

**APOSTILA**

# **IMPOSTOS MUNICIPAIS**

**LAÍS DEPRÁ MARTINS**  
(Aprovada na PGM/BH e PGE/SE)

**LAURA DEPRÁ MARTINS**  
(Aprovada na PGE/SP, PGE/PE, PGE/TO E PGM/BH)

**CEJUR**  
NORTE

## IMPOSTOS MUNICIPAIS

Os Municípios têm competência para instituir os três impostos previstos no art. 156 da CF/88:

**IPTU** – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana;

**ITBI** – Imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis

**ISS** – Imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Exceto no caso de reforma da CF via emenda constitucional, não é possível aos Municípios instituírem outros impostos além desses três. Portanto, ao contrário da União que tem competência residual e extraordinária (arts. 154, I e II da CF), **a competência municipal para instituição de impostos é exaustiva.**

---

### 1. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU

---

Cabe ao Município a instituição do IPTU, mediante a edição de lei ordinária específica.

O referido imposto, incidente sobre **imóveis localizados em áreas urbanas**, é predominantemente **fiscal**, já que constitui importante fonte de arrecadação municipal, sem prejuízo de sua excepcional utilização extrafiscal, prevista no art. 182, §4º, II da CF, que será analisada oportunamente.

Também é classificado tradicionalmente como imposto **real**, já que incide objetivamente sobre uma coisa (propriedade imobiliária urbana), e não leva em consideração aspectos pessoais/subjetivos do contribuinte

É imposto **direto**, uma vez que não há transferência do encargo econômico-financeiro à pessoa diferente daquela definida em lei como

sujeito passivo, ou seja, o sujeito passivo previsto na lei é o mesmo que deve arcar com o tributo.

E por fim, pode ser progressivo em razão do valor do imóvel (progressividade fiscal) e caso a propriedade não esteja cumprindo sua função social (progressividade extrafiscal). (Obs.: As hipóteses de progressividade serão estudadas adiante).

Outro imposto incidente sobre a propriedade imobiliária, o **ITR** (imposto sobre a propriedade territorial rural), incide sobre **imóveis situados em área rural** e é imposto de competência da União. Tem finalidade marcadamente extrafiscal, uma vez que suas alíquotas devem ser fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, §4º, I, da CF).

### **1.1 Fato gerador**

Segundo o art. 32 do CTN, o fato gerador do IPTU é “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.”

Apesar da CF afirmar que o IPTU é imposto incidente sobre a propriedade, o CTN dispõe que ele incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel. (Obs.: No caso de posse de bem imóvel, o STJ proferiu importante decisão recentemente, que será estudado no tópico sobre contribuinte.)

#### **Julgado correlato ao tema**

Segundo o STJ, “o fato de parte de um imóvel urbano ter sido declarada como Área de Preservação Permanente (APP) e, além disso, sofrer restrição administrativa consistente na proibição de construir

(nota *non aedificandi*) não impede a incidência de IPTU sobre toda a área do imóvel” (REsp 1.482.184/RS).

Nesse caso, entendeu o STJ que o fato gerador do IPTU permanece íntegro, qual seja, a propriedade do bem imóvel. A restrição de uso ou a limitação administrativa de proibição de construir não impede que haja disposição, utilização ou, até mesmo a alienação da propriedade.

Obs.: Interessante mostrar aqui uma linha de raciocínio um pouco diferente adotada pelo STJ no caso de imóvel rural invadido (por exemplo, pelo MST). Nessa hipótese, o STJ entende inexigível o ITR, uma vez que desaparece a possibilidade de uso ou fruição do bem, desaparecendo assim, a base material do fato gerador do ITR (Resp. 1.144.982/PR).

A definição de bem imóvel por natureza ou por acessão física utilizada pela doutrina é aquela dada pelo Código Civil de 1916 (diploma que estava em vigor quando da edição do CTN), diante da lacuna do atual CC.

Assim, são **bens imóveis por natureza** o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

São **bens imóveis por acessão física** tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação ou dano.

O IPTU incide sobre os dois grupos de imóveis (por natureza e por acessão física), assim, por exemplo, se o contribuinte ampliar a área construída de seu imóvel (acessão física), haverá um aumento do imposto incidente.

### Aprofundando o tema

Interessante perceber que, na definição do fato gerador do ITR, apenas foram incluídos os bens imóveis por natureza, de forma que, o que o homem incorpora ao solo, como as plantações características das zonas rurais, não está sujeito ao referido imposto. Essa regra está em acordo com a extrafiscalidade do ITR, evitando que a exploração da propriedade rural causasse um aumento da exação, o que seria um verdadeiro desestímulo ao cumprimento da função social da propriedade.

Por outro lado, no caso do IPTU, há incidência sobre imóveis por natureza e por acessão física, o que está em consonância como caráter fiscal desse imposto.

Em outras palavras, o ITR incide apenas sobre a terra e o IPTU incide sobre a terra e as edificações.

De fato, essa diferenciação é feita pela própria Constituição, já que define o ITR como imposto sobre a propriedade **territorial** rural e o IPTU como imposto sobre a propriedade **territorial e predial** urbana.

Em relação à definição da expressão “zona urbana”, de acordo com o caput do art. 32, o IPTU incide sobre imóveis localizados na zona urbana, definida em lei municipal. O §1º desse dispositivo assim dispõe:

“§ 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.

§ 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”

Como visto, o art. 32 traz as condições para que uma área seja considerada de zona urbana. O §1º dispõe que lei municipal deve definir a zona urbana. Para isso, o legislador listou um conjunto de melhoramentos, dentre os quais o Município deve propiciar ao menos dois para que seja possível definir determinada área como zona urbana.

### **Importante**

Mesmo que o CTN tenha utilizado o critério topográfico para incidência do IPTU, é entendimento predominante na jurisprudência do STF e do STJ o de que estão em vigor as disposições do art. 15 do Decreto-lei 57/1966, segundo as quais **o imóvel destinado a exploração extrativista vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial se sujeita ao ITR, mesmo que situado em área urbana do município.**

Desse modo, não se pode analisar isoladamente o critério da localização previsto no CTN, pois deve-se levar em cotejo o art. 15 do Dec.lei 57/66, do que conclui-se que não incide IPTU quando o imóvel,

mesmo que situado em zona urbana, tenha destinação rural (extrativista vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial).

“O critério da localização do imóvel é insuficiente para que se decida sobre a incidência do IPTU ou ITR sendo necessário observar-se o **critério da destinação econômica**, conforme já decidiu a Egrégia 2ª Turma, com base em posicionamento do STF sobre a vigência do DL n 57/66. (STJ. AgRg no REsp 679.173/SC, rel.Min. Denise Arruda, 1ªT.j. em 11-09-2007)”.

Segundo o §2º do art. 32 do CTN, a lei municipal poderá prever um outro conceito para incidência de IPTU, qual seja, o de “área urbanizável ou de expansão urbana:

“§ 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.”

O Profº Marcio André, do Dizer o Direito, define que área urbanizável ou de expansão urbana “é como se fossem áreas para onde a “cidade” está crescendo (expandindo) e que, por estar no início da expansão, ainda não há tantos melhoramentos feitos pelo Poder Público. Apesar disso, já pode cobrar IPTU, até para ter recursos para conseguir fazer os referidos melhoramentos.”

Nesse sentido, o STJ entende que pode incidir IPTU sobre imóvel situado em área urbanizável ou de expansão urbana mesmo que ainda não existam os melhoramentos previstos no art. 32, § 1º do CTN, relatados acima. Esse é o teor da novíssima súmula 626:

**Súmula 626-STJ:**

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. (STJ. 1ª Seção. Aprovada em 12/12/2018, DJe 17/12/2018.)

O exemplo típico dessas áreas são os sítios de recreio: “É legal a cobrança do IPTU dos sítios de recreio, localizados em zona de expansão urbana definida por legislação municipal, mesmo que não contenha os melhoramentos previstos no art. 31, § 1º, do CTN. (STJ. 2ª Turma. AgRg no REsp 783.794/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 15/12/2009.)”

## 1.2 Contribuinte

De acordo com o art. 34 do CTN, contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

O proprietário é a pessoa que consta no registro do imóvel em Cartório. O titular do domínio útil é quem recebeu do proprietário o direito de usar, gozar e dispor da propriedade, conservando o domínio direito, é o caso, por exemplo, do enfiteuta ou foreiro. E o possuidor é todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

A questão mais importante deste tópico diz respeito ao possuidor. **O STJ entende que somente pode ser considerado contribuinte do IPTU o possuidor que tenha *animus domini*** (ânimo de deter o bem como dono). Assim, para a Corte, o locatário ou o comodatário não poderão ser

acionados como contribuinte do referido imposto. Diante desse entendimento, veja a recente súmula 614:

**Súmula 614-STJ:**

O locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado nem para repetir indébito desses tributos. STJ. 1ª Seção. Aprovada em 09/05/2018, DJe 14/05/2018 (Info 624).

Confira a explicação do Profº Marcio André, do Dizer o Direito: O STJ, ao interpretar o art. 34 do CTN, afirma que a posse tributária é a que exterioriza o domínio, não aquela exercida pelo locatário ou pelo comodatário.

Assim, o possuidor até pode ser considerado contribuinte do IPTU, mas, para isso, é necessário que ele seja um possuidor que tenha *animus domini*.

Desse modo, contribuinte do IPTU, na visão do STJ, é:

- o proprietário do imóvel;
- o titular do domínio útil do imóvel; ou
- o possuidor do imóvel, a qualquer título, desde que tenha *animus domini*.

**OBS.:** Não confunda: O Código Civil (art. 1.196), adotou, como regra, a Teoria Objetiva de Ihering, segundo a qual, não é necessário que o possuidor tenha ânimo de dono sobre a coisa, mas apenas que detenha a coisa (*corpus*) de forma a exercer poderes próprios de proprietário.

Entretanto, para o STJ, nas relações tributária decorrentes da sujeição passiva do IPTU, somente o possuidor que tenha *animus domini* pode ser contribuinte do imposto.

Nesse sentido, quando há cláusula contratual na qual se desloca o encargo tributário do IPTU para o inquilino – obrigação civil muito corriqueira nas locações – isso não gera força jurídica perante o Fisco. Ademais, conforme dispõe o art. 123 do CTN, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, no intuito de se alterar a sujeição passiva tributária.

Por fim, segundo entendimento do STJ, o art. 34 do CTN traz alternativas para o legislador municipal, que pode optar por definir qualquer dos sujeitos previstos no dispositivo (proprietário, titular do domínio útil ou possuidor) como contribuinte do imposto.

Como exemplo, extraído do REsp 1.111.202/SP, no compromisso de compra e venda, o promitente vendedor tem a propriedade (é o proprietário registrado em registro de imóveis) e o promitente comprador tem a posse do imóvel com *animus domini*, de forma que a lei municipal pode eleger um ou outro como contribuinte do IPTU. Nesse sentido, veja a súmula 399 do STJ:

### Súmula 399 – STJ

Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.

**Obs.:** Sobre essa súmula, Ricardo Alexandre faz uma ponderação pertinente: Lembre-se que, de acordo com o art. 164, III, “a”, da CF, cabe exclusivamente à **lei complementar** de caráter nacional a definição dos contribuintes dos impostos (além dos fatos geradores e bases de cálculo). Nesse sentido, o CTN (norma de caráter nacional que foi recepcionada com status de lei complementar) definiu como contribuintes do IPTU o

proprietário, titular do domínio útil ou possuidor. Assim, o que a súmula quer dizer é que cabe a legislação municipal definir uma das alternativas de contribuintes já estabelecida pelo CTN.

### **1.3 Base de Cálculo**

De acordo com o CTN (art. 33), a base de cálculo do IPTU é o **valor venal do imóvel**. De acordo com o Prof<sup>o</sup> Sabbag, “quanto à dimensão semântica da expressão “valor venal”, pode-se afirmar que é crível considerar tal valor como o preço à vista que o imóvel alcançaria se colocado à venda em condições normais no mercado imobiliário”.

O parágrafo único do dispositivo assevera que “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.”

#### **Importante**

Não esqueça que as alterações da base de cálculo do IPTU não estão sujeitas à noventena (anterioridade nonagesimal), por força do art. 150, §1º, da CF/88. Assim, é possível que ocorra a fixação do valor venal de um imóvel no fim do ano e que a referida modificação possa ser aplicada no 1º dia do exercício seguinte, já que desse modo, respeita-se a anterioridade, mas não se sujeita ao prazo de 90 dias para cobrança.

Lembre-se que essa mesma regra é utilizada para alteração da base de cálculo do IPVA, tributo estadual.

Convém lembrar que a majoração da base de cálculo do imposto somente poderá ocorrer mediante a edição de lei. Contudo, a simples atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo do IPTU com

índices oficiais de correção monetária pode ser feita por meio de decreto do Poder Executivo, haja vista não se tratar de majoração do tributo (art. 97, §2º, CTN).

#### **Julgado correlato ao tema**

“A base de cálculo do IPTU é o VALOR VENAL do imóvel (art. 33 do CTN). Os Municípios não podem alterar ou majorar, por decreto, a base de cálculo do IPTU, sob pena de violação ao art. 150, I, da CF/88. A simples atualização do valor monetário da base de cálculo poderá ser feita por decreto do Prefeito. Assim, os Municípios podem atualizar, anualmente, o valor dos imóveis, com base nos índices oficiais de correção monetária, visto que a atualização não constitui aumento de tributo (art. 97, § 1º, do CTN) e, portanto, não se submete à reserva legal imposta pelo art. 150, I, da CF/88. Conclusão: é inconstitucional a majoração, sem edição de lei em sentido formal, do valor venal de imóveis para efeito de cobrança do IPTU acima dos índices oficiais de correção monetária.” STF. Plenário. RE 648245/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 1/8/2013 (repercussão geral) (Info 713)

Corroborando com o entendimento acima, dispõe a **súmula 160 do STJ** que “É defeso ao Município atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.

#### **1.4 Alíquotas**

As alíquotas do IPTU poderão ser livremente estipuladas pelos Municípios, desde que, obviamente, não sejam tão elevadas a ponto de caracterizar um confisco, o que é vedado constitucionalmente (art. 150,

IV, da CF/88). De fato, existem três critérios de caracterização de alíquota no IPTU, a seguir:

#### **1.4.1 Progressividade fiscal em razão do valor do imóvel**

De acordo com Profº Sabbag, “a progressividade é técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame.”

A Emenda Constitucional 29/2000 estabeleceu a progressividade das alíquotas do IPTU em razão do valor do imóvel (art. 156, §1º, I). Assim, o aumento da base de cálculo (valor venal do imóvel) corresponde a um incremento na alíquota.

De fato, vários Municípios, antes mesmo da autorização da EC 29, adotavam tal prática, argumentando que presumia-se que os imóveis mais valiosos pertenciam à contribuintes com maior capacidade contributiva. Ocorre que, o STF considerou inconstitucionais tais legislações ao argumento de que antes da EC 29, a CF/88 não previa a progressividade em razão do valor do imóvel. Para o STF, essa lacuna era proposital e, não havendo previsão expressa, os Municípios estavam proibidos de instituir a progressividade em razão do valor.

Antes da EC 29 só era válida uma forma de progressividade no IPTU: a progressividade para cumprir a função social da propriedade. Logo, as leis municipais que trouxeram progressividade fiscal antes da EC 29/2000 eram inconstitucionais. Veja o teor da súmula 668:

**Súmula 668 – STF**

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.

(Obs.: A parte final da referida súmula diz respeito a progressividade extrafiscal do art. 182, §4º, da CF, que será vista adiante).

Para o STF, somente os tributos pessoais (que não é caso do IPTU, tido como imposto real) poderiam ter sua incidência ajustada de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo, por isso considerou inconstitucionais as leis municipais que estabeleciam a progressividade do IPTU com base no valor do imóvel, antes da autorização expressa da EC 29/2000. Note que a EC 29 criou apenas uma exceção à regra, assim, não é correta a afirmação genérica no sentido de que com a referida emenda os impostos reais passaram a ser progressivos.

Atente-se para o fato de que a inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU não afastou a cobrança total do tributo, pois permaneceu exigível o valor resultante da aplicação alíquota mínima prevista legalmente. Assim, para o STF, essas leis municipais são inconstitucionais somente na parte relativa à progressividade das alíquotas (esse entendimento está baseado na teoria da divisibilidade da lei, segundo a qual apenas a parte viciada da norma é declarada inconstitucional). (STF. Plenário. RE 602347/MG, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 4/11/2015 - repercussão geral. Info 806).

**Atenção**

Em 2013, no RE 562.045/RS, o STF, promovendo interessante evolução de seu entendimento, aceitou a progressividade das alíquotas do ITCMD (imposto estadual também classificado como real).

Apesar da tendência de se considerar possível o ajuste dos impostos reais à capacidade contributiva do sujeito passivo, recomenda-se que, em provas de concursos, sejam consideradas corretas as assertivas que trazem o entendimento expresso na Súmula 668 do STF, que diz respeito ao IPTU.

Portanto, em resumo, em relação à progressividade das alíquotas do IPTU com base no valor do imóvel, deve-se observar o seguinte:

- só é legítima a partir da EC 29/2000
- é caracterizada como progressividade fiscal.
- deve-se ater à limites razoáveis, sob pena de ter efeito confiscatório.

Além disso, o STF entende não ser possível a progressividade das alíquotas do IPTU baseada no número de imóveis do sujeito passivo, conforme prevê a súmula 589:

#### **Súmula 589 - STF**

É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do Imposto Predial e Territorial Urbano em função do número de imóveis do contribuinte.

#### **1.4.2 Progressividade extrafiscal**

Diferentemente da progressividade fiscal (aquela baseada no valor do imóvel), que só foi instituída com EC 29/2000, a progressividade extrafiscal já constava do texto originário da Constituição.

É considerada extrafiscal pois tem como objetivo estimular o cumprimento da função social da propriedade por meio da agravamento da carga tributária incidente em imóvel urbano não aproveitado adequadamente. A arrecadação aos cofres públicos é mero efeito dessa aplicação.

Segundo o art. 182, §4º, II da CF, a instituição do IPTU progressivo no tempo deve ocorrer, após o parcelamento ou edificação compulsórios, quando o proprietário do solo urbano não promover seu adequado aproveitamento:

“§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.”

A progressividade extrafiscal está regulada pelo Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001), que estipula as seguintes regras como consequência pelo descumprimento dos prazos e condições para o parcelamento e edificações compulsórios do solo urbano (art. 7º):

- a majoração da alíquota do IPTU pelo prazo de 5 anos consecutivos;
- o valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado em lei municipal específica;

- a alíquota não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de 15%;
- vedada a concessão de isenções ou de anistia.

### **1.4.3 Diferenciação de alíquotas de acordo com o uso e a localização do imóvel**

Dispõe o art. 156, §1º, II, da CF/88, que o **IPTU poderá ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel**. Segundo Ricardo Alexandre, essa diferenciação de alíquotas **não** pode ser considerada como mais um caso de progressividade.

Alguns autores chamam a diferenciação de alíquotas pela localização e uso de “seletividade do IPTU”. É o caso de Hugo de Brito Machado e Ricardo Lobo Torres.

A possibilidade de diferenciação de alíquotas estudada nesse tópico também foi instituída pela EC29/2000.

A alíquota pode variar com o **uso** do imóvel, assim, pode haver alíquotas diferentes para imóveis residenciais, comerciais e industriais. Também é possível a diferenciação de alíquotas de acordo com a **localização** do imóvel, distinguindo-se bairros de classe alta, média ou baixa, por exemplo.

Por fim, em observância ao princípio da isonomia, antes mesmo da possibilidade de diferenciação de alíquotas de acordo com o uso do imóvel, o STF entendeu ser possível a redução do IPTU sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário que não possua outro, cristalizado na súmula a seguir:

**Súmula 539 – STF**

É constitucional a lei do município que reduz o Imposto Predial Urbano sobre o imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.

### **1.5 Lançamento**

O IPTU é tributo sujeito a **lançamento de ofício**. Assim, o Fisco constituiu o crédito tributário utilizando-se das informações constantes no seu banco de dados referentes às propriedades imobiliárias existentes na zona urbana do Municípios. O sujeito passivo, então, não participa do procedimento do lançamento.

O CTN não prevê a forma como o contribuinte deverá ser notificado de que houve o lançamento de ofício e de que ele deverá pagar o imposto. Diante dessa lacuna, a jurisprudência entende que a legislação que rege cada tributo poderá disciplinar o meio idôneo para essa notificação.

De acordo com o STJ, por exemplo, a simples remessa do carnê para pagamento do IPTU ao endereço do contribuinte configura a notificação do lançamento:

#### **Súmula 397 – STJ**

O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço.

Apesar de ser a adotada pela maioria das leis municipais, o envio do carnê é apenas uma das modalidades possíveis, que não exclui outras eventualmente mais convenientes para a Administração, como é o caso da divulgação de um calendário de pagamento, com instruções para os contribuintes fazerem o pagamento do gravame.

Com a notificação do contribuinte para o pagamento do tributo ocorre a constituição definitiva do crédito tributário. Diz-se, então, que a notificação do contribuinte para o recolhimento do IPTU perfectibiliza a constituição definitiva do crédito tributário.

Se o contribuinte não pagar o imposto na data estipulada, o Fisco possui o prazo de 5 anos para ajuizar a execução fiscal, cobrando o tributo: “Art. 174 do CTN: A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”

Mas, quando inicia a contagem do prazo prescricional para que o Fisco ajuíze a execução cobrando o IPTU não pago?

Segundo entendimento do STJ, a pretensão executória surge somente a partir do dia seguinte ao vencimento estabelecido no carnê encaminhado ao endereço do contribuinte ou da data de vencimento fixada em lei local e amplamente divulgada através de calendário de pagamento:

“O termo inicial do prazo prescricional da cobrança judicial do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU - inicia-se no dia seguinte à data estipulada para o vencimento da exação. STJ. 1ª Seção. REsp 1.658.517-PA, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 14/11/2018 (recurso repetitivo) (Info 638)”

Para o STJ, a constituição definitiva do IPTU ocorre com a notificação do contribuinte para pagamento. Perceba que a parte final do art. 174 traz a constituição definitiva do crédito tributário como o início no prazo prescricional, que no caso do IPTU, seria a data da notificação do sujeito passivo.

Ocorre que o STJ fez uma releitura dessa parte final do dispositivo e decidiu que o prazo prescricional deverá ser contado a partir do dia

seguinte à data estipulada como vencimento do imposto. Note que antes de passar a data do vencimento do tributo, o Fisco ainda não poderá executar o contribuinte, que ainda nem pode ser considerado devedor.

Segundo o Prof<sup>o</sup> Marcio André, o art. 174 do CTN deve ser lido da seguinte forma: a ação para a cobrança do crédito tributário decorrente de IPTU prescreve em cinco anos, contados do dia seguinte à data estipulada para o vencimento da exação.

**Atenção!!!** Caso seja cobrada a redação literal do art. 174 em provas objetivas, essa alternativa está correta. No entanto, se for falado em “entendimento do STJ”, deve-se adotar o entendimento acima.

Veja outra situação interessante sobre o tema: o Fisco, ao notificar o contribuinte do lançamento do imposto, por meio de envio do carnê, geralmente concede duas formas de pagamento:

- pagamento em cota única (à vista) mediante algum desconto;
- pagamento parcelado (em 10x, por exemplo).

Suponha que Maria recebeu o carnê do IPTU do ano de 2018 da forma acima exposta, podendo optar pelo pagamento à vista ou parcelado. Agora suponha que Maria não efetua o pagamento do imposto, possibilitando ao fisco ajuizar execução fiscal para cobrar o crédito correspondente no prazo de 5 anos, conforme exposto anteriormente. Então, qual seria o termo inicial? Um dia após a data estipulada para pagamento da cota única ou um dia depois de terminado o prazo para pagamento parcelado?

O Fisco municipal defende a tese de que, durante o prazo oferecido para parcelamento, não estaria correndo a prescrição, uma vez que parcelamento é causa de suspensão do crédito tributário.

Contudo, em casos como esse, o STJ entendeu que o prazo prescricional começa a correr um dia após o pagamento em cota única. Assim, o Tribunal definiu a tese de que o parcelamento de ofício

da dívida tributária não configura causa interruptiva da contagem da prescrição, uma vez que na situação em apreço não há negociação ou anuência do contribuinte, sendo uma liberalidade concedida pelo fisco de forma unilateral. Desta forma:

O parcelamento de ofício da dívida tributária não configura causa interruptiva da contagem da prescrição, uma vez que o contribuinte não anuiu. STJ. 1ª Seção. REsp 1.658.517-PA, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 14/11/2018 (recurso repetitivo) (Info 638).

### **1.6 Informações adicionais**

“A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal, não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Nessa hipótese é constitucional a cobrança do IPTU pelo Município.

Ex: a União, proprietária de um terreno localizado no Porto de Santos, arrendou este imóvel para a Petrobrás (sociedade de economia mista), que utiliza o local para armazenar combustíveis. Antes do arrendamento, a União não pagava IPTU com relação a este imóvel em virtude da imunidade tributária recíproca. Depois que houve o arrendamento, a Petrobrás passa a ter que pagar o imposto. STF. Plenário. RE 594015/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 6/4/2017 (repercussão geral) (Info 860).”

A imunidade recíproca das pessoas jurídicas de direito público foi criada pelo constituinte para proteção do pacto federativo, não havendo sentido estendê-la a empresa privada arrendatária de bem público que o utiliza para fins comerciais. Lembre-se que, as empresas estatais que

explorem atividade econômica não gozam do benefício da imunidade recíproca.

“Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo.

Ex: a União celebrou contrato de concessão de uso de imóvel com uma empresa privada por meio da qual esta última poderia explorar comercialmente determinado imóvel pertencente ao patrimônio público federal. A empresa privada queria deixar de pagar IPTU alegando que o imóvel gozaria de imunidade tributária. O STF não aceitou a tese e afirmou que não incide a imunidade neste caso. STF. Plenário. RE 601720/RJ, rel. orig. Min. Edson Fachin, red. p/ o ac. Min. Marco Aurélio, julgado em 6/4/2017 (repercussão geral) (Infos 860 e 861).”

Assim, caso fosse reconhecida a imunidade na situação narrada, ter-se-ia, como efeito colateral, vantagem competitiva artificial em favor da empresa privada, que possuiria um ganho em relação a seus concorrentes. Afinal, a retirada de um custo permite o aumento do lucro ou a formação de preços menores, o que provoca desequilíbrio nas relações de mercado. Desse modo, não se pode aplicar a imunidade tributária recíproca se o bem está desvinculado de finalidade estatal.

### **Como esse assunto foi cobrado em 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.

**Gabarito D**

### **Súmula Vinculante nº 52 – STF**

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da CF, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas. STF. Plenário. Aprovada em 17/06/2015

**E se o imóvel do partido, entidade ou instituição estiver vago ou não edificado, ele, mesmo assim, gozará da imunidade?** SIM. O fato de o imóvel estar vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para retirar a garantia constitucional da imunidade tributária. Não é possível considerar que determinado imóvel está voltado a finalidade

diversa da exigida pelo interesse público apenas pelo fato de, momentaneamente, estar sem edificação ou ocupação. Em suma, essa imunidade tributária é aplicada aos bens imóveis, temporariamente ociosos, de propriedade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos que atendam os requisitos legais. **Esse tema é polêmico, mas a posição acima é a que prevalece no STF e STJ.**

STJ. 2ª Turma. AgRg no AREsp 444.193-RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 4/2/2014 (Info 534). STF. Plenário. RE 767332/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 31/10/2013

Na prova para o cargo de Procurador do Estado de Mato Grosso/2016, elaborada pela FCC, foi considerada correta a seguinte assertiva: **“Aplica-se a imunidade tributária para fins de incidência de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU aos imóveis temporariamente ociosos e sem qualquer utilização pertencentes a um determinado partido político.”**

### **IPTU – obrigação *propter rem***

Os débitos de IPTU (e da taxa de coleta domiciliar) são considerados como obrigações *propter rem*, conforme preceitua o art. 130 do CTN. Isso significa que são obrigações que acompanham a coisa e vinculam todo e qualquer proprietário ou possuidor do imóvel, já que aderem ao título de propriedade ou à posse.

Esse entendimento restou sedimentado de maneira reflexa no REsp 1073846/SP, j. 25.11.2009: “(...) 4. Os impostos incidentes sobre o patrimônio (ITR e IPTU) decorrem de relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible encartado, exclusivamente, na titularidade de direito real, razão pela qual consubstanciam obrigações *propter rem*, impondo-se sua assunção a

todos aqueles que sucederem ao titular do imóvel. 5. Conseqüentemente, a obrigação tributária, quanto ao IPTU e ao ITR, acompanha o imóvel em todas as suas mutações subjetivas, ainda que se refira a fatos impositivos anteriores à alteração da titularidade do imóvel, exegese que encontra reforço na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão prevista nos artigos 130 e 131, I, do CTN (...).”

### **Como esse assunto foi cobrado em 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

**Gabarito E**

## 2. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI

O CTN trata somente de um imposto de transmissão (arts. 35 a 42), de competência estadual, porém, na CF de 88 foi prevista a criação de dois impostos de transmissão, um estadual (ITCMD) e outro municipal (ITBI).

Assim, se a transmissão é *causa mortis* (herança e legados - transmissão decorrente do falecimento de pessoa natural), incide ITCMD; se é *inter vivos*, deve-se verificar se ocorreu por ato oneroso ou a título gratuito. No primeiro caso, incide ITBI, no segundo, o ITCMD. Em ambas as hipóteses, a tributação tem finalidade **fiscal**.

Transmissão <i>causa mortis</i>	ITCM	
Transmissão <i>inter vivos</i>	a título gratuito (doação)	ITCM
	por ato oneroso	ITBI

Dispõe o art. 156, II, da CF: Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: 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.

Segundo entendimento tradicional do STF, por ser um **tributo real** (que incide sobre coisas), não é possível a aplicação de alíquotas progressivas:

#### **Súmula 656 – STF:**

É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel.

Obs. Não esqueça que o STF (RE 562.045/RS), em decisão que demonstra possível evolução de seu entendimento, considerou possível a instituição de alíquotas progressivas para o ITCMD, imposto estadual também considerado real.

### **2.1 Fato Gerador**

Para facilitar os estudo, vamos destrinchar o art.156, II, da CF. Assim, o fato gerador do ITBI é:

- transmissão *inter vivos* de bens imóveis (por natureza ou acessão física) por ato oneroso. Ex.: compra e venda de um apartamento;
- transmissão *inter vivos* de direitos reais sobre imóveis por ato oneroso (exceto os direitos reais de garantia). Ex.: instituição de superfície onerosa;
- cessão onerosa de direitos relativos à aquisição de bens imóveis.

Os direitos reais estão descritos no art. 1.225 do Código Civil (como exemplo, tem-se a superfície, a servidão, o usufruto). Por outro lado, estão excluído da incidência do ITBI as transmissões de direitos reais de garantia (penhor, hipoteca e anticrese). Como o penhor se refere à bens móveis, as exceções à incidência do ITBI são apenas a hipoteca e a anticrese.

O ITBI não incide também sobre as transmissões originária, como por usucapião, por acessão (art. 1248, CC) e por desapropriação.

De acordo com o art. 1245 do Código Civil, **transfere-se a propriedade, por ato entre vivos, mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.**

### **ATENÇÃO!**

Segundo o professor Ricardo Alexandre, em que pese a maioria dos Municípios do Brasil exigir, por meio de lei, o pagamento do tributo no momento do registro da escritura pública no Cartório de Notas (o que ocorre antes do registro no Cartório de Imóveis), a jurisprudência do STJ é firme no sentido de que a cobrança do tributo só pode ser efetivada após o segundo registro: "1. O fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis ocorre com a transferência efetiva da propriedade ou do domínio útil, na conformidade da lei civil, com o **registro no cartório imobiliário**. 2. A cobrança do ITBI sem obediência dessa formalidade ofende o ordenamento jurídico em vigor" (STJ, 2ª T., RMS 10.650/DF, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 16.06.2000, DJ 04.09.2000, p. 135).

Assim, correto afirmar que a cobrança do ITBI é devida no momento do registro da compra e venda na matrícula do imóvel, assertiva já explorada em provas de concurso.

Por fim, registre-se que se o contrato submetido a registro consistir em mero contrato preliminar de **promessa de compra e venda**, não

haverá incidência do imposto, mesmo que o registro se efetive no Cartório de Imóveis, uma vez que **não há transmissão da propriedade**, não se realizando, portanto, o fato gerador do ITBI. Nesse sentido:

"A transferência do domínio sobre o bem torna-se eficaz a partir do registro público, momento em que incide o Imposto Sobre Transferência de Bens Imóveis (ITBI), de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Logo, a promessa de compra e venda não representa fato gerador idôneo para propiciar o surgimento de obrigação tributária. 3. Agravo regimental a que se nega provimento." (ARE 807255 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 06/10/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-218 DIVULG 29-10-2015 PUBLIC 03-11-2015).

### **Como esse assunto foi cobrado em prova**

#### **CESPE - 2018 - PGM - João Pessoa - PB - Procurador do Município**

A procuradoria de determinado município foi consultada acerca da incidência de ITBI sobre contratos de promessa de compra e venda de imóvel e sobre aquisição de propriedade mediante usucapião.

**De acordo com a jurisprudência dos tribunais superiores, é correto afirmar que**

- a) não deverá haver incidência de ITBI em nenhuma das hipóteses.
- b) deverá haver incidência de ITBI apenas na primeira hipótese.
- c) deverá haver incidência de ITBI apenas na segunda hipótese.
- d) deverá haver incidência de ITBI em ambas as hipóteses.
- e) somente deverá haver incidência de ITBI no primeiro caso se houver pagamento de arras.

**Gabarito A**

## **2.2.Município competente para cobrança**

Como se trata de transferência de **bens imóveis** e direitos a eles relativos, o imposto compete ao **Município da situação do bem** (art. 156, §2º, II, da CF).

Assim, por exemplo, se um imóvel está localizado na cidade de Belém-PA, pertence a um proprietário residente em Paragominas – PA e é alienado a alguém domiciliado em Manaus-AM, o imposto é devido à Belém, município da situação do bem.

### **2.3 Base de Cálculo**

A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

O Profº Ricardo Alexandre assevera que apesar de se considerar a mesma base de cálculo para o ITBI e o IPTU – o valor venal do imóvel- a jurisprudência entende que na prática os valores são distintos. Isso porque, enquanto o cálculo do IPTU considera uma planta genérica de valores, o ITBI deve ser calculado a partir da transação efetivamente realizada (valor venal real do bem), que apresenta uma avaliação de mercado mais precisa.

Se o Fisco verificar que o valor da transação indicado pelo contribuinte notoriamente não corresponder à realidade do mercado – prática muito comum no Brasil – ele poderá arbitrar o valor devido do imposto, nos termos do art. 148 do CTN.

Por fim, o STJ (REsp 1.188.655/RS) entende que, se o imóvel foi adquirido em hasta pública, a base de cálculo será o valor da arrematação e não o da avaliação judicial.

### **2.4 Contribuinte**

O contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei (art. 42 do CTN). Assim, entende-se que o legislador municipal tem autonomia para definição do contribuinte do ITBI, desde que a indicação recaia sobre uma das partes da operação.

De fato, a maioria das leis municipais define como contribuinte o adquirente do bem ou direito.

## **2.5 Lançamento**

O ITBI é lançado por declaração. De tal modo, a autoridade administrativa constitui o crédito tributário com base em informações prestadas pelo próprio sujeito passivo.

Eventuais omissões do contribuinte no dever de prestar informações podem ensejar, respeitado o prazo decadencial, o lançamento de ofício do tributo devido.

## **2.6 Imunidades**

### **2.6.1 A imunidade nos eventos societários**

O art. 156, § 2º, I, da CF/88 determina algumas operações em que não haverá incidência de ITBI. Por se tratar de não incidência disposta pelo próprio texto constitucional, trata-se, em verdade, do que a doutrina chama de "imunidade". Confira o dispositivo:

§ 2º O imposto previsto no inciso II (ITBI):

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente

de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

Assim, nota-se que o legislador constituinte optou por imunizar algumas operações societárias, com a finalidade de estimular a capitalização e desenvolvimento das empresas, evitando que a tributação por ITBI desestimulasse a formalização de tais negócios. A referida imunidade também pode ser classificada como objetiva, pois independe do sujeito que esteja praticando a operação imune, bastando que se enquadre na regra constitucional.

Dessa forma, percebe-se que, quando a CF determina que não haverá incidência de ITBI sobre a transmissão de bens e direitos incorporados ao patrimônio de uma pessoa jurídica em realização de capital, significa que, na criação de uma determinada sociedade, caso um dos sócios deseje integralizar sua quota por meio de um bem imóvel, transferindo-o para a pessoa jurídica, sobre tal operação não haverá incidência de ITBI.

Do mesmo modo, em se tratando de transmissão de bens decorrentes de fusão, incorporação ou cisão de pessoa jurídica, não haverá tributação pelo ente municipal, mediante ITBI. Contudo, nesses casos, a CF determina que, se a atividade preponderante do adquirente for, justamente, a compra e venda desses bens e direitos, locação de bens imóveis, ou ainda, arrendamento mercantil, haverá incidência na transmissão. Como exemplo, incide ITBI na atividade de uma incorporadora imobiliária ao incorporar nova imobiliária ao seu patrimônio, por tratar-se de sua atividade precípua.

**Como esse assunto foi cobrado em prova****VUNESP - 2018 - TJ-SP - Titular de Serviços de Notas e de Registros - Provimto**

**A respeito do Imposto sobre Transmissão “Inter vivos” de bens imóveis - ITBI, é correto afirmar que**

- a) não incide sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, mesmo que a atividade preponderante do adquirente seja a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.
- b) sua instituição compete ao Município onde se realiza a transmissão.
- c) sua instituição compete ao Estado da situação do bem.
- d) não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital.

**Gabarito D****2.6.2 Imunidade na transferência decorrente de reforma agrária**

Outro dispositivo constitucional traz regra imunizante que acaba por refletir também no imposto de transmissão municipal. Trata-se da imunidade na transferência decorrente de reforma agrária. Veja:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte

anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

(...)

**§ 5º São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.**

Podemos colocar como causa desta imunidade tributária a não incidência na aquisição originária por desapropriação, conforme inclusive já determinou o STF, e também, o objetivo de não onerar o procedimento expropriatório, ou seja, não dificultar a realização da reforma agrária, conforme se verifica a seguir:

“O usucapião e a desapropriação são formas de aquisição originária de propriedade e, por isso, não autorizam a incidência do ITBI.”(STF, *RDA* 73:160 e *RTJ*, 117:652).

"(...) o § 5º do art. 184 da Constituição, embora aluda à isenção de tributos com relação às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, não concede isenção, mas, sim, imunidade, que por sua vez tem por fim não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária, sendo que os títulos da dívida agrária constituem moeda de pagamento da justa indenização devida pela desapropriação de imóveis por interesse social e, dado o seu caráter indenizatório, não podem ser tributados. Essa imunidade, no entanto, não alcança terceiro adquirente desses títulos, o qual, na verdade, realiza com o expropriado negócio jurídico estranho à reforma agrária, não sendo assim também destinatário da norma constitucional em causa." (RE 168.110, rel. min. Moreira Alves, j. 4-4-2000, 1ª T, *DJ* de 19-5-2000.)

---

### 3. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN

---

O imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN ou apenas ISS - é o imposto de competência municipal que incide sobre a atividade de prestação de serviços.

De acordo com o art. 156, III, da CF/88, "compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos no artigo 155, II, **definidos em lei complementar**".

O art. 155, II, da CF/88 trata sobre o ICMS, imposto de competência estadual que incide sobre a circulação de mercadorias e **serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação**. Nesse contexto, temos a primeira ressalva quanto a não incidência do ISS, uma vez que, sobre os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação já incide ICMS por determinação constitucional.

Ressalvados os serviços colocados sobre o campo de incidência do ICMS, já listados acima, qualquer serviço pode ser tributado pelo município, **desde que definido em lei complementar**, conforme determina a CF/88. Ademais, outras matérias dependem também de lei complementar, de acordo com o art. 156, §3º:

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, **cabe à lei complementar**:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Dessa forma, é da União a competência para editar uma lei complementar nacional que deve ser observada por todos os Municípios quando da edição das leis municipais específicas instituidoras do imposto. A lei complementar em comento é a LC n° 116/2003, veículo normativo responsável por estatuir em lista anexa os serviços que poderão sofrer incidência do imposto municipal, como por exemplo, serviços de educação e ensino, turismo e viagens, estacionamento, vigilância, dentre muitos outros.

### **3.1 Fato gerador**

O fato gerador do ISS está definido no art. 1.º da LC 116/2003, nos seguintes termos:

“Art. 1.º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, **ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.**

§ 1.º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2.º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3.º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e

serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4.º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado”.

Os serviços arrolados na lista da Lei Complementar n. 116/03 e que constem também da lei municipal instituidora do serviço dão ensejo à cobrança do ISS, **ainda que o serviço não seja a atividade preponderante do prestador**. Assim, cada Município (e o DF) deverá editar sua lei local tratando sobre o ISS. Esta lei local, contudo, não pode contrariar a LC n.º 116/2003, a qual estabelece normas gerais obrigatórias que deverão ser observadas pelo ente tributante do ISS.

O candidato, portanto, deve ter em mente que, para que haja incidência do ISS o serviço deve estar previsto na LC 116/03, não cabendo ao Município editar sua lei, elegendo os serviços que bem entender como sujeitos à tributação, se estes não tiverem previsão na Lei Complementar em questão.

Conforme verifica-se pela leitura do dispositivo, a base econômica do referido imposto é a prestação de serviços. Tradicionalmente, segundo a concepção civilista, a prestação de serviços se afigurava como obrigação de fazer, como a do dentista contratado para fazer um tratamento no dente do paciente. Esse raciocínio levou o STF a considerar que a locação de bens móveis – por não se caracterizar como obrigação de fazer (já que somente há entrega do bem do locador para o locatário), não se configuraria como serviço, não podendo ser tributada pelo ISS:

**Súmula vinculante nº31 – STF**

É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Contudo, a partir do julgamento do RE 547.245/SC, a Corte passou a analisar a matéria sob outra perspectiva. No julgado, foi admitida a incidência de ISS sobre as operações de *leasing* financeiro – serviço expressamente previsto na lista anexa à LC 116 (item 15.09). Consta do voto vencedor trecho em que se afirma que a Constituição, ao qualificar os serviços tributáveis pelo município como “de qualquer natureza”, não quis restringir a base econômica de incidência do tributo às típicas obrigações de fazer.

Em outro julgado (RE 651.703/PR), o STF acabou por conceituar a prestação de serviço como "o oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugado ou não à entrega de bens ao tomador”.

Nota-se uma evolução no entendimento do STF sobre a questão, o que pode levar, inclusive, ao cancelamento da SV nº31. Entretanto, nas provas de concurso, sobretudo nas objetivas, deve-se adotar como correta a alternativa que traz expressamente o texto da referida súmula.

#### **Aprofundando o tema**

Conforme explicitado na súmula vinculante nº 31, não incide ISS nas locações de bens móveis. Entretanto, caso haja uma prestação de serviço associada à locação, deve haver a incidência de ISS sobre o serviço. Veja o caso prático analisado pelo STF:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS ASSOCIADA A

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LOCAÇÃO DE GUINDASTE E APRESENTAÇÃO DO RESPECTIVO OPERADOR. INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS.**

SÚMULA VINCULANTE 31. AGRAVO REGIMENTAL. 1. A Súmula Vinculante 31 não exonera a prestação de serviços concomitante à locação de bens móveis do pagamento do ISS. 2. **Se houver ao mesmo tempo locação de bem móvel e prestação de serviços, o ISS incide sobre o segundo fato, sem atingir o primeiro.** 3. O que a agravante poderia ter discutido, mas não o fez, é a necessidade de adequação da base de cálculo do tributo para refletir o vulto econômico da prestação de serviço, sem a inclusão dos valores relacionados à locação. Agravo regimental ao qual se nega provimento (STF, ARE 656.709/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julg. 14/02/2012).

Ressalta-se, ainda que o tributo possui nítida finalidade **fiscal**, constituindo-se em importante fonte de receita para os Municípios do país.

#### **Importante**

Segundo o STJ, a lista anexa à LC nº 116/2003 traz um **rol taxativo** dos serviços que podem sofrer incidência do ISS, mas que comporta **interpretação extensiva**, a fim de enquadrar serviços correlatos àqueles previstos expressamente. (STJ. 2ª Turma. AgRg no AREsp 118.207/SP, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 16/09/2014)

**Quais operações estão sujeitas ao ISS, afinal?**

**Podem existir três tipos de operações para fins de incidência de ISS ou ICMS:**

a) operação pura de circulação de mercadoria: ocorre quando o contribuinte apenas realiza circulação de mercadorias, sem prestar qualquer tipo de serviço em conjunto. Ex.: uma loja de calçados. Nesta operação só incidirá ICMS;

b) operação pura de prestação de serviços: ocorre quando o contribuinte realiza apenas prestação de serviços sem fornecimento de mercadorias. Ex: serviços prestados por uma nutricionista. Neste caso, incidirá apenas ISS, se o serviço constar da lista anexa à LC 116;

c) operação mista: ocorre quando em uma mesma operação há prestação de serviços com fornecimento de mercadorias. Ex: a montagem de pneus (prestação de serviços) na qual a própria empresa fornece os pneus (fornecimento de mercadoria).

**Ora, se o imposto que incide sobre a circulação jurídica da mercadoria é, por excelência, o ICMS, como devem ser tratadas as operações que envolvam simultaneamente a prestação de serviços com fornecimento de mercadorias (operações mistas)?**

A solução dada pelo art. 1º, *caput* e § 2º, da Lei Complementar nº 116/2003 é o seguinte: o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da sua lista anexa, portanto, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

A doutrina afirma que a norma é compatível com o art. 155, § 2º, IX, *b*, da CF, que trata especificamente das operações mistas, estabelecendo que o ICMS incidirá sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

Calma, vamos explicar a seguir o que se depreende da interpretação desses dois dispositivos:

**Fique atento! Em se tratando de OPERAÇÕES MISTAS:**

- **Caso o serviço esteja presente na lista anexa à LC 116/03** haverá apenas a incidência **do ISS sobre toda a operação**, ainda que envolva fornecimento de mercadoria. (Ex.: serviços de assistência médica - **Súmula 274 do STJ**: “O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares”).
- **Se não houver previsão do serviço na lista anexa** haverá, exclusivamente, **incidência do ICMS** sobre toda a operação (sobre o fornecimento de mercadorias e também sobre a prestação de serviços). (Ex.: fornecimento de mercadorias e prestação de serviços no caso de bares e restaurantes: como esse serviço não está na lista anexa à LC 116, há incidência de ICMS sobre o valor total da operação - **Súmula 163 do STJ**: “O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação”).
- **Por fim, há uma terceira situação: caso haja previsão do serviço na lista anexa, com a ressalva quanto ao fornecimento de mercadoria** haverá incidência do **ISS sobre a prestação de serviços** e do **ICMS sobre o fornecimento de mercadorias**. (Ex.: no item 14.01 da lista anexa, que trata da manutenção de veículos, os serviços de “lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou

de qualquer objeto” estão sujeitos ao ISS, **exceto** peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

**Em resumo, têm-se as seguintes situações:**

<b>MERCADORIAS FORNECIDAS CONJUNTAMENTE COM SERVIÇOS</b>	
Situação legal	Incidência tributária
O serviço não está previsto na LC 116	Incide ICMS sobre o valor de toda operação
O serviço está previsto na LC 116, sem ressalva da cobrança do ICMS	Incide ISS sobre o valor de toda operação
O serviço está previsto na LC 116, com ressalva da cobrança do ICMS	Incide ISS sobre o valor do serviço. Incide ICMS sobre o valor das mercadorias fornecidas.

O STJ bem sintetiza a questão: “sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista”. Lembrando que, quando há ressalva na própria lista, haverá incidência dos dois impostos, cada qual sobre sua base econômica.

#### **Como esse assunto foi cobrado em prova**

**FCC - 2018 - Câmara Legislativa do Distrito Federal - Procurador Legislativo**

**Considere as quatro situações abaixo arroladas:**

I. Prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar federal no 116/03, quando estes serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador.

II. Prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar federal no 116/03, com fornecimento de mercadorias envolvidas nesta prestação e integrando o preço do serviço prestado, sem que haja ressalva expressa, na referida lista, quanto ao imposto eventualmente incidente sobre as mercadorias fornecidas.

III. Prestação de serviços não constantes da lista anexa à Lei Complementar federal no 116/03, com fornecimento de mercadorias envolvidas nesta prestação.

IV. Prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar federal no 116/03, com fornecimento de mercadorias envolvidas nesta prestação, com ressalva expressa, na referida lista, quanto ao imposto estadual incidente sobre as mercadorias fornecidas.

De acordo com as normas de incidência do ISSQN e do ICMS, insculpidas, respectivamente, na Lei Complementar federal no 116/03 e na Lei Complementar federal no 87/96,

- a) incide o ISSQN, relativamente ao fornecimento de mercadorias referido no item II
- b) incide o ICMS, tanto na prestação de serviços, como no fornecimento de mercadorias descritos no item IV.
- c) incide o ISSQN, na prestação de serviços descrita no item III.
- d) não incide o ISSQN, na prestação de serviços descrita no item I.
- e) incide o ITCMD, em detrimento do ISSQN, sobre o total da prestação, incluído o fornecimento da mercadoria, caso a situação descrita no item IV constitua prestação de serviços gratuita.

**Julgado correlato ao tema**

Incide ISS (e não ICMS) sobre o serviço de montagem de pneus, ainda que a sociedade empresária também forneça os pneus utilizados na montagem. STJ. 2ª Turma. REsp 1.307.824-SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27/10/2015 (Info 573).

O serviço de montagem de pneus não está previsto expressamente no anexo à

LC 116/2003, mas ele pode ser enquadrado, por meio de interpretação extensiva da lista. Nessa hipótese, o serviço de montagem e o fornecimento de pneus serão exclusivamente tributados por ISS.

**3.2 Sujeito Ativo**

O art. 3º da Lei Complementar 116/03 dispõe que **o serviço se considera prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador**, como regra geral, salvo algumas exceções que o próprio dispositivo enumera.

O STJ já chegou a afirmar que o ISS seria recolhido ao Município da efetiva prestação de serviços (STJ, AgRgAg 763.269.). Contudo, mais recentemente, reafirmou o texto da lei complementar em favor da competência do Município da sede do estabelecimento, assim o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

Seguindo este raciocínio, a Corte entende cabível o recolhimento do tributo no Município do local da prestação dos serviços quando ali existir ao menos uma unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador. Nesse sentido:

"A municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. **O estabelecimento prestador do serviço é a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional**, isto é, onde a atividade é desenvolvida, **independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica.**" STJ. 1ª Turma. REsp 1.439.753-PE, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Rel. para acórdão Min. Benedito Gonçalves, julgado em 6/11/2014 (Info 555).

"(...) Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo". Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ (STJ, Primeira Seção, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, REsp 1060210/SC, nov. 2012, DJ mar. 2013).

### **3.3 Contribuintes**

De acordo com o art. 5º da LC nº 116/03, contribuinte do imposto é **o prestador do serviço.**

#### **Aprofundando o tema: Dicotomização do ISS.**

O ISS é espécie tributária que pode se caracterizar como tributo direto ou indireto, sendo necessário avaliar, no caso concreto, se seu valor é repassado ou não ao preço cobrado pelo serviço. Isso é chamado de dicotomização do ISS. Nesse sentido: STJ. 1ª Seção. REsp 1.131.476/RS, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09/12/2009.

Nos casos em que o valor foi repassado ao consumidor final embutido no preço do serviço, este imposto será considerado indireto, já

que o ônus financeiro foi transferido ao contribuinte de fato. Essa é a regra geral. Nos casos em que não houver esse repasse, o imposto será considerado direto, uma vez que, o próprio contribuinte (prestador do serviço) é quem suporta o encargo financeiro do imposto. Apesar de não ser comum, também pode ocorrer.

Havendo pagamento indevido de tributo, cabe pedido de restituição, chamado de repetição do indébito tributário, conforme art. 165 do CTN, tendo como legitimado para tal pedido o contribuinte de direito (aquele que a lei define como contribuinte). No caso dos tributos indiretos, ou seja, quando há possibilidade de repasse do encargo financeiro ao consumidor (contribuinte de fato) a legitimidade para pleitear a repetição do indébito, havendo pagamento indevido, apesar de ser do contribuinte de direito, dependerá de prova de que o ele próprio assumiu o encargo financeiro ou, no caso de tê-lo efetivamente transferido a terceiro, de que se encontra por este expressamente autorizado a recebê-la, nos termos do art. 166 do CTN:

"Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la." Nesse sentido: STJ. 2ª Turma. REsp 1.661.530/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18/04/2017.

**Entendido que o ISS pode ser caracterizado como tributo direto ou indireto, observe a seguinte situação:**

A empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT ou, apenas, Correios) gozam de imunidade tributária recíproca, razão pela qual os Municípios não podem cobrar ISS sobre a prestação dos serviços postais.

Ocorre que, durante muitos anos, alguns Municípios cobraram o referido imposto porque ainda não se tinha uma certeza, na jurisprudência, acerca da imunidade dos Correios. Hoje o tema está pacificado: os Correios gozam de imunidade recíproca.

Desta forma, a ECT pode pleitear à repetição do indébito relativo ao ISS cobrado sobre os serviços postais, já que houve pagamento indevido ao fisco municipal. Por ser imposto que pode ser indireto, os Correios precisam preencher os requisitos do art. 166 do CTN, ou seja, fazer prova de que assumiram esse encargo ou então que os contribuintes de fato (tomadores do serviço) autorizam o pedido de repetição?

**NÃO!** Para o pedido de repetição de indébito referente ao ISS, os Correios não precisam provar que assumiram o encargo pelo tributo nem precisam estar expressamente autorizados pelos tomadores dos serviços. Segundo o STJ, presume-se que os Correios não repassaram o custo do ISS nas tarifas postais cobradas dos tomadores dos serviços. Isso porque a empresa pública sempre entendeu e defendeu que não estava sujeita ao pagamento desse imposto por ser imune. Não havendo repasse do custo do ISS ao consumidor final, os Correios podem pleitear a restituição sem necessidade de autorização do tomador dos serviços. STJ. 2ª Turma. REsp 1.642.250-SP, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16/3/2017 (Info 602).

### **3.4 Base de cálculo**

A base de cálculo é o **preço do serviço**, conforme redação expressa do art. 7º da LC nº 116/03.

### **Aprofundando o tema**

Conforme exposto, a regra geral é que a base de cálculo do ISS seja o preço do serviço. Contudo, o art. 9º, § 1º, do DL n.º 406/68 traz uma exceção a essa regra e prevê que os contribuintes que prestam serviço sob a forma de trabalho pessoal (pessoas físicas) têm direito ao regime do chamado “ISSQN Fixo”, segundo o qual, em linhas gerais, é fixada uma alíquota sobre uma base de cálculo, sem relação com o preço do serviço, havendo pagamento por valor fixo em base mensal ou anual:

Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

O referido decreto, apesar de antigo, foi revogado apenas em parte pela LC nº 116/03, de forma que o art. 9º mantém-se vigente. Dessa forma, as sociedades de profissionais que exercem profissão regulamentada continuam, portanto, constituindo exceção à base de cálculo ordinária do ISSQN (preço do serviço). Ex.: sociedade de advogados.

### **Julgado correlato ao tema: Serviços notariais e de registro**

A Lei Complementar nº 116/2003 previu que os “serviços de registros públicos, cartorários e notariais” deveriam sofrer a tributação de ISS (item 21 da lista de serviços anexa), sendo considerada constitucional tal tributação, apesar de questionada pela Associação de Notários e Registradores. Dessa forma, os serventuários passaram a sustentar a tese de que os serviços registrais e notariais são

considerados “trabalho pessoal”, de modo que deveriam recolher ISS por valor fixo.

O que decidiu o STJ a respeito?

Para o STJ, NÃO se aplica à prestação de serviços de registros públicos cartorários e notariais a sistemática de recolhimento de ISS prevista no § 1º do art. 9º do DL nº 406/68. (Primeira Seção. REsp 1.328.384-RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. para acórdão Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 4/2/2013).

### Como esse assunto foi cobrado em prova

#### **CESPE - 2018 - PGM - João Pessoa - PB - Procurador do Município**

Titular de serviço notarial situado em João Pessoa – PB contestou judicialmente a incidência de ISS sobre sua atividade.

**À luz da CF e da jurisprudência, é correto afirmar que a referida atividade:**

- a) não se sujeita ao ISS, por não constar do rol de serviços da Lei Complementar n.º 116/2003.
- b) possui isenção tributária prevista na Lei Complementar n.º 116/2003.
- c) tem caráter privado por delegação do poder público e está sujeita ao ISS.
- d) está sujeita exclusivamente ao imposto de renda.
- e) tem caráter público por delegação do poder público e possui imunidade tributária.

**Gabarito C**

### **3.5 Alíquotas**

A Constituição prevê que tanto a alíquota máxima como a alíquota mínima devem ser estabelecidas por lei complementar, conforme seu art. 156, § 3º, I:

"§ 3.º Em relação ao imposto previsto no inciso III (ISS) do *caput* deste artigo, **cabe à lei complementar: I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;**"

A LC 116 estabelece **alíquota máxima de 5%** para o ISS em seu art. 8º, II. O art. 8º-A da LC nº 116/2003, que apenas foi incluído pela LC nº 157/2016, prevê a **alíquota mínima de 2%** para ISS. Até a edição da LC nº 157 em 2016, aplicava-se o disposto no art. 88 do ADCT, que também fixava a alíquota mínima de 2%.

A fixação de alíquota máxima visa impor limites à função arrecadatória dos entes municipais, evitando que os Municípios ultrapassassem o razoável no exercício de sua competência.

Mas qual é o objetivo do legislador de estabelecer uma alíquota mínima?

A finalidade de se impor alíquota mínima foi a de evitar a "guerra fiscal" que estava sendo travada entre muitos Municípios limítrofes, através da redução das alíquotas do imposto para patamar abaixo dos demais entes a fim de atraírem novas empresas prestadoras de serviços aos seus territórios, já que, regra geral, o imposto é devido ao Município onde situado o estabelecimento do prestador dos serviços.

Na forma do art. 156, § 3º, III, da CF/88 também cabe à lei complementar regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Nesse sentido, a LC nº 157/2016, incluiu o art. 8-A, §1º, na LC nº 116/03, prevendo o seguinte:

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

§2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

A título de exemplo, não é possível ao Município estabelecer que a alíquota do ISS é de 2% (cumprindo formalmente o art. 8º-A da LC) e conceder uma redução de base de cálculo de 50%, caso em que alíquota efetiva das operações seria de 1%, violando o disposto no § 1º.

### **Aprofundando o tema: Nova hipótese de improbidade administrativa**

Conforme demonstrado anteriormente, o legislador imaginou que os Municípios poderiam tentar burlar a proibição de alíquotas inferiores a 2% por meio da concessão de isenções ou outros benefícios fiscais aos prestadores de serviços, e, com o objetivo de evitar esta que isto ocorresse, editou o § 1º do art. 8º-A, cujo teor foi explicitado alhures.

Além disso, com a finalidade de tratar com mais rigor a violação à norma imposta, foi incluído na Lei 8.429/92 mais uma hipótese de ato de improbidade administrativa. Assim, o legislador determinou que constitui ato de improbidade administrativa conceder, aplicar ou manter

benefício financeiro ou tributário em contrariedade ao art. 8-A, caput ou § 1º da LC nº 116/2003. Confira o dispositivo:

Art. 10-A. Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o **caput** e o § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Vale ressaltar que o art. 10-A afirma que configura ato de improbidade administrativa a **ação ou omissão** que resulte violação aos artigos da LC n 116/200. Assim, caso determinado Município conceda isenção fiscal de ISS em contrariedade ao art. 8ºA da LC nº 116/2003 e, após novas eleições municipais, assumo novo prefeito que não toma nenhuma providência para fazer cessar essa violação, também poderá responder por ato de improbidade administrativa por conta de sua omissão.

Registre-se, ainda, que para que o agente público responda pelo ato de improbidade administrativa do art. 10-A, exige-se dolo. Segundo a jurisprudência do STJ, o ato de improbidade administrativa só pode ser punido na modalidade culposa caso haja expressa previsão legal como ocorre com o art. 10 da Lei nº 8.429/92.

Por fim, as sanções aplicadas as ato do art. 10-A são as seguintes:

- perda da função pública;
- suspensão dos direitos políticos de 5 a 8 anos e
- multa civil de até 3 vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido.

### **3.6 Lançamento**

O ISS é lançado **por homologação**, pois é o próprio sujeito passivo que tem o dever de calcular o montante do tributo devido e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa a cada fato gerador do imposto. Assim, cabe a autoridade competente verificar a correção do procedimento e homologá-lo, ou, sendo o caso, lançar de ofício as diferenças porventura devidas pelo contribuinte.

### **3.7 Não incidência**

Existem determinados serviços que não podem ser objeto de ISS, seja por vedação constitucional, seja porque foram excluídos pela própria LC nº 116/2003.

Assim, por exemplo, não incide ISS sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, considerando que se trata de fato gerador de ICMS, conforme já demonstrado em tópicos anteriores.

Além disso, o art. 156, § 3º, II, da CF/88 assim dispõe:

"§3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior."

Desse modo, a CF outorgou à União a competência para excluir a incidência do ISS no caso de exportação de serviços para o exterior, que assim o fez, por meio do art. 2º, I da LC 116/03:

"Art. 2º O imposto não incide sobre: I – as exportações de serviços para o exterior do País;"

Nesse sentido, observa-se que a competência conferida à União trata-se de **exceção ao princípio da vedação à isenção heterônoma**, uma vez que, em regra, é vedado ao ente federativo que não tem competência para instituir o imposto conceder isenção sobre o mesmo.

Segundo a LC nº 116/2003, o ISS não incidirá sobre a prestação de serviços em relação de emprego; prestação de serviço pelos trabalhadores avulsos; serviços prestados por diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados.

Também não haverá incidência de ISS sobre o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, sobre o valor dos depósitos bancários e sobre o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras. Confira o dispositivo que trata do tema:

**“Art. 2º O imposto não incide sobre:**

- I – as exportações de serviços para o exterior do País;
- II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;
- III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.”

**Como esse assunto foi cobrado em prova**

**FCC - 2018 - Câmara Legislativa do Distrito Federal - Consultor**

**Legislativo - Tributação**

De acordo com a interpretação conjunta e sistemática da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 116/2003, o **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza incide sobre**

- a) o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários.
- b) a prestação de serviços de telecomunicação, bem como de assessoria e consultoria em informática.
- c) as exportações de serviços para o exterior do país.
- d) a prestação de serviços de ourivesaria e lapidação, nos casos em que o material tiver sido fornecido pelo tomador deste serviço.
- e) a prestação de serviços de transporte interestadual.

**Gabarito D**

**\*Note que não é necessário saber que o serviço descrito na alternativa D está previsto na LC 116, uma vez que todas as outras alternativas trazem hipóteses de não incidência do ISS**

A súmula vinculante 31, por sua vez, exclui da incidência do ISS operações de locação de bens móveis:

**Súmula Vinculante 31**

“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Por fim, quanto aos contratos de arrendamento mercantil, entendeu o STJ que, dentre as três modalidades de arrendamento mercantil, o *leasing* operacional caracteriza-se como locação, não se sujeitando ao ISS, mas que o *leasing* financeiro e o *lease-back* sujeitam-se ao imposto. O próprio Supremo também tem o entendimento de que é **constitucional a incidência de ISS sobre operações de “leasing” financeiro, serviço expressamente previsto na lista** (item 15.09). (STF Plenário, RE 547.245/SC, rel. Min. Eros Grau, j. 02.12.2009, DJe14.12.2009).

**Julgado correlato ao tema: Planos de assistência à saúde**

A LC nº 116/2003 estabelece que as operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) deverão pagar ISS. As operadoras de planos de saúde defendiam a tese de que essa previsão seria inconstitucional e que eles não deveriam pagar ISS. Os dois argumentos principais eram os seguintes: 1) As operadoras de planos de saúde prestam um serviço de seguro, cuja competência para instituir impostos sobre a atividade é da União, mediante IOF; 2) A atividade principal desempenhada pela operadora de plano de saúde seria uma obrigação de dar (e não de fazer). Logo, não seria caso de ISS. A questão chegou até o STF.

As operadoras de planos de saúde devem pagar ISS? SIM.

As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CF/88. STF. Plenário. RE 651703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 29/09/2016 (repercussão geral) (Info 841).

É isso, amigo(a) concurseiro(a)! Esperamos que tenha gostado do material. Para mais informações:

Visite o Instagram @cejurnorteconcursos ou nosso site [www.cejurnorte.com.br](http://www.cejurnorte.com.br)

**Conte com nosso apoio!**

Material revisado por André Epifanio Martins (Autor, Promotor de Justiça e revisor de materiais CEJUR NORTE).

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

Eduardo Sabbag. Manual de Direito Tributário, 9ª Ed., 2017, Saraiva.

Leandro Paulsen. Curso de Direito Tributário, 8ª Ed., 2017, Saraiva.

Marcio André Lopes Cavalcante, site Dizer o Direito.

Ricardo Alexandre. Direito Tributário, 11ª Ed., 2017, JusPoduvm.