URMs**
de 34.206,32 URMs a 42.757,88 URMs	**38,0795 URMs**
de 42.757,89 URMs a 53.447,36 URMs	**serão aplicadas as alíquotas variáveis da tabela abaixo, com dedução de 132,9520 URMs para imóveis residenciais, 175,7099 URMs para**

	imóveis comerciais e 218,4678 URMs para imóveis industriais.

IMÓVEIS EDIFICADOS **(que não estejam enquadrados na tabela acima serão tributados com as seguintes alíquotas)**	
Tipo de imóvel	**Alíquota**
RESIDENCIAL	**0,4%**
COMERCIAL	**0,5%**
INDUSTRIAL	**0,6%**

7.1.3 – Princípio da Seletividade

Vimos acima que a Emenda Constitucional nº 29/2000 promoveu significativas alterações no art. 156 da CF/88, instituindo (constitucionalizando) a progressividade fiscal ou no espaço do IPTU.

Contudo, **essa não foi a única inovação trazida pela referida Emenda Constitucional.**

Além da progressividade fiscal ou no espaço do IPTU em função do valor venal do imóvel, a Emenda Constitucional em questão também instituiu a seletividade do IPTU, autorizando a adoção, pelos Municípios, de alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e o uso do imóvel:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
>
> I - propriedade predial e territorial urbana;
>
> (...)
>
> § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)
>
> I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)
>
> II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

O Princípio da Seletividade é originalmente próprio do ICMS e do IPI (que são impostos proporcionais), tendo como função variar a alíquota de acordo com a essencialidade do bem.

Significa, para esses impostos (ICMS e do IPI), que ao se deparar com um bem de maior essencialidade, o legislador poderá/deverá[8] adotar uma alíquota menor, de modo a torná-lo mais "acessível". Acaso o bem seja de menor essencialidade, a alíquota poderá/deverá ser maior.

Verifica-se, assim, que a técnica inerente ao Princípio da Seletividade objetiva promover a tão almejada justiça fiscal.

Ao identificar que o Constituinte Reformador passou a permitir a adoção de "alíquotas diferentes" de IPTU de acordo com a localização e o uso do imóvel, vários doutrinadores passaram a sustentar que a Emenda Constitucional nº 29/2000 implementou, para esse imposto, além da progressividade fiscal ou no espaço, sua submissão à seletividade (Princípio da Seletividade).
Porém, diferente da seletividade "clássica" do IPI e do ICMS, que adota como critério a essencialidade do bem, essa, a do IPTU, adotou a localização e o uso do imóvel.

A adoção do Princípio da Seletividade pelo Constituinte Reformador foi objeto de questão da prova para o cargo de Juiz de Direito do TJGO, realizada no ano de 2015 pela FCC:

O IPTU,

a) não pode ter alíquotas progressivas porque se trata de imposto real, não se submetendo ao princípio da capacidade contributiva.

b) é um imposto exclusivamente proporcional, de acordo com o valor venal do imóvel.

c) admite progressividade extrafiscal, denominada no tempo, que varia de acordo com o valor venal do imóvel.

d) têm que ter alíquotas progressivas em razão da localização e da destinação do imóvel, submetendo-se ao princípio da capacidade contributiva.

e) poderá ter alíquotas progressivas em razão do valor venal do imóvel ou no tempo, e seletivas de acordo com a localização e o uso do imóvel, conforme o caso.

Comentários:

A alternativa "a" está errada porque o IPTU pode ter alíquotas progressivas, de acordo com a redação do art. 156, § 1º, inciso I, da CF/88, com redação dada pela EC nº 29/2000. A alternativa "b" está errada porque o IPTU não é exclusivamente proporcional, na medida em que pode (o que retira a exclusividade) ser progressivo. A alternativa "c" está errada porque a

[8] Afirmamos "poderá/deverá" porque a adoção do Princípio da Essencialidade é obrigatória quanto ao IPI e facultativa quanto ao ICMS, nos termos da Constituição Federal.

progressividade extrafiscal tem como critério de implementação a falta de cumprimento da função social da propriedade (o valor venal do imóvel é critério da progressividade fiscal). A alternativa "d" está errada porque a localização e a destinação do imóvel são critérios do princípio da seletividade, e não da progressividade. Está correta, portanto, a alternativa "e", em consonância com os artigos 156, § 1º, inciso I, da CF/88 e com o art. 182, § 4º, da CF/88.

Atenção: a adoção da seletividade para o IPTU é uma faculdade conferida aos Municípios (e não uma obrigatoriedade), na medida em que o art. 156, § 1º, inciso II, prescreve que o IPTU "poderá" ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Como o Princípio da Seletividade do IPTU foi instituído somente a partir da referida Emenda Constitucional nº 29/2000, o STF reconheceu a repercussão geral (Tema 523) quanto à sua instituição antes da Emenda Constitucional nº 29/2000:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. IMÓVEIS RESIDENCIAIS, NÃO RESIDENCIAIS, EDIFICADOS E NÃO EDIFICADOS. PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL 29/2000. Possui repercussão geral a questão constitucional atinente à possibilidade de instituir alíquotas de IPTU distintas para imóveis residenciais, não residenciais, edificados e não edificados, no período anterior à Emenda Constitucional 29/2000 (STF, Pleno, RE. nº 666.156/RJ, Rel. Ayres Britto, j. 17/02/2012, DJe em 29/03/2012).

Apesar de reconhecida a repercussão geral em 17/02/2012, ainda não houve análise do mérito.

Pois bem. Em consonância com o texto constitucional, o já acima transcritos artigos 5º e 15 da Lei Municipal nº 1.943/79 prevê **alíquotas seletivas em função da localização e uso do imóvel, a saber:**

Art. 5º A alíquota incidente sobre os terrenos e glebas sem ocupação será de:

I - um inteiro e sete décimos por cento (1,7%) para os terrenos com valor venal até 22.000 URMs;

II - dois por cento (2%) para os terrenos com valor venal de 22.000,01 URMs até 88.000 URMs, com dedução de 66 URMs no valor do imposto apurado;

III - três inteiros e três décimos por cento (3,3%) para os terrenos com valor venal entre 88.000,01 URMs e 176.000 URMs, com dedução de 1.210 URMs no valor do imposto apurado;

IV - quatro inteiros e quatro décimos por cento (4,4%) para os terrenos com valor venal superior a 176.000 URMs, com dedução de 3.146 URMs no valor do imposto apurado;

V - dois inteiros e dois décimos por cento (2,2%) para glebas, assim entendidos os terrenos com área superficial igual ou superior a 3.000m². (Redação dada pela Lei nº 6119/2017)

Art. 15. O imposto será calculado sobre o valor venal do prédio e do respectivo terreno ocupado, em conformidade com os incisos abaixo e especificações adiante enumeradas: (Redação dada pela Lei nº 5446/2009)

I - os imóveis prediais que se encontrem dentro das regiões fiscais cujo valor do m² (metro quadrado) territorial seja inferior a 100 URMs, conforme Anexo X desta Lei, serão tributados com alíquotas unitárias fixas ou variáveis, de acordo com o seu valor venal:

a) para os imóveis com valor venal de até 8.551,58 URMs - a alíquota fixa será de 6,3457 URMs;

b) para os imóveis de 8.551,59 URMs a 17.103,16 URMs - a alíquota fixa será de 12,6932 URMs;

c) para os imóveis de 17.103,17 URMs a 25.654,74 URMs - a alíquota fixa será de 19,0397 URMs;

d) para os imóveis de 25.654,75 URMs a 34.206,31 URMs - a alíquota fixa será de 25,3873 URMs;

e) para os imóveis de 34.206,32 URMs a 42.757,88 URMs - a alíquota fixa será de 38,0795 URMs;

f) para os imóveis de 42.757,89 URMs a 53.447,36 URMs - serão aplicadas as alíquotas variáveis do inciso II, com dedução de 132,9520 URMs para imóveis residenciais, 175,7099 URMs para imóveis comerciais e 218,4678 URMs para imóveis industriais. (Redação dada pela Lei nº 6119/2017)

II - os imóveis que não estejam enquadrados no inciso I serão tributados com as seguintes alíquotas:

a) prédio residencial - 0,4% (quatro décimos por cento);

b) prédio comercial - 0,5% (cinco décimos por cento);

c) prédio industrial - 0,6% (seis décimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 5446/2009)

Parágrafo Único. Caso o imóvel enquadrado no inciso II seja utilizado para mais de uma das finalidades nele relacionadas, independentemente da área utilizada em cada uma delas, será adotada a alíquota de maior valor. (Redação dada pela Lei nº 5446/2009)

Em resumo as alíquotas do IPTU do Município de Canoas/RS são:

IMÓVEIS NÃO EDIFICADOS (terrenos e glebas sem ocupação)	
Valor Venal do Terreno	**Alíquota**
até 22.000 URMs	**1,7%**
de 22.000,01 URMs até 88.000 URMs (com dedução de 66 URMs no valor do imposto apurado)	**2%**
entre 88.000,01 URMs e 176.000 URMs (com dedução de 1.210 URMs no valor do imposto apurado)	**3,3%**
superior a 176.000 URMs (com dedução de 3,146 URMs no valor do imposto apurado)	**4,4%**
com área superficial igual ou superior a 3.000 m²	**2,2%**

IMÓVEIS EDIFICADOS **(que se encontrem dentro das regiões fiscais cujo valor do m² territorial seja inferior a 100 URMs, conforme Anexo X desta Lei, serão tributados com alíquotas unitárias fixas ou variáveis, de acordo com o seu valor venal)**	
Valor Venal do Imóvel	**Alíquota fixa**
até 8.551,58 URMs	**6,3457 URMs**
de 8.551,58 URMs a 17.103,16 URMs	**12,6932 URMs**
de 17.103,17 URMs a 25.654,74 URMs	**19,0397 URMs**
de 25.654,75 URMs a 34.206,31 URMs	**25,3873 URMs**
de 34.206,32 URMs a 42.757,88 URMs	**38,0795 URMs**
de 42.757,89 URMs a 53.447,36 URMs	**serão aplicadas as alíquotas variáveis da tabela abaixo, com dedução de 132,9520 URMs para imóveis residenciais, 175,7099 URMs para imóveis comerciais e 218,4678 URMs para imóveis industriais.**

IMÓVEIS EDIFICADOS **(que não estejam enquadrados na tabela acima serão tributados com as seguintes alíquotas)**	
Tipo de imóvel	**Alíquota**
RESIDENCIAL	**0,4%**
COMERCIAL	**0,5%**
INDUSTRIAL	**0,6%**

8 – LANÇAMENTO

Comumente se afirma que o fato gerador do IPTU é complexivo ou periódico, isto é, contínuo no tempo, já que ocorre 1 (uma) vez ao ano (na data eleita pela legislação municipal, que é, em regra, em 1º de janeiro).

Conforme já discorremos acima, é a situação do imóvel nessa data (eleita pela legislação municipal) que determinará a incidência do imposto (aplicação de alíquotas, da base de cálculo etc.).

Assim, pouco importa que no dia seguinte àquele em que se considera ocorrido o fato gerador seja o imóvel desapropriado, ampliado, demolido etc., pois essas alterações só podem surtir efeitos jurídicos para fins de IPTU no fato gerador seguinte.

É como se na data em que se considera ocorrido o fato gerador do IPTU fosse realizado um "retrato" da situação física e jurídica do imóvel, e com base nessa "imagem" é que ele será "tributado".

Pois bem. Ocorrido o fato gerador, e possuindo o Município um cadastro imobiliário (no qual constam todas as informações sobre o imóvel), o lançamento do IPTU será por ele realizado – pelo Município – de ofício.

Portanto, o **IPTU** se sujeita, em regra, ao tipo de **lançamento direto ou *ex officio*.**

Sabe-se, entretanto, que a relação jurídica obrigacional de natureza tributária só se aperfeiçoa com a notificação do lançamento ao contribuinte.

Ocorre que o CTN não condiciona a forma de notificação do lançamento ao sujeito passivo quanto aos impostos lançados de ofício, de modo que cada ente tributante pode disciplinar a matéria.

A notificação do contribuinte acerca do lançamento do IPTU pode ser realizada, portanto, por qualquer meio idôneo previsto na legislação, como, por exemplo, mediante publicação na imprensa oficial, com envio da notificação de lançamento pelo serviço postal ou pela publicação do calendário de pagamento, com instruções para a sua efetivação etc.

A remessa postal do lançamento é, portanto, apenas uma das modalidades possíveis, que não exclui outras eventualmente mais convenientes ao Município, como, geralmente, a publicação na imprensa oficial.

> **Atenção: apesar de não constar na legislação municipal em estudo, a jurisprudência do STJ já reconheceu que o contribuinte pode ser considerado notificado acerca do lançamento do IPTU com o envio do "carnê" de cobrança por meio do serviço postal ao seu endereço.**

Essa questão foi julgada sob o Regime de Recurso Repetitivo (Tema nº 116), cuja decisão ficou assim ementada:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. LANÇAMENTO. NOTIFICAÇÃO MEDIANTE ENTREGA DO CARNÊ. LEGITIMIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. DEMORA NA CITAÇÃO NÃO IMPUTÁVEL AO EXEQÜENTE. SÚMULA 106/STJ.

1. A jurisprudência assentada pelas Turmas integrantes da 1ª Seção é no sentido de que a remessa, ao endereço do contribuinte, do carnê de pagamento do IPTU é ato suficiente para a notificação do lançamento tributário.

2. Segundo a súmula 106/STJ, aplicável às execuções fiscais, "Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da argüição de prescrição ou decadência."

3. Recurso especial a que se nega provimento. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08 (STJ, 1ª S., REsp. nº 1.111.124/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 22/04/2009, DJe em 04/05/2009).

Esse julgado ensejou, inclusive, a edição da Súmula nº 397 do STJ, com o seguinte teor:

Súmula 397 do STJ: O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço.

Atenção: a notificação do contribuinte acerca do lançamento do IPTU pelo envio do carnê ao seu endereço é uma presunção relativa passível de ser ilidida pelo próprio contribuinte, a quem cabe comprovar seu não recebimento.

Essa presunção foi objeto de questionamento na prova para o cargo de Procurador do Município de Paulínia/SP, realizada no ano de 2016 pela FGV:

O Município X enviou para os proprietários de imóveis localizados na zona urbana o carnê do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Sobre a hipótese, assinale a afirmativa correta.

a) O lançamento do crédito ocorreu por declaração, e o envio do carnê ao endereço do contribuinte configura a notificação presumida do lançamento do tributo, passível de ser ilidida pelo contribuinte, a quem cabe comprovar seu não recebimento.

b) O lançamento do crédito ocorreu de ofício, e o envio do carnê ao endereço do contribuinte configura a notificação presumida do lançamento do tributo, passível de ser ilidida pelo contribuinte, a quem cabe comprovar seu não recebimento.

c) O lançamento do crédito ocorreu de ofício, e o envio do carnê ao endereço do contribuinte somente configura a notificação do lançamento do tributo se o Fisco comprovar a remessa e o recebimento do carnê de cobrança no endereço do contribuinte, sob pena de nulidade da CDA.

d) O lançamento do crédito ocorreu por declaração, e o envio do carnê ao endereço do contribuinte somente configura a notificação do lançamento do tributo se o Fisco comprovar a remessa e o recebimento do carnê de cobrança no endereço do contribuinte, sob pena de nulidade da CDA.

e) O lançamento do crédito ocorreu por homologação, e o envio do carnê ao endereço do contribuinte somente configura a notificação do lançamento do tributo se o Fisco comprovar a remessa e o recebimento do carnê de cobrança no endereço do contribuinte, sob pena de nulidade da CDA.

Comentários:

As alternativas “a”, “d” e “e” estão erradas, dentre outras coisas, porque o IPTU não é lançado por declaração ou por homologação. A alternativa “c” está errada porque a Fazenda Pública não precisa provar o recebimento pelo contribuinte. Logo, a alternativa “b” é a única correta.

Pois bem. Em interessante julgado, o STJ também decidiu, em Recurso Especial Representativo de Controvérsia (Tema nº 415), que **a entrega de lançamento de IPTU pelos Municípios, sem a intermediação de terceiros, no seu âmbito territorial, não viola o privilégio da União na manutenção do serviço público postal:**

RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. VIOLAÇÃO DA LEI Nº 6.538/78. PRIVILÉGIO DA UNIÃO NA MANUTENÇÃO DO SERVIÇO PÚBLICO POSTAL. ENTREGA DE CARNÊS DE IPTU POR AGENTES ADMINISTRATIVOS DO MUNICÍPIO. POSSIBILIDADE.

1. A entrega de carnês de IPTU pelos municípios, sem a intermediação de terceiros, no seu âmbito territorial, não viola o privilégio da União na manutenção do serviço público postal.

2. A notificação, porque integra o procedimento de constituição do crédito tributário, é ato próprio dos entes federativos no exercício da competência tributária, que a podem delegar ao serviço público postal. 3. Recurso especial improvido. Acórdão sujeito ao procedimento do artigo 543-C do Código de Processo Civil (STJ, 1ª S., REsp. nº 1.141.300/MG, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, j. 25/08/2010, DJe em 05/10/2010).

Portanto, segundo o STJ, os municípios podem entregar diretamente o lançamento do IPTU aos contribuintes no âmbito de seu território, sem a intermediação de terceiros. Essa entrega direto não representa violação ao privilégio da União na manutenção do serviço público postal.

Essa mesma questão foi levada ao STF, que reconheceu a Repercussão Geral (Tema nº 527) por decisão proferida em 09/03/2012 no RE. nº 667.958/MG, de relatoria do Min. Gilmar Mendes, e que ainda pende de julgamento de mérito.

A possibilidade de entrega de lançamento de IPTU pelo próprio Município tributante, sem a intermediação de terceiros e no seu âmbito territorial, sem que constitua violação do privilégio da União na manutenção do serviço público postal, foi considerada correta em concurso para o cargo de Procurador do Município de Guarapari/ES, em prova realizada no ano de 2016 pelo IBEG:

> Com relação aos serviços públicos, é correto afirmar que:
>
> (...)
>
> b) A entrega de carnês de IPTU e ISS pelos municípios sem a intermediação de terceiros no seu âmbito territorial não constitui violação do privilégio da União na manutenção do serviço público postal.
>
> Comentários:
>
> A alternativa foi considerada correta porque está com conformidade com a jurisprudência do STJ, acima transcrita.

A Lei nº 1.943/79 do Município de Canoas/RS dispõe sobre o lançamento do IPTU em seus artigos 9º a 11 e nos artigos 18 a 28, vejamos:

> Art. 9º **O imposto será lançado anualmente**, e sua arrecadação se processará na forma estabelecida no Calendário Fiscal previsto nesta lei.
>
> Art. 10. O lançamento terá por base a situação existente ao encerrar-se o exercício anterior e far-se-á em conjunto quando couber, com os demais tributos que recaem sobre o imóvel.
>
> Parágrafo Único. Terão efeitos tributários a partir do exercício seguinte, as alterações da base tributária processadas no cadastro Municipal de Contribuintes.
>
> Art. 11. Far-se-á **o lançamento em nome**:
>
> I - do **proprietário**;
>
> II - de **qualquer dos condôminos**, em se tratando de condomínio;
>
> III - de **qualquer dos co-proprietários**, em se tratando de co-proprietários;
>
> IV - de **usufrutuário**, em se tratando de usufruto, anotando-se o nome do respectivo proprietário;
>
> V - de **enfiteuta**, em se tratando de enfiteuse;
>
> VI - do **fiduciário**, em se tratando de fideicomisso.

Parágrafo Único. Não sendo conhecido o proprietário, o lançamento será feito em nome de quem esteja em gozo do uso do imóvel.

Art. 18. **O imposto será lançado anualmente**, e sua arrecadação se processará na forma estabelecida no Calendário Fiscal previsto nesta lei.

Art. 19. O lançamento terá por base a situação existente ao encerrar-se o exercício anterior e far-se-á em conjunto, quando couber, com os demais tributos que recaem sobre o imóvel.

Art. 20 - Far-se-á o **lançamento em nome**:

I - **do proprietário**;

II - **de qualquer dos condôminos**, em se tratando de condomínio;

III - **de qualquer dos co-proprietários**, em se tratando de co-propriedade;

IV - **do usufrutuário**, em se tratando de usufruto, anotando-se o nome do respectivo proprietário;

V - **do enfiteuta**, em se tratando de enfiteuse;

VI - **do fiduciário**, em se tratando de fideicomisso.

Parágrafo Único. não sendo conhecido o proprietário, o lançamento será feito em nome de quem esteja no uso ou gozo do imóvel.

Pois bem. De acordo com o art. 149 do CTN, o lançamento efetuado de ofício pode ser revisto enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Sobre o assunto, o STJ já decidiu, em Regime de Recurso Repetitivo (Tema nº 387), **que a retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, conforme permitido pelo art. 149, inciso VIII, do CTN**[9]. Por ser uma verdadeira "aula" de Direito Tributário, pedimos vênia para transcrever toda a extensa ementa do acórdão, cuja leitura contribui, e muito, ao aprendizado da matéria:

[9] Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
(...)
VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
(...).

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.

2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis: "Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."

3. O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam: "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; (...).

4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento" .

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis: "Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta. Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo). 'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446) "O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708) "O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexiste previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707).

9. In casu, restou assente na origem que: "Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de

recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões. Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial. Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tribunal Nacional. Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município , estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício." 10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário. 10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (STJ, 1ª S., REsp. nº 1.130.545 – RJ, Rel. Min. Luiz Fux, v.u., j. 09/08/2010, DJe em 22/02/2011).

Portanto, a alteração de dados cadastrais do imóvel configura erro de fato apto a ensejar a revisão de ofício do lançamento de IPTU, o que pode ser caracterizado, por exemplo, quando o lançamento original reportar-se à área menor do imóvel objeto da tributação por desconhecimento de sua real metragem, desde que não extinto o direito de lançar.

A possibilidade de revisão do lançamento do IPTU foi objeto da prova para o cargo de Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado de Roraima, realizada no ano de 2018 pela FGV:

Segundo o Código Tributário Nacional, o lançamento é o procedimento pelo qual a autoridade administrativa verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível.

Sobre o lançamento, analise as afirmativas a seguir.

I. O envio do carnê de IPTU ao endereço do contribuinte configura a notificação presumida do lançamento do tributo.

II. O lançamento pode ser revisto de ofício pela Fazenda Pública, se constatado erro em sua feitura, enquanto não extinto o direito de lançar.

III. Ocorrendo o pagamento antecipado do ICMS por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador.

Está correto o que se afirma em:

a) I, apenas.

b) I e II, apenas.

c) I e III, apenas.

d) II e III, apenas.

e) I, II e III.

Comentários:

As três assertivas estão corretas, de modo que está correta a alternativa “e”.

O mesmo tema (possibilidade de alteração do lançamento do IPTU) também foi objeto de questão do concurso para o cargo de Analista Judiciário do TRF-5 (área judiciária), em prova realizada no ano 2017 pela FCC:

Em fevereiro do corrente ano, 2017, um Município nordestino efetuou o lançamento de ofício do IPTU, cujo fato gerador ocorreu no dia 1° de janeiro do mesmo exercício. O referido lançamento foi feito em nome do Sr. Aníbal de Oliveira, que, segundo informações constantes do cadastro municipal, seria o proprietário do referido imóvel, na data da ocorrência do fato gerador.

Em março de 2017, depois de devidamente notificado do lançamento realizado, o Sr. Aníbal de Oliveira apresentou, tempestivamente, no órgão municipal competente, impugnação contra o lançamento efetuado, alegando que, em 15 de dezembro de 2016, havia formalizado a doação do referido imóvel a seu filho, Sérgio de Oliveira, e que, em razão disso, não seria devedor do crédito tributário referente ao IPTU 2017. A impugnação estava instruída com cópia da escritura de doação e de seu respectivo registro, ainda em 2016, no Cartório de Registro de Imóveis competente. **O doador esclareceu, ainda, na referida impugnação, que o órgão municipal competente não foi comunicado, nem por ele, nem pelo donatário, da transmissão da propriedade do referido imóvel, pois a legislação local não os obrigava a prestar tal informação.** Sérgio de Oliveira, a seu turno, foi corretamente identificado como contribuinte do ITCMD devido em razão da doação por ele recebida, e pagou crédito tributário devido.

Considerando os dados acima, bem como as regras do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal acerca do lançamento tributário, constata-se que

a) não poderá ser feito lançamento de IPTU contra Sérgio de Oliveira, em 2017, por ele já ter sido identificado, no ano anterior, como contribuinte do ITCMD incidente sobre a doação recebida.

b) o princípio constitucional da anterioridade nonagesimal (noventena) impede o lançamento e a cobrança do IPTU antes de transcorridos 90 (noventa) da ocorrência de fato gerador do ITBI ou do ITCMD.

c) o lançamento do IPTU, antes de decorrido um ano do lançamento do ITCMD, constitui bitributação, bem como violação do princípio do não confisco e da anterioridade nonagesimal (noventena).

d) o lançamento de ofício do IPTU poderá ser revisto pelo Município, ainda em 2017, pois, embora a doação tenha ocorrido antes de 1° de janeiro de 2017, a Fazenda Pública não teve conhecimento de tal fato antes de o contribuinte apresentar sua impugnação.

e) o lançamento de ofício do IPTU poderá ser revisto, mas por órgão competente do Estado em que se localiza o referido Município, em obediência ao princípio constitucional da duplicidade instâncias de lançamento, e desde que obedecido o prazo prescricional.

Comentários:

As alternativas “a” e “c” estão erradas, pois o fato gerador do ITCMD (que é a doação) não interfere na configuração do fato gerador do IPTU (que é ser proprietário). São fatos geradores distintos, não havendo, assim, bitributação e tampouco afronta ao princípio do não confisco. A alternativa “b” está errada porque não houve alteração legislativa, não havendo aplicação, assim, do princípio da anterioridade nonagesimal. A alternativa “e” está errada porque o Estado não detém competência tributária para o IPTU, não podendo realizar, assim, a revisão do lançamento desse imposto. Logo, a alternativa “d” é a única correta.

9 – Inscrição no Cadastro Fiscal Imobiliário

O art. 21 da Lei nº 1.943/79 do Município de Canoas/RS prescreve sobre **a inscrição no Cadastro Fiscal Imobiliário:**

Art. 21. Para fins de cálculo do IPTU e das Taxas de Coleta de Lixo e de Bombeiros, fica o Poder Executivo Municipal autorizado a promover o cadastramento das construções existentes no Município, de forma simplificada, independentemente da emissão do certificado de habite-se, bem como a efetuar o recálculo dos referidos tributos para o exercício de 2010. (Redação dada pela Lei nº 5446/2009)

§ 1º O cadastramento simplificado deverá ser requerido pelo contribuinte até 30 de junho de 2010, em formulário definido pelo Município. (Redação dada pela Lei nº 5446/2009)

§ 2º Quando ocorrer o cadastramento previsto neste artigo, os tributos deverão ser recolhidos na forma do calendário fiscal vigente, não suspendendo em nenhuma hipótese os prazos para pagamento em cota única. (Redação dada pela Lei nº 5446/2009)

10 – IMUNIDADE

O IPTU é um imposto que incide sobre o direito de propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel, ou seja, sobre o patrimônio, submetendo-se, por isso, às regras constitucionais relativas à imunidade tributária previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da CF/88:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> (...)
>
> VI - instituir impostos sobre:
>
> a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
>
> b) templos de qualquer culto;
>
> c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
>
> (...).
>
> § 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.
>
> § 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.
>
> § 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.
>
> (...).

Pois bem. Há diversos conceitos para as imunidades tributárias, a depender do doutrinador.

Segundo Hugo de Brito Machado[10]:

> Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.

Pode-se dizer, assim, que **as imunidades são regras constitucionais de "incompetência" tributária, ou, dito de outro modo, são regras de delimitação negativa de competência (incompetência).**

Vejamos, pois, as regras de imunidade tributária dispostas na CF/88 que alcançam o IPTU:

10.1 – IMUNIDADE RECÍPROCA

A imunidade recíproca está prevista no art. 150, inciso VI, alínea "a", da CF/88, nos seguintes termos:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado** à **União**, aos **Estados**, ao **Distrito Federal** e aos **Municípios**:
>
> (...)
>
> VI - **instituir impostos sobre**:
>
> a) **patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros**;
>
> (...).

Conforme o texto constitucional, a imunidade recíproca alcança todo e qualquer imposto incidente sobre o patrimônio, renda ou serviços das pessoas políticas constitucionais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

A imunidade recíproca **é subjetiva, isto é, alcança as pessoas indicadas na CF/88 como entes imunes, não alcançando, assim, o patrimônio, renda ou serviços de pessoas não imunes, mesmo quando o patrimônio for por elas utilizado, respeitando-se, inclusive, a sujeição passiva legal relativamente ao proprietário do bem.**

Isso foi objeto de questionamento em concurso para o cargo de Advogado da Câmara do Município de Barra Velha, em prova elaborada no ano de 2016 pela IOBV:

[10] *Curso de Direito Tributário*, 31ª ed., Malheiros: São Paulo, 2010, p. 300.

Uma certa Câmara de Vereadores, por meio de um procedimento de dispensa de licitação, alugou uma casa para o desenvolvimento de suas atividades. Aponte a única alternativa correta, consoante a legislação tributária vigente:

a) A incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU ocorrerá normalmente durante o prazo da locação, não obstante o responsável tributário será a Câmara de Vereadores.

b) Haverá incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU, ainda que a casa esteja alugada para um ente público, e o pagamento será de responsabilidade do particular proprietário do imóvel.

c) A incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU ficará suspensa enquanto durar o contrato de locação, por conta da imunidade que é inerente à Câmara.

d) Não haverá incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU caso tenha havido previsão expressa no edital de licitação.

Comentários:

A alternativa "a" está errada porque não obstante haja a incidência do IPTU, o contribuinte será o proprietário, locador. A locatária nunca poderá figurar como sujeito passivo do imposto, conforme já estudamos acima. A alternativa "c" está errada porque o imposto incide e não há que se falar em suspensão, dentre outros motivos, porque tal hipótese não consta no rol taxativo do art. 151 do CTN, acerca das hipóteses suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. A alternativa "e" está errada porque um edital de licitação não pode alterar a sujeição passiva do IPTU fixada no CTN e na lei municipal. Logo, a alternativa "b" e a única considerada correta.

De outro lado, a imunidade tributária recíproca não afasta a responsabilidade tributária por sucessão, quando o sujeito passivo originário era contribuinte regular do IPTU é o imóvel passou para o domínio de ente imune.

Nesse caso o débito de IPTU subsiste na pessoa do adquirente (por força do art. 130 do CTN), mesmo sendo ente imune.

Isso foi objeto de questionamento na prova para o cargo de Auditor do TCE/MG, realizada no ano de 2015 pela FUNDEP:

Sobre as imunidades tributárias e consoante posicionamento atual e predominante no Supremo Tribunal Federal, assinale a alternativa **INCORRETA.**

(...).

d) A imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal, afasta a responsabilidade tributária por sucessão, na hipótese em que o sujeito passivo era contribuinte regular do tributo devido.

Comentários:

A imunidade impede o desencadeamento da relação jurídico-tributária para o ente imune. Entretanto, acaso a entidade imune adquira um bem com débito tributário, essa aquisição não extingue o crédito (até mesmo porque essa aquisição não figura nas hipóteses extintivas do art. 156 do CTN, que são taxativas), de modo que essa alternativa "d" é considerada incorreta.

Pois bem. Ainda, de acordo com o § 2º do art. 150 da CF/88 em questão:

Art. 150. (...)

§ 2º - **A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público**, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, **vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.**

(...).

Contudo, a extensão às autarquias **não é absoluta**:

Art. 150. (...)

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior **não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis** a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (...).

Dessa forma, as **imunidades não se aplicam ao *patrimônio*, à *renda* e aos *serviços* das autarquias e fundações quando**:

- Relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou
- Quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

O afastamento da imunidade em razão do recebimento de tarifa foi objeto da prova para o cargo e Delegado de Polícia de Pernambuco, realizada no ano de 2016 pela CESPE:

Considerando-se que uma autarquia federal estabelecida em determinado município receba pagamentos de tarifas pelos serviços prestados a seus usuários, é correto afirmar, em respeito às imunidades recíprocas, que essa autarquia

a) deverá contribuir somente sobre os tributos relativos ao patrimônio.

b) está isenta apenas dos tributos federais e municipais.

c) está isenta apenas do pagamento do IPTU.

d) está isenta de qualquer tributo, seja ele federal, estadual ou municipal.

e) deverá contribuir sobre tributos relativos ao patrimônio, renda e serviços.

Comentários:

A alternativa "a" está errada porque consoante a CF/88, quando houver contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, fica afastada a imunidade tributária sobre o patrimônio, renda e serviços, e não só sobre o patrimônio. As alternativas "b", "c" e "d" estão erradas porque fica afastada a imunidade tributária sobre todo o patrimônio, renda e serviços, e porque não se trata de isenção. Portanto, a alternativa "e" é a correta.

Pois bem. **De acordo com a "literalidade" do art. 150, § 2º, da CF/88, as empresas públicas e as sociedades de economia mista não seriam alcançadas pela imunidade recíproca, pois não foram mencionadas pelo Constituinte.**

Contudo, a jurisprudência do STF tem feito a seguinte distinção:

- **Quando for uma empresa pública prestadora de serviço público (como os Correios, por exemplo), aplica-se a regra de imunidade recíproca;**
- **Quando for uma empresa pública que exerce atividade econômica em sentido estrito, não se aplica a regra de imunidade recíproca.**

Portanto, atenção: para saber se a imunidade tributária se estende a uma empresa pública ou a uma sociedade de economia mista, é preciso analisar a natureza dos serviços prestados.

Nesse sentido:

A jurisprudência do STF entende que a sociedade de economia mista prestadora de serviço público de água e esgoto é abrangida pela imunidade tributária recíproca, nos termos da alínea *a* do inciso VI do art. 150 da CF (RE 631.309 AgR., rel. min. **Ayres Britto**, j. 27-3-2012, 2ª T, *DJE* de 26-4-2012).

Dessa forma, por óbvio, acaso haja distribuição de lucros, com ações negociadas em bolsa de valores, não há que se falar em imunidade:

É aplicável a imunidade tributária recíproca às autarquias e empresas públicas que prestem inequívoco serviço público, desde que, entre outros requisitos constitucionais e legais não distribuam lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares, ou tenham por objetivo principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público

(ausência de capacidade contributiva) e não desempenhem atividade econômica, de modo a conferir vantagem não extensível às empresas privadas (livre iniciativa e concorrência). (RE 399.307 AgR., rel. min. **Joaquim Barbosa**, j. 16-3-2010, 2ª T, *DJE* de 30-4-2010 e RE 631.309 AgR., rel. min. **Ayres Britto**, j. 27-3-2012, 2ª T, *DJE* de 26-4-2012).

Vejamos o que fora decidido relativamente aos Correis (ECT), que frequentemente é objeto de questionamento em provas de concursos em geral:

Tributário. Imunidade recíproca. (...) Extensão. Empresa pública prestadora de serviço público. Precedentes da Suprema Corte. Já assentou a Suprema Corte que a norma do art. 150, VI, ***a***, da CF alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público, como é o caso da autora, que não se confunde com as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Com isso, impõe-se o reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, *a,* da CF." (**ACO 959**, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 17-3-2008, Plenário, *DJE* de 16-5-2008.) **No mesmo sentido**: RE 552.736-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 20-10-2009, Primeira Turma, *DJE* de 20-11-2009; AI 690.242-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 17-3-2009, Primeira Turma, *DJE* de 17-4-2009.

Em decisão proferida sob o Regime de Repercussão Geral (Tema nº 644), assim decidiu o STF ainda acerca da ECT (Correios), **mesmo quando concorre com a iniciativa privada, devido às peculiaridades do serviço:**

IPTU. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT). Imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*, da CF). Perfilhando a cisão estabelecida entre prestadoras de serviço público e exploradoras de atividade econômica, a Corte sempre concebeu a ECT como uma empresa prestadora de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado. **A imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, *a*, da Constituição alcança o IPTU que incidiria sobre os imóveis de propriedade da ECT e por ela utilizados**. Não se pode estabelecer, *a priori*, nenhuma distinção entre os imóveis afetados ao serviço postal e aqueles afetados à atividade econômica. Na dúvida suscitada pela apreciação de um caso concreto, acerca, por exemplo, de quais imóveis estariam afetados ao serviço público e quais não, não se pode sacrificar a imunidade tributária do patrimônio da empresa pública, sob pena de se frustrar a integração nacional. As presunções sobre o enquadramento originariamente conferido devem militar a favor do contribuinte. Caso já lhe tenha sido deferido o *status* de imune, o afastamento dessa imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela Administração Tributária (RE 773.992, rel. min. Dias Toffoli, j. 15-10-2014, P, DJE de 19-2-2015, Tema 644).

Mas atenção: a imunidade recíproca quanto ao IPTU alcança somente os imóveis de propriedade da ECT e por ela utilizados na execução de suas atividades, não alcançando, em absoluto, o imóvel de propriedade dos franqueados.

Isso foi objeto de questionamento na prova para o cargo de Procurador do Município de Trindade/RJ, elaborada em 2016 pela FUNRIO:

> Em relação à cobrança do IPTU pelos Munícipios e às imunidades tributárias, é correto afirmar que:
>
> a) Agência da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos está imune à cobrança, desde que o imóvel seja de sua propriedade.
>
> b) Agência da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos está sujeita à cobrança, mesmo desempenhando serviço de utilidade pública.
>
> c) Os imóveis de partidos políticos estão sujeitos à cobrança, em qualquer situação, por não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses de imunidade.
>
> d) Agência da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, ainda que de propriedade de particular franqueado, está imune à cobrança, uma vez que se protege o serviço público exclusivo.
>
> e) É vedada a cobrança sobre o imóvel sede de partido político por força de imunidade constitucional, voltando, entretanto, a incidir o imposto no exercício seguinte à desafetação do imóvel.
>
> Comentários:
>
> A alternativa "b" está errada porque a ECT goza de imunidade tributária. A alternativa "c" está errada porque os partidos políticos também têm imunidade tributária. A alternativa "d" está errada porque a imunidade recíproca é subjetiva, não alcançando, assim, o particular franqueado, a quem a CF/88 e tampouco o STF reconhecem o direito à imunidade. A alternativa "e" está errada porque os partidos políticos têm imunidade tributária. A alternativa "a", portanto, é a considerada correta.

Pois bem. Recentemente o STF decidiu, em regime de Repercussão Geral (Tema nº 437), que não prevalece a imunidade do IPTU (imunidade recíproca) quanto a imóvel de propriedade de ente público (INFRAERO) concedido à empresa privada exploradora de atividade econômica com fins lucrativos:

> IPTU – BEM PÚBLICO – CESSÃO – PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. Incide o imposto Predial e Territorial Urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora (STF, Pleno, RE nº 601.720/RJ, Rel. Min. Edson Fachin, j. 19/04/2017, DJe em 04/09/2017).

Vejamos um esclarecedor trecho do voto do Min. Marco Aurélio:

> Está em jogo definir se a imunidade prevista na alínea *a* do inciso VI do art. 150 da CF alcança, ou não, bem imóvel de propriedade da União cedido a empresa privada que

> explora atividade econômica. (...) Mostra-se inequívoco ser o imóvel da União empregado, por particular, em atividade de fins exclusivamente privados e com intuito lucrativo. Não há base a justificar o gozo de imunidade nos termos assentados pelo Tribunal de origem. (...) Fixo a seguinte tese: "Incide o IPTU considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo.

Vejamos, ainda, o que fora divulgado no informativo do STF acerca desse julgado:

> Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo. Esse é o entendimento do Plenário, que, em conclusão de julgamento e por maioria, deu provimento a recurso extraordinário em que se discutia a incidência do 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 lucrativos (...). O Colegiado pontuou que a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, *a*, da CF (...) não foi concebida com o propósito de permitir que empresa privada atue livremente no desenvolvimento de atividade econômica e usufrua de vantagem advinda da utilização de bem público. Asseverou que a referida previsão decorre da necessidade de observar-se, no contexto federativo, o respeito mútuo e a autonomia dos entes. Não cabe estendê-la para evitar a tributação de particulares que atuam no regime da livre concorrência. Nesse contexto, salientou que, uma vez verificada atividade econômica, nem mesmo as pessoas jurídicas de direito público gozam da imunidade (CF, art. 150, § 3º). (RE 601.720, rel. p/o ac. min. Marco Aurélio, j. 19-4-2017, P, Informativo 861, Tema 437).

Em outro julgamento em regime de Repercussão Geral (Tema nº 385), o STF reafirmou a tese de que a imunidade recíproca, prevista no art. 150, inciso VI, alínea "a", da CF/88, não se estende a empresa privada – nesse caso arrendatária de imóvel público – quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos:

> IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. Não se beneficia da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal (STF, Pleno, RE. nº 594.015/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 06/04/2017, DJe em 24/08/2017).

Vejamos, pois, um trecho dessa decisão:

> O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – A Décima Quarta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo concluiu ser a Petróleo Brasileiro S.A. – PETROBRAS parte legítima para figurar como devedora do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU incidente em imóvel localizado no Porto de Santos. Assentou que, mesmo sendo mera arrendatária da Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP de terreno em área portuária pertencente à União, a recorrente não possuiria imunidade tributária recíproca, porquanto esse privilégio somente seria relativo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, **e não às sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica.** Nesse sentido, a condição de arrendatária não

afastaria a obrigatoriedade do pagamento do tributo, haja vista o disposto no artigo 34 do Código Tributário Nacional, não se mostrando, portanto, tal alegação motivo suficiente para a aplicação da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal. Consoante fez ver, o artigo 173, § 2º, da Carta da República veda tratamento diferenciado às empresas públicas e às sociedades de economia mista.

(...)

A situação apresentada mostra-se mais grave, pois sociedade de economia mista que atua livremente no desenvolvimento de atividade econômica pretende usufruir de vantagem advinda da utilização de bem público.

O argumento de ser o imóvel pertencente à União utilizado para a persecução de interesse público não atrai a imunidade quanto a Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU. Isso porque a recorrente é sociedade de economia mista com capital social negociado na bolsa de valores. **Cuida-se de pessoa jurídica de direito privado com claro objetivo de auferir lucro e, posteriormente, distribui-lo aos acionistas.**

A imunidade recíproca não foi concebida com tal propósito. A previsão decorre da necessidade de observar-se, no contexto federativo, o respeito mútuo e a autonomia dos entes. Não cabe estendê-la, evitando a tributação de particulares que atuam no regime da livre concorrência.

(...)

Reconhecer a imunidade recíproca significa verdadeira afronta ao princípio da livre concorrência versado no artigo 170 da Constituição Federal, por estar-se conferindo a pessoa jurídica de direito privado vantagem indevida, não existente para os concorrentes. O Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU representa relevante custo operacional. Afastar tal ônus de empresa que atua no setor econômico, ombreando com outras, a partir de extensão indevida da imunidade recíproca, implica desrespeito aos ditames da Constituição Federal. Esse entendimento vem expresso no § 2º do artigo 173 da Lei Básica da República:
(...)

A hipótese de incidência do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU não está limitada à propriedade do imóvel, incluindo o domínio útil e a posse do bem. O mesmo entendimento vale para o contribuinte do tributo, que não se restringe ao proprietário do imóvel, alcançando tanto o titular do domínio útil quanto o possuidor a qualquer título. Não há falar em ausência de legitimidade da recorrente para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária.

Assim, mesmo que um imóvel pertença a uma entidade "imune por natureza" (segundo a constitucionalmente consagrada imunidade recíproca), não haverá o reconhecimento dessa imunidade quando o imóvel for utilizado para o exercício de atividades regidas pelo regime de livre

concorrência, inclusive quando a usuária do bem for sociedade de economia mista, hipótese em que será considerada contribuinte do imposto.

O entendimento jurisprudencial acima já foi objeto de questionamento na prova para o cargo de Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado de Roraima, realizada no ano de 2018 pela FGV:

> Determinado Estado da Federação cedeu um imóvel de sua propriedade à pessoa jurídica de direito privado ABC, para que esta exerça atividade econômica com fins lucrativos, no local do imóvel.
>
> Em relação à cobrança de Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) do imóvel, assinale a afirmativa correta.
>
> a) É vedada a cobrança do IPTU do imóvel, tendo em vista a imunidade recíproca das pessoas de direito público, princípio garantidor da Federação e cláusula pétrea.
>
> b) É vedada a cobrança do IPTU do imóvel, tendo em vista que o Estado é isento do pagamento do IPTU de imóveis de sua propriedade.
>
> c) O IPTU é devido e o Estado, contribuinte do imposto, deve realizar o pagamento.
>
> d) O IPTU não é devido, uma vez que o Estado não é sujeito passivo da exação.
>
> e) O IPTU é devido e a pessoa jurídica de direito privado é a responsável tributária e quem deve realizar o pagamento.
>
> Comentários:
>
> A alternativa “a” está errada porque não obstante o imóvel seja de propriedade do Estado (que é imune), o particular é considerado o titular do domínio útil, que é contribuinte do IPTU, segundo o art. 34 do CTN e as decisões acima transcritas. A alternativa “b” está errada pelas mesmas justificativas dadas à alternativa “a” (retro) e porque não há se se falar em isenção. A alternativa “c” está errada porque o Estado é imune e porque há um particular exercendo o domínio útil, que é contribuinte do IPTU, segundo o art. 34 do CTN e as decisões acima transcritas. A alternativa “d” está errada porque o IPTU é devido pelo titular do domínio útil, que é o particular, segundo o art. 34 do CTN e as decisões acima transcritas. Foi considerada como correta a alternativa “e”, em consonância com a jurisprudência acima referenciada.

Pois bem. Por fim, de acordo com o art. 150, § 3º, da CF/88, os imóveis pertencentes a entes imunes (até então alcançados pela imunidade) **que forem objetos de contrato de compromisso irrevogável e irretratável de compra e venda perderão a imunidade:**

> Art. 150. (...)
>
> § 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas

> pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, **nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.**
>
> (...).

Sabe-se que o compromisso irretratável de compra e venda é um contrato mediante o qual o proprietário do imóvel (promitente vendedor) se compromete, de maneira irrevogável, a aliená-lo a uma pessoa (promitente comprador).

Esse tipo de contato confere um direito real de aquisição de coisa alheia ao promitente comprador, mas não transfere a propriedade, o que será feito à posteriori.

Portanto, aquele que firmar um compromisso irretratável de compra e venda com um ente imune não terá a propriedade do bem (que será adquirida a posteriori),

Contudo, por ter adquirido um direito real de aquisição de coisa alheia (que representa um fato signo de riqueza), estará sujeito ao recolhimento do IPTU, nos termos do dispositivo constitucional em questão, ainda que a propriedade em si se mantenha com o ente púbico.

O STF já havia sedimentado esse entendimento desde 1977 (antes, portanto, do advento do dispositivo constitucional em questão), conforme *Súmula 583*:

> **Súmula 583 do STF:** Promitente-Comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano.

> **<u>Atenção</u>: o entendimento consubstanciado na Súmula nº 583 em questão reforma o entendimento outrora apresentado na Súmula 74, segundo o qual "o imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais".**

10.2 – IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

De acordo com o art. 150, inciso VI, alínea "b", da CF/88, os templos de qualquer culto também têm a garantia da imunidade tributária:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à **União**, aos **Estados**, ao **Distrito Federal** e aos **Municípios**:
>
> (...)
>
> VI - **instituir impostos sobre**:
>
> (...)

> b) **templos de qualquer culto**;
>
> (...).

Logo, nenhum imposto pode incidir sobre os templos de qualquer culto.

Sabe-se, porém, que para fins de interpretação da regra de imunidade em questão, **templo não é só a edificação, mas tudo o que for pertencente à pessoa jurídica religiosa.**

Portanto, **a imunidade não é só do prédio, mas da pessoa jurídica religiosa, sendo, pois, uma imunidade subjetiva**.

Sabe-se, também, que essa imunidade é garantida às pessoas jurídicas religiosas de "qualquer culto", sem restrições, já que tem por finalidade garantir a liberdade de crença (protegido no art. 5º, VI a VIII da CF).

Pois bem. O § 4º do artigo 150 da CF/88 prescreve o seguinte:

> Art. 150 (...)
>
> § 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, **relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.**

Portanto, a imunidade em questão compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços **relacionados com as finalidades essenciais da entidade religiosa.**

Diante disso, pergunta-se: e um imóvel pertencente a uma entidade religiosa imune e que está alugado para pessoa não imune? Tem, mesmo assim, a garantia da imunidade?

Sim, conforme tem decidido o STF:

> Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Art. 150, VI, *b* e § 4º, da Constituição. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, *b*, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas *b* e *c* do inciso VI do art. 150 da CF. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas (STF, **RE 325.822**, rel. p/o ac. min. Gilmar Mendes, j. 18-12-2002, P, *DJ* de 14-5-2004)

Vide, ainda, no mesmo sentido, o ARE 658.080 AgR, rel. min. Luiz Fux, j. 13-12-2011, 1ª T, *DJE* de 15-2-2012.

> **Atenção: a imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, *b*, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à Maçonaria, em cujas Lojas não se professa religião (STF, 1ª T., RE. nº 562.351, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 04/09/2012, DJe em 14/12/2012.).**

No entanto, os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia da imunidade, havendo, assim, impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. Quando não forem extensões de entidades religiosas, não haverá imunidade (STF, Plenário, RE. nº 578.562, Rel. Min. Eros Grau, j. em 21/05/2008, DJe em 12/09/2008.)

10.3 – IMUNIDADE DOS PARTIDOS POLÍTICOS, DAS ENTIDADES SINDICAIS E DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO OU DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS

Essa imunidade é prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da CF/88, nos seguintes termos:

> **CF/88:** Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado** à **União**, aos **Estados**, ao **Distrito Federal** e aos **Municípios**:
>
> (...)
>
> VI - **instituir impostos sobre**:
>
> (...)
>
> **c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;**
>
> (...).

É possível verificar que a alínea "c" em questão comtempla **três diferentes imunidades**, relativamente ao imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos:

- Partidos políticos;
- Das entidades sindicais dos trabalhadores; e
- Das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos.

Pois bem. De acordo com o dispositivo constitucional em questão, **a imunidade tributária alcança somente os sindicatos dos trabalhadores**. Os sindicatos patronais não!

Pois bem. A imunidade em questão alcança somente o patrimônio, a renda ou os serviços relacionados com os objetivos institucionais da instituição, nos termos do § 4º do artigo 150 da CF/88:

> **CF/88:** Art. 150 (...)
>
> § 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Pode ocorrer, porém, de uma dessas entidades referidas no art. 150, inciso VI, alínea "c", da CF/88, ser proprietária de um bem imóvel alugado a terceiros que o utiliza para as mais diversas finalidades.

Nesse caso o imóvel não está sendo utilizado, portanto, no atendimento das finalidades essenciais da entidade, o que poderia afastar, a princípio, a garantia da imunidade, por não cumprimento daquele requisito constitucional.

Contudo, **o STF entende que mesmo alugado a terceiros, o imóvel permanece imune ao IPTU desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.**

Esse entendimento foi consubstanciado, inicialmente, na Súmula nº 724 do STF:

> **Súmula 724 do STF**. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo Art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Atenção: o mesmo entendimento foi consubstanciado, posteriormente, na Súmula Vinculante nº 52:

> **Súmula Vinculante nº 52:** Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

O entendimento consubstanciado na Súmula Vinculante nº 52 em questão tem alto grau de incidência em provas de concurso público em geral.

Pois bem. Foi objeto de questão na prova para o cargo de Procurador do Município de Marília/SP, elaborada pela VUNESP no ano de 2017:

> A Associação dos Familiares e Amigos dos Vulneráveis de Marília, instituição de assistência social sem fins lucrativos, possui dois imóveis na área urbana municipal. Em um deles funciona sua sede, onde são desenvolvidas as atividades da associação. O outro encontra-se alugado para terceiro, para fins comerciais. Sobre esse segundo imóvel,

a) incide IPTU, porquanto apenas o imóvel utilizado diretamente no desempenho das atividades assistenciais é alcançado pela imunidade subjetiva prevista na Constituição Federal.

b) incide IPTU, assim como sobre o primeiro imóvel, já que a imunidade constitucional para entidades assistenciais não abrange imposto sobre patrimônio.

c) incide IPTU, assim como sobre o primeiro imóvel, porque a imunidade constitucional para entidades é subjetiva e abrange aquelas que tenham finalidade de educação, além de partidos políticos, inclusive suas fundações, e entidades sindicais.

d) não incide IPTU, pois, ainda quando alugado a terceiros, imóvel pertencente a instituição de assistência social permanece imune ao IPTU, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais da entidade proprietária.

e) não incide IPTU, pois, ainda quando alugado a terceiros e independentemente da destinação do valor dos aluguéis, imóvel pertencente a instituição de assistência social permanece imune ao IPTU, já que a imunidade constitucional é, nessa hipótese, subjetiva.

Comentários:

De acordo com o entendimento fixado na Súmula Vinculante nº 52, a alternativa "d" é a única que pode ser considerada correta.

O mesmo tema foi objeto de questão na prova para o cargo de Procurador do Município de São Luiz/MA, elaborada pela FCC no ano de 2016:

Fundação instituída por determinado partido político é proprietária de imóvel que, após ser utilizado por muitos anos como sede da entidade, passou a ser alugado, em janeiro deste ano, para terceiro. O Município em que está localizado o imóvel pretende cobrar o IPTU que alega incidir sobre a propriedade deste, em virtude da mudança em sua utilização, a partir deste exercício. À luz da Constituição da República e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria,

a) assiste razão ao Município, pois não há que se falar em imunidade incidente sobre o patrimônio quando a destinação deste deixa de ser vinculada às finalidades da instituição, independentemente da destinação que se dê aos aluguéis.

b) não há que se falar em imunidade ao IPTU, nem mesmo antes da mudança de utilização do imóvel, uma vez que a imunidade é assegurada a patrimônio, renda e serviço de partido político, e não à fundação a este vinculada.

c) não assistirá razão ao Município, persistindo a imunidade ao IPTU, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais a fundação vinculada ao partido político foi constituída.

d) não assistirá razão ao Município, persistindo a imunidade ao IPTU, desde que o terceiro para o qual foi alugado o imóvel seja entidade que goze de imunidade tributária.

e) assiste razão ao Município, pois imunidade nessas condições somente se aplica à entidade de assistência social, sem fins lucrativos, nos termos da lei.

Comentários:

De acordo com o entendimento fixado na Súmula Vinculante nº 52, a alternativa "d" é a única que pode ser considerada correta.

Vejamos, ainda, a prova para o cargo de Procurador do Município de Mogi das Cruzes/SP, elaborada pela VUNESP no ano de 2016:

O convento das Irmãzinhas de Santo Afrânio alugou parte de suas instalações para uma escola particular pelo valor de R$ 3.000,00 por mês. O produto do aluguel é destinado a uma creche que o convento mantém para crianças carentes que nela recebem educação formal, religiosa e alimentação. A prefeitura do município onde se localiza o convento, contudo, está a lhe exigir o imposto predial e territorial urbano. A exação, em tal situação, é

a) devida, pois a locação é atividade regida pelo direito privado que em nada se confunde com as atividades essenciais do convento.

b) devida porque, na medida em que o convento celebrou contrato de locação, a isenção de que gozava em relação ao imposto deixa de se justificar.

c) indevida porque, ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente ao convento, na medida em que o valor dos aluguéis é aplicado nas atividades para as quais foi constituído.

d) indevida porque as entidades religiosas e assistenciais são anistiadas de qualquer imposto, em razão do caráter que ostentam, pouco importando se alugam ou não suas propriedades.

e) indevida porque quem deve arcar com o imposto é a escola locatária em razão do contrato celebrado com o convento.

Comentários:

De acordo com o entendimento fixado na Súmula Vinculante nº 52, a alternativa "d" é a única que pode ser considerada correta.

Pois bem. Em julgamento sob o regime de Repercussão Geral (Tema nº 693), o STF firmou a tese de que a imunidade de IPTU em questão alcança inclusive os lotes vagos de propriedade de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos:

> Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Imunidade tributária. Instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. 3. IPTU. **Lote vago. Não incidência. 4. A imunidade tributária, prevista no art. 150, VI, c, da CF/88, aplica-se aos bens imóveis, temporariamente ociosos, de propriedade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos que atendam os requisitos legais**. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência (STF, Pleno, RE. nº 767.332/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 31/10/2013, DJe em 21-11-2013).

Em outros julgados o STF já havia decidido, ainda, as seguintes questões:

> Imunidade tributária do patrimônio das instituições de educação sem fins lucrativos (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a pré-excluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, destinado a estacionamento gratuito de estudantes (...) (STF, RE 308.449, rel. min. Sepúlveda Pertence, j. 27-8-2002, 1ª T, DJ de 20-9-2002).
>
> Imunidade tributária. IPTU. Finalidade do bem. A utilização do imóvel para atividade de lazer e recreação não configura desvio de finalidade com relação aos objetivos da fundação caracterizada como entidade de assistência social. A decisão que afasta o desvio de finalidade para o fim de assegurar a imunidade tributária com base no reconhecimento de que a atividade de recreação e lazer está no alcance dos objetivos da fundação não agride o art. 150, § 4º, VI, da CF (STF, RE 236.174, rel. min. Menezes Direito, j. 2-9-2008, 1ª T, DJE de 24-10-2008).

11 – Isenções

A **isenção** é uma das hipóteses que **excluem o crédito tributário**, prevista no inciso I do artigo 175 do CTN:

> Art. 175. Excluem o crédito tributário:
>
> I - a **isenção**;
>
> (...).

Em termos simples, a **isenção** é uma **forma de exclusão, por meio de lei, da incidência do tributo.**

Em homenagem ao Princípio da Legalidade Tributária, a isenção é sempre decorrente de lei específica (lei em sentido estrito), nos termos do § 6º do art. 150 da Constituição Federal, e do art. 97, inciso VI, do CTN.

Importa destacar, ainda, que a concessão de isenções não implica na dispensa do cumprimento das obrigações acessórias (ou deveres instrumentais).

12 – RESUMO DA MATÉRIA

- Competência: dos Municípios e do Distrito Federal.
- Fato gerador: propriedade, domínio útil ou posse (posse "de dono", e não mera detenção, como ocorre em caso de locação) de bem imóvel por natureza e/ou por acessão física na área urbana do Município (quando situado na área rural, fica sujeito ao ITR).
- Função fiscal.
- É inexigível a cobrança do IPTU (e também do ITR) de proprietário que não detém a posse do imóvel em função de invasão, devendo o município, no caso, lançar o débito tributário em nome dos ocupantes da área invadida.
- Restrição administrativa consistente na proibição de construir (nota *non aedificandi*) e/ou a declaração de Área de Preservação Permanente (APP) relativamente a imóvel urbano não descaracterizam o fato gerador do IPTU, pois o direito de propriedade permanece íntegro, na medida em que tais ônus não impedem que haja disposição, utilização ou alienação da propriedade.
- Para que o imóvel fique sujeito ao IPTU, precisa estar situado na área urbana do Município e ser servido, no mínimo, por 2 (dois) dos incisos seguintes melhoramentos, 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; e (v) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.
- Também fica sujeito ao IPTU os imóveis localizados nas áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, desde que referentes a loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas urbanas. Não se exige a presença daqueles melhoramentos indicados para fins de incidência do IPTU sobre a propriedade imóvel situada em área "urbanizável" ou de "expansão urbana" conforme o § 2º do mesmo art. 32. A área de expansão urbana pode ter tais melhoramentos, mas, mesmo não tendo, os imóveis nela situados estarão sujeitos ao IPTU.
- O imóvel localizado na área urbana do Município que seja utilizado na exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, deverá sofrer a incidência do ITR – Imposto Territorial Rural e demais tributos com esse cobrados (art. 15), a exemplo de taxas imobiliárias, e não do IPTU.
- Não existe ordem de preferência na eleição da figura do contribuinte, permitindo-se ao fisco eleger aquele que melhor possibilite a arrecadação da exação segundo o art. 34 do CTN (proprietário, titular do domínio útil ou possuidor) e a existência de um não implica na exclusão automática do outro para fins de sujeição passiva a título de IPTU.
- De acordo com o STJ, existe solidariedade tributária entre o promitente comprador e o promitente vendedor de imóvel objeto de promessa de compra e venda, desde que a lei municipal defina como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título.
- O STJ entendeu que o exercício da posse sobre bem público desencadeia a incidência do IPTU, apesar da impossibilidade normativa de aquisição da propriedade por usucapião.
- O STF já consolidou o entendimento de que é constitucional a lei do Município que reduz a alíquota do IPTU sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, desde que não possua outro.

- O IPTU é um imposto que admite alíquotas progressivas. Tanto a progressividade fiscal ou no espaço, de acordo com o valor venal do imóvel, quanto a progressividade extrafiscal ou no tempo, para compelir o proprietário do imóvel urbano subutilizado ou não utilizado a cumprir a função social da propriedade.
- De acordo com o STF, é inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte.
- O IPTU também pode ter "alíquotas diferentes" de acordo com a localização e o uso do imóvel.
- A jurisprudência do STJ já reconheceu que o contribuinte pode ser considerado notificado acerca do lançamento do IPTU com o envio do "carnê" de cobrança por meio do serviço postal ao seu endereço.

13 – QUESTÕES PARA VOCÊ TREINAR

1) Ano: 2019/Banca: VUNESP Órgão: Câmara de Tatuí - SP Prova: VUNESP - 2019 - Câmara de Tatuí - SP - Procurador Legislativo

Acerca dos tributos municipais, assinale a alternativa correta.

a) O serviço de iluminação pública pode ser remunerado mediante taxa.

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

c) Cabe ao poder público comprovar a realização de notificação do lançamento tributário pelo envio do carnê de cobrança do IPTU.

d) Não é válida a utilização da metragem do imóvel como base de cálculo da cobrança da taxa de coleta de lixo.

e) É constitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis dissociadas da prestação de serviços.

2) Ano: 2016/Banca: UEG/Órgão: Câmara de Itumbiara – GO/Prova: UEG - 2016 - Câmara de Itumbiara - GO - Procurador Jurídico do Legislativo

Em relação ao Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana, verifica-se que

a) o bem imóvel pode ser por natureza ou por acessão física. Neste último caso, englobar-se-á aquilo que se une ao imóvel por acessão

b) a sujeição passiva abrange apenas aquele que detém o direito de gozo, relativamente ao bem, com o domínio exclusivo ou na condição de coproprietário.

c) a base de cálculo será o valor venal do bem imóvel, levando-se em consideração o valor dos bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário no imóvel.

d) a Constituição Federal de 1988 admite explicitamente a progressividade do IPTU. Assim, passou a ser desnecessária a previsão de tal progressividade em Lei Ordinária municipal.

e) o locatário e o comodatário jamais poderão configurar-se como responsáveis tributários do IPTU, por não exercerem o animus domini. Podem, no entanto, figurar como contribuintes do IPTU.

3) Ano: 2019/Banca: CETREDE/Órgão: Prefeitura de Acaraú – CE/Prova: CETREDE - 2019 - Prefeitura de Acaraú - CE - Procurador Administrativo

Marque (V) para as afirmativas VERDADEIRAS e (F) para as FALSAS. Ao Município compete instituir impostos sobre:

( ) propriedade predial e territorial urbana.

( ) 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 bem como cessão de direito a sua aquisição.

( ) vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel e gás de cozinha.

( ) serviços de qualquer natureza, a serem definidos em lei complementar federal, exceto os relativos à circulação de mercadorias e à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação.

Marque a opção que apresenta a sequência **CORRETA:**

a) V – F – F – V.

b) V – F – V – F.

c) V – V – V – F.

d) F – V – F – V

e) V – V – V – V.

4) Ano: 2016/Banca: FACET Concursos/Órgão: Prefeitura de Marcação – PB/Prova: FACET Concursos - 2016 - Prefeitura de Marcação - PB - Procurador Jurídico

Assinale a alternativa **correta**:

a) o art. 156 da CF/88 estabelece a competência para que o município institua IPTU, ITBI e ISS.

b) o art. 156 da CF/88 estabelece a competência para que o município institua IPTU, ITBI, ISS e IR.

c) o art. 156 da CF/88 estabelece a competência para que o município institua IPTU, ITBI, ISS e IOF.

d) o art. 156 da CF/88 estabelece a competência para que o município institua IPTU, ITBI, ISS e IGF.

e) o art. 156 da CF/88 estabelece a competência para que o município institua IPTU, ITBI, ISS e Taxas.

5) Ano: 2019/Banca: UFMG/Órgão: UFMG/Prova: UFMG - 2019 - UFMG - Contador

A Lei n° 5.172/66 estabelece aspectos específicos no que tange ao Imposto sobre a propriedade predial e Territorial Urbana (IPTU). Conforme a referida lei, é INCORRETO afirmar:

a) A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel, sendo que não se deve considerar o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

b) Entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos construídos ou mantidos pelo poder público, tais como sistema de esgoto sanitários e rede de iluminação pública, com ou sem posteamento, para distribuição domiciliar.

c) A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados exclusivamente à habitação.

d) Tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como

6) Ano: 2017/Banca: FAU/Órgão: Câmara de Clevelândia - PR Prova: FAU - 2017 - Câmara de Clevelândia - PR - Procurador Jurídico

Sobre a competência dos municípios para instituir impostos, é correto dizer que:

a) O imposto sobre propriedade predial e territorial urbana é de competência dos municípios e constitucional é a fixação de alíquota progressiva em razão do valor venal, do percentual de ocupação ou da localização do imóvel.

b) Aos municípios compete a instituição do imposto sobre a propriedade territorial rural e predial e territorial urbana.

c) O Imposto de transmissão de bens por ato inter vivos e o imposto sobre transmissão por causa mortis são de competência dos municípios.

d) O Imposto sobre a propriedade de veículos automotores é de competência do município, entretanto, a titularidade para cobrança do tributo restou aos estados.

e) A alíquota do Imposto sobre serviços de qualquer natureza é igual em todos os municípios pois fixada por lei federal.

7) Ano: 2016/Banca: CETAP/Órgão: Prefeitura de São Miguel do Guamá – PA/Prova: CETAP - 2016 - Prefeitura de São Miguel do Guamá - PA - Assistente Social

Assinale a alternativa correta sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, conforme a Lei Complementam.0 84/2003:

a) O fato gerador do imposto ocorre anualmente, no último dia de cada exercício.

b) O IPTU se constitui um ônus real sobre o imóvel, não se transmitindo aos adquirentes, aos herdeiros ou aos promitentes compradores.

c) A incidência do IPTU independe da legitimidade do título de aquisição ou de posse do bem imóvel.

d) A incidência do IPTU depende do resultado econômico da exploração do bem imóvel.

e) O IPTU incide sobre bens imóveis, edificados, com habite-se, desde que estejam ocupados.

8) Ano: 2016/Banca: FEPESE/Órgão: Prefeitura de Criciúma – SC/Prova: FEPESE - 2016 - Prefeitura de Criciúma - SC - Advogado

Analise os itens abaixo sobre os tributos municipais.

1. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

2. Quando alugado para terceiro, incidirá o Imposto Predial e Territorial Urbano sobre bem imóvel pertencente a partido político.

3. O Imposto de Transmissão “Inter Vivos” de Bens Imóveis poderá ter alíquotas progressivas com base no valor venal do imóvel.

4. É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte.

Assinale a alternativa que indica todos os itens corretos.

a) Estão corretos apenas os itens 1 e 3.

b) Estão corretos apenas os itens 1 e 4.

c) Estão corretos apenas os itens 2 e 3.

d) Estão corretos apenas os itens 1, 2 e 4.

e) Estão corretos apenas os itens 2, 3 e 4.

9) Ano: 2018/Banca: VUNESP/Órgão: TJ-RS/Prova: VUNESP - 2018 - TJ-RS - Juiz de Direito Substituto

O governo estadual quer fomentar as áreas de lazer e turismo do Estado com a construção de um complexo multiuso com arena coberta que comporte a realização de shows e outros eventos de lazer, além de um aquário. Para tanto, pretende conceder à iniciativa privada a realização das obras de construção do complexo, que deverá ser levantado em área pública predefinida, e sua posterior exploração pelo prazo de 30 (trinta anos). O concessionário será remunerado exclusivamente pelas receitas advindas da exploração econômica do novo equipamento, inclusive acessórias. Para que o projeto tenha viabilidade econômica, está prevista a possibilidade de construção de restaurantes, de um centro comercial, de pelo menos um hotel dentro da área do novo complexo, além da cobrança de ingresso para visitação do aquário e dos eventos e shows que vierem a ser realizados na nova arena. Há previsão de pagamento de outorga para o Estado em razão da concessão.

Em relação à cobrança do IPTU pelo município onde se situa a área do complexo, é correto afirmar que:

a) por se tratar de área pública estadual, o Município não poderá cobrar IPTU em nenhuma hipótese, em razão da imunidade recíproca, prevista no artigo 150, inciso VI, 'a' da Constituição Federal de 1988.

b) a cobrança do IPTU é indevida porque o concessionário não exerce nenhum direito de propriedade sobre o imóvel, sendo mero detentor de posse precária e desdobrada, decorrente de direito pessoal, fundada em contrato de cessão de uso, não podendo ser considerado contribuinte do imposto.

c) apesar de o imóvel ser de propriedade do Estado, o Município poderá cobrar IPTU se não restar comprovado que a outorga paga pelo concessionário ao Estado pela concessão foi integralmente revertida para a realização de atividades de caráter eminentemente público

d) apesar do imóvel ser de propriedade do Estado, o Município poderá cobrar IPTU porque a área foi cedida a pessoa jurídica de direito privado para a realização de atividades com fins lucrativos, sendo o concessionário o contribuinte do imposto.

e) a cobrança do IPTU é indevida porque o imóvel é público, sendo irrelevante para a caracterização do fato gerador a finalidade que o Estado dá ao imóvel.

10) Ano: 2018/Banca: CONSULPLAN/Órgão: TJ-MG/Prova: CONSULPLAN - 2018 - TJ-MG - Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento

Em relação aos impostos em espécie, assinale a **alternativa INCORRETA.**

a) O Imposto de Transmissão Causa Mortis é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

b) O legislador tributário municipal pode eleger o sujeito passivo do IPTU, contemplando as situações previstas no Código Tributário Nacional.

c) Na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, IPTU, se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel.

d) Não incide IPTU, mas Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

11) Ano: 2018/Banca: CESPE/Órgão: Polícia Federal/Prova: CESPE - 2018 - Polícia Federal - Perito Criminal Federal - Área 1

Em cada um do item seguinte, é apresentada uma situação hipotética, seguida de uma assertiva a ser julgada a respeito de obrigação tributária sobre ganho de capitais, de Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) e de crimes previdenciários.

Gustavo e Eduardo firmaram, por meio de instrumento particular, um contrato de transmissão de posse de imóvel urbano. Nessa situação, a municipalidade poderá exigir do adquirente Eduardo as eventuais obrigações provenientes do IPTU relativas ao período anterior à assinatura do contrato de transmissão de posse.

12) Ano: 2018/Banca: VUNESP/Órgão: Prefeitura de Sorocaba – SP/Prova: VUNESP - 2018 - Prefeitura de Sorocaba - SP - Procurador do Município

O imposto municipal sobre propriedade territorial urbana (IPTU) é tributo classificado, segundo a forma de lançamento, como sujeito a lançamento

a) de ofício, considerando-se não ser necessária ação ou declaração do contribuinte para que seja lançado o tributo, mas apenas ação da administração tributária tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo.

b) por homologação, considerando-se que o envio da notificação de lançamento do tributo ao contribuinte, junto à ficha bancária de pagamento, não esgota a relação jurídico-tributária, a qual apenas se aperfeiçoa com o pagamento do tributo pelo contribuinte ou seu responsável.

c) por declaração, considerando-se que cabe ao sujeito passivo, na forma da legislação tributária, prestar à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, tais como a existência de edificações no terreno que alterem a área construída ou outras características do imóvel que afetem a obrigação tributária.

d) de ofício, considerando-se que o envio da notificação de lançamento do tributo ao contribuinte, junto à ficha bancária de pagamento, não esgota a relação jurídico-tributária, cabendo ao sujeito passivo, na forma da legislação tributária, prestar à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à efetivação do lançamento.

e) por homologação, considerando-se que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do IPTU sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se, ato contínuo, pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento do pagamento antecipado, expressamente o homologa.

13) Ano: 2018/Banca: FGV/Órgão: AL-RO/Prova: FGV - 2018 - AL-RO - Analista Legislativo - Processo Legislativo

O Estado ABC adquiriu, onerosamente, de uma pessoa natural um imóvel sobre o qual pendiam dívidas de IPTU e de taxa de coleta domiciliar de lixo, referentes aos dois últimos anos anteriores à aquisição. O Município, então, resolve cobrar do Estado tais dívidas anteriores à sua aquisição.

Diante desse cenário, assinale a afirmativa correta.

a) Ambas as cobranças contra o Estado ABC são indevidas, pois o Estado-membro, que sucedeu a pessoa natural como proprietário, goza de imunidade tributária.

b) A referida cobrança de IPTU contra o Estado ABC é indevida, por violar a imunidade tributária em favor do Estado ABC, mas a referida cobrança de taxa de coleta domiciliar de lixo é devida, por se tratar de preço público não abrangido pela imunidade tributária.

c) A referida cobrança de IPTU contra o Estado ABC é indevida, por violar a imunidade tributária em favor do Estado ABC, mas a referida cobrança de taxa de coleta domiciliar de lixo é devida, por não serem as taxas abrangidas pela imunidade tributária.

d) A referida cobrança de IPTU contra o Estado ABC é devida, por se tratar de uma obrigação *propter rem*, mas a referida cobrança de taxa de coleta domiciliar de lixo é indevida, por se tratar de serviço específico e divisível fruído pelo anterior proprietário.

e) Ambas as cobranças são devidas, pois o período a que se refere a cobrança é anterior à aquisição pelo Estado ABC.

14) Ano: 2018/Banca: VUNESP/Órgão: TJ-SP/Prova: VUNESP - 2018 - TJ-SP - Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento

Para fins de instituição e cobrança do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU, o Código Tributário Nacional exige a implementação por parte do Poder Público Municipal de, pelo menos, dois melhoramentos ali elencados.

Assinale a alternativa que contém 02 (dois) melhoramentos previstos no CTN.

a) Meio-fio ou calçamento, com ou sem canalização de águas pluviais, e abastecimento de água.

b) Sistemas de esgotos sanitários e rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição familiar.

c) Sistema de esgotos sanitários e escola primária a uma distância mínima de 05 (cinco) quilômetros do imóvel considerado.

d) Abastecimento de água e posto de saúde a uma distância mínima de 10 (dez) quilômetros do imóvel considerado.

15) Ano: 2017 Banca: FEPESE Órgão: Prefeitura de Criciúma - SC Prova: FEPESE - 2017 - Prefeitura de Criciúma - SC - Fiscal de Rendas e Tributos

Sobre os impostos previsto da Constituição Federal, assinale a alternativa correta.

a) O imposto sobre a importação de produtos estrangeiros será seletivo, em função da essencialidade do produto.

b) O imposto sobre produtos industrializados será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

c) O imposto sobre a propriedade de veículos automotores não poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização.

d) O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana poderá ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

e) O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana não poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel.

16) Ano: 2018/Banca: CESPE/Órgão: PGM - Manaus – AM/Prova: CESPE - 2018 - PGM - Manaus - AM - Procurador do Município

Considerando o que dispõe a CF, julgue o item a seguir, a respeito das limitações do poder de tributar, da competência tributária e das normas constitucionais aplicáveis aos tributos.

O IPTU pode ter alíquotas superiores para os imóveis de maior valor.

17) Ano: 2018/Banca: VUNESP/Órgão: PauliPrev – SP/Prova: VUNESP - 2018 - PauliPrev - SP - Procurador Autárquico

Instituição de educação, sem fins lucrativos, é proprietária de bem imóvel situado em região urbana. O imóvel nunca foi utilizado diretamente pela instituição, mas era alugado a terceiros, sendo o valor do aluguel recebido aplicado integralmente no objeto social da instituição, dentro do país. A instituição nunca distribuiu qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, a seus associados ou diretores, e mantém escrituração de suas receitas e despesas em livros contábeis como manda a legislação. Com a crise econômica, porém, o antigo locatário do imóvel denunciou o contrato e devolveu as chaves, encontrando-se o imóvel, na virada do exercício fiscal, desocupado.

Dado o cenário descrito, avalie as alternativas a seguir e assinale a opção correta.

a) A instituição deve pagar o imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), pois se trata de imóvel sediado em território urbano, não havendo exceção à cobrança de IPTU sobre o patrimônio de instituições de educação, mas apenas sobre o patrimônio de instituições religiosas e de assistência social.

b) O fato de a instituição de educação não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, a seus associados ou diretores, e manter escrituração de suas receitas e despesas em livros contábeis, é irrelevante, dado se tratar de instituição sem fins lucrativos.

c) No período em que o imóvel permaneceu alugado, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU) era do locatário, cabendo unicamente a este responder perante o Município por eventual inadimplência.

d) Os bens imóveis temporariamente ociosos de propriedade das instituições de educação sem fins lucrativos não são passíveis de cobrança do imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), o mesmo se aplicando aos imóveis alugados quando os recursos sejam destinados à manutenção das finalidades da instituição.

e) Os bens imóveis de propriedade das instituições de educação sem fins lucrativos, quando ociosos, são passíveis de cobrança do imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), o mesmo se aplicando aos imóveis alugados, dado não guardarem correlação com as atividades meritórias resguardadas pela Constituição.

18) Ano: 2018/Banca: IESES/Órgão: TJ-CE/Prova: IESES - 2018 - TJ-CE - Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimento

Nos termos do Código Tributário Nacional, assinale a alternativa correta sobre o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU:

a) Não poderá ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

b) A base do cálculo do imposto é o valor de mercado do imóvel.

c) Contribuinte do imposto é sempre o proprietário do imóvel.

d) Tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel localizado na zona urbana do Município.

19) Ano: 2018/Banca: VUNESP/Órgão: Prefeitura de Bauru – SP/Prova: VUNESP - 2018 - Prefeitura de Bauru - SP - Procurador Jurídico

Empresa que exerce atividade econômica com fins lucrativos, arrendou regularmente imóvel de propriedade do Estado. No momento oportuno, foi notificada pela Prefeitura para recolhimento do IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano incidente sobre aquele imóvel arrendado. Nessa hipótese, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o IPTU:

a) não é devido em razão da imunidade recíproca aplicável aos bens públicos.

b) não é devido em razão da isenção de impostos aplicável aos bens públicos.

c) não é devido, uma vez que a empresa encontra-se em imóvel público e, portanto, faz jus a benefícios fiscais em prol do desenvolvimento regional.

d) é devido porque a imunidade recíproca não se estende a empresa privada exploradora de atividade econômica com finalidade lucrativa arrendatária de imóvel público.

e) é devido, porém deverá ser cobrado diretamente do Estado proprietário do imóvel.

20) Ano: 2012/Banca: ESAF/Órgão: AFRFB

A progressividade no tempo das alíquotas do IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, prevista na Constituição Federal, como medida de política pública que busca dar efetividade à função social da propriedade caracterizada pela:

a) seletividade

b) parafiscalidade

c) capacidade contributiva

d) extrafiscalidade

e) essencialidade

21) Ano: 2018/Banca: FAUEL/Órgão: Prefeitura de Paranavaí – PR/Prova: FAUEL - 2018 - Prefeitura de Paranavaí - PR - Procurador do Município

Acerca do IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana), assinale a **alternativa INCORRETA**.

a) É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.

b) É inconstitucional a cobrança do IPTU em alíquotas diferenciadas em razão da destinação dos imóveis.

c) A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

d) Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

e) É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do IPTU em função do número de imóveis do contribuinte.

22) Ano: 2018/Banca: Orhion Consultoria/Órgão: Prefeitura de Jaguariúna – SP/Prova: Orhion Consultoria - 2018 - Prefeitura de Jaguariúna - SP - Procurador Jurídico

Considerando as Súmulas do Supremo Tribunal Federal, em matéria tributária, analise os Enunciados a seguir:

I - A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.

II - É inconstitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

III - É constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

IV - Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

V - Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

Assinale a alternativa CORRETA:

a) Apenas as afirmativas I e III estão corretas.

b) Apenas as afirmativas II e IV estão corretas.

c) Apenas as afirmativas I, II e III estão corretas.

d) Apenas as afirmativas I, IV e V estão corretas.

23) Ano: 2017/Banca: CESPE/Órgão: PGE-SE/Prova: CESPE-2017-PGE-SE- Procurador do Estado

Os tributos cuja instituição compete aos municípios incluem o:

a) ITBI, o IPI e o IVA.

b) ITR, o ITCMD e o IPI.

c) ITBI, o IPVA e o ITCMD.

d) IPTU, o ITR e o ISSQN.

e) IPTU, o ITBI e o ISSQN.

24) Ano: 2017/Banca: FCC/Órgão: TRF - 5ª REGIÃO/Prova: FCC - 2017 - TRF - 5ª REGIÃO - Analista Judiciário - Área Judiciária

Em fevereiro do corrente ano, 2017, um Município nordestino efetuou o lançamento de ofício do IPTU, cujo fato gerador ocorreu no dia 1° de janeiro do mesmo exercício. O referido lançamento foi feito em nome do Sr. Aníbal de Oliveira, que, segundo informações constantes do cadastro municipal, seria o proprietário do referido imóvel, na data da ocorrência do fato gerador.

Em março de 2017, depois de devidamente notificado do lançamento realizado, o Sr. Aníbal de Oliveira apresentou, tempestivamente, no órgão municipal competente, impugnação contra o lançamento efetuado, alegando que, em 15 de dezembro de 2016, havia formalizado a doação do referido imóvel a seu filho, Sérgio de Oliveira, e que, em razão disso, não seria devedor do crédito tributário referente ao IPTU 2017. A impugnação estava instruída com cópia da escritura de doação e de seu respectivo registro, ainda em 2016, no Cartório de Registro de Imóveis competente. O doador esclareceu, ainda, na referida impugnação, que o órgão municipal competente não foi comunicado, nem por ele, nem pelo donatário, da transmissão da propriedade do referido imóvel, pois a legislação local não os obrigava a prestar tal informação.

Sérgio de Oliveira, a seu turno, foi corretamente identificado como contribuinte do ITCMD devido em razão da doação por ele recebida, e pagou crédito tributário devido.

Considerando os dados acima, bem como as regras do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal acerca do lançamento tributário, constata-se que:

a) não poderá ser feito lançamento de IPTU contra Sérgio de Oliveira, em 2017, por ele já ter sido identificado, no ano anterior, como contribuinte do ITCMD incidente sobre a doação recebida.

b) princípio constitucional da anterioridade nonagesimal (noventena) impede o lançamento e a cobrança do IPTU antes de transcorridos 90 (noventa) da ocorrência de fato gerador do ITBI ou do ITCMD.

c) o lançamento do IPTU, antes de decorrido um ano do lançamento do ITCMD, constitui bitributação, bem como violação do princípio do não confisco e da anterioridade nonagesimal (noventena).

d) o lançamento de ofício do IPTU poderá ser revisto pelo Município, ainda em 2017, pois, embora a doação tenha ocorrido antes de 1° de janeiro de 2017, a Fazenda Pública não teve conhecimento de tal fato antes de o contribuinte apresentar sua impugnação.

e) o lançamento de ofício do IPTU poderá ser revisto, mas por órgão competente do Estado em que se localiza o referido Município, em obediência ao princípio constitucional da duplicidade instâncias de lançamento, e desde que obedecido o prazo prescricional.

14 – GABARITO

1 – A	3 – E	5 – C	7 – C	9 – D
2 – A	4 – A	6 – A	8 – B	10 – C

11 – CERTO	14 – B	17 – D	20 – D	23 – E
12 – A	15 – D	18 – D	21 – B	24 – D
13 – E	16 – CERTO	19 – D	22 – D	

15 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta aula está encerrada!

Mas atenção: além de estudar, é muito importante praticar! Por isso recomendo que você responda muitas questões relativas à matéria estudada. Assim, além das questões acima, você poderá buscar outras para responder.

Na próxima aula estudaremos o **ITBI**!

Acaso sobrevenha alguma dúvida ou queira fazer sugestões, estou à disposição!

Um forte abraço!

Prof. Rodrigo Martins

rodrigodireitotributario@gmail.com

@professorrodrigomartins

Fórum de Dúvidas do Portal do Aluno

ESSA LEI TODO MUNDO CONHECE:
PIRATARIA É CRIME.

Mas é sempre bom revisar o porquê e como você pode ser prejudicado com essa prática.

1.

Professor investe seu tempo para elaborar os cursos e o site os coloca à venda.

2.

Pirata divulga ilicitamente (grupos de rateio), utilizando-se do anonimato, nomes falsos ou laranjas (geralmente o pirata se anuncia como formador de "grupos solidários" de rateio que não visam lucro).

3.

Pirata cria alunos fake praticando falsidade ideológica, comprando cursos do site em nome de pessoas aleatórias (usando nome, CPF, endereço e telefone de terceiros sem autorização).

4.

Pirata compra, muitas vezes, clonando cartões de crédito (por vezes o sistema anti-fraude não consegue identificar o golpe a tempo).

5.

Pirata fere os Termos de Uso, adultera as aulas e retira a identificação dos arquivos PDF (justamente porque a atividade é ilegal e ele não quer que seus fakes sejam identificados).

6.

Pirata revende as aulas protegidas por direitos autorais, praticando concorrência desleal e em flagrante desrespeito à Lei de Direitos Autorais (Lei 9.610/98).

7.

Concurseiro(a) desinformado participa de rateio, achando que nada disso está acontecendo e esperando se tornar servidor público para exigir o cumprimento das leis.

8.

O professor que elaborou o curso não ganha nada, o site não recebe nada, e a pessoa que praticou todos os ilícitos anteriores (pirata) fica com o lucro.

Deixando de lado esse mar de sujeira, aproveitamos para agradecer a todos que adquirem os cursos honestamente e permitem que o site continue existindo.