

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS (IBET)
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

IVANA FONTENELLE LOBÃO MELO

**IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU): O FALSO PROBLEMA DA
INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 32 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL**

Teresina – PI
2015

IVANA FONTENELLE LOBÃO MELO

**IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU): O FALSO PROBLEMA DA
INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 32 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL**

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) como parte dos requisitos exigidos para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Teresina – PI
2015

M528i Melo, Ivana Fontenelle Lobão

Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU): o falso problema da inconstitucionalidade do Artigo 32 do Código Tributário Nacional / Ivana Fontenelle Lobão / – Teresina, 2015.

35 f.

1. Imposto Predial e Territorial Urbano. 2. IPTU. 3. Código Tributário Nacional. 4. Direito Tributário. 5. Sujeição passiva. I Título.

CDD 341.39622

CDU 34:336.211(094.4)

**IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU): O FALSO PROBLEMA DA
INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 32 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL**

IVANA FONTENELLE LOBÃO MELO

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) como parte dos requisitos exigidos para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Aprovado em: / / 2015

BANCA EXAMINADORA:

RESUMO

MELO, Ivana Fontenelle Lobão. **Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU): o falso problema da inconstitucionalidade do Artigo 32 do Código Tributário Nacional**. Teresina, 2015. 35 f. Monografia (Especialização) – Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), São Paulo, 2015.

A Constituição Federal (CF), ano 1988, em seu Artigo n. 156 Inciso I, concede aos municípios a competência para instituírem o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), descrevendo como hipótese de sua incidência, exclusivamente, o direito de propriedade de imóveis localizados em zona urbana. Contudo, o Código Tributário Nacional (CTN), norma infraconstitucional, amplia o conceito de propriedade, incluindo em seu Artigo n. 32 como fatos geradores do IPTU a posse e o domínio útil, cujos conceitos, de acordo com a legislação civil, se diferenciam entre si. Por sua vez, o Artigo n. 110 do mesmo diploma legal reza que os conceitos de Direito Privado utilizados pela Constituição não podem ser alterados por leis infraconstitucionais. Sob esta ótica, a questão central deste estudo monográfico é discutir se posse e domínio útil podem ser considerados como fatos imponíveis que ensejam a tributação do IPTU. Verifica-se, então, que o Artigo n. 32 do Código Tributário Nacional está em total dissonância com o texto constitucional. Para tanto, analisa-se a posição de doutrinadores ligados à temática, que se agrupam entre os que pugnam pela inconstitucionalidade e os que, em posição contrária, apregoam a constitucionalidade do referido Artigo do CTN. Discute-se, ainda, a possibilidade do possuidor e do titular do domínio útil do tributo em exame vir a arcar com pagamento do referido gravame, além de identificar em que hipóteses tal pagamento é permitido pelo Código Tributário Nacional.

Palavras-chave: Imposto Predial e Territorial Urbano. IPTU. Código Tributário Nacional. Direito Tributário. Sujeição passiva.

ABSTRACT

MELO, Ivana Fontenelle Lobão. **Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU): o falso problema da inconstitucionalidade do Artigo 32 do Código Tributário Nacional**. Teresina, 2015. 35 f. Monografia (Especialização) – Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), São Paulo, 2015.

The Federal Constitution of 1988, on its article 156 Item I, concede the Municipalities, the power to institute the Property and urban land tax (IPTU), describing as hypothesis or its incidence exclusively the rights to real state located in urban zone. However, the National Tax Code, which is an infra-constitutional regulation, expands the concept of ownership, including in its Art. 32 as reasons to generate the IPTU, the ownership and the useful domain, whose concepts, according to the civil legislation, diverge one from another. The Art. 110 for the same code, in turn, states that the concept of private rights used in the Constitution can not be modified by infra-constitution laws. Under this point of view, the central subject of this monographic study is to discuss if the ownership and the useful domain may be considered as valid reasons for IPTU to be levied. We may, then, observe that the Article 32 of the National Tax Code is in total disagreement with the constitutional text. To reach that conclusion, we will analyze the opinion of theoreticians on the subject, who split in two groups, supporting or denying the constitutionality of Art. 32 of the National Tax Code. Furthermore, we may discuss the possibility of the owner and the titular of the useful domain whose taxation is being examined, be charged to pay the mentioned tribute, and besides identifying in which hypothesis such taxation is allowed by the National Tax Code.

Keywords: Property and Urban Land Tax. IPTU. National Tax Code. Tax Law. Passive Subjection.

LISTA DE ABREVIATURAS E / OU SIGLAS

Art.	Artigo
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
DJE	Diário da Justiça Eletrônico
IBET	Instituto Brasileiro de Estudos Tributários
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

	p.
1	INTRODUÇÃO..... 8
2	DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO..... 11
2.1	Breve histórico do Imposto Predial e Territorial Urbano..... 11
2.2	Norma de competência tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano... 12
3	DO CRITÉRIO MATERIAL DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO..... 16
3.1	Considerações acerca do critério material..... 16
3.2	Critério material do Imposto Predial e Territorial Urbano no Código Tributário Nacional..... 16
3.3	Considerações sobre o Artigo n. 32 do Código Tributário Nacional..... 21
4	DA SUJEIÇÃO PASSIVA..... 25
4.1	Do sujeito passivo..... 25
4.2	Dos contribuintes..... 26
4.3	Do responsável tributário..... 27
4.3.1	Do responsável tributário do Imposto Predial e Territorial Urbano..... 28
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS..... 32
	REFERÊNCIAS 33

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 organiza, de forma taxativa, a distribuição de competências, outorgando ao legislador regular a esfera de atuação de cada um dos entes federados para a instituição de tributos, competência esta que deve ser exercida nas linhas por ela demarcadas. Quer dizer, as leis infraconstitucionais federais, estaduais, municipais e distritais devem encontrar seu fundamento de validade sempre no texto constitucional.

No que tange à competência dos municípios para instituir e arrecadar os respectivos tributos, aqueles os têm definida no Artigo (Art.) n. 156 Incisos I, II e II da Constituição, dentre os quais está o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana:

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 à sua aquisição;

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no Art. 155, II, definidos em lei complementar (BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 1988).

Ao atribuir ao município a competência para instituição do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (ou Imposto Predial e Territorial Urbano, IPTU), a Constituição Federal (CF) elege como elemento representativo de riqueza econômica a propriedade, cuja conceituação encontra-se construída na legislação civil. Portanto, é contribuinte do IPTU tão somente o proprietário nos termos da lei civil, ou seja, aquele que, legalmente, possui o título de propriedade inscrito, em seu nome, no registro imobiliário.

Contudo, o Código Tributário Nacional (CTN), que consiste em norma infraconstitucional, em seu Art. n. 32, amplia a incidência do imposto, ao eleger como fato gerador, além da propriedade, a posse e o domínio útil, expandindo, por conseguinte, a competência constitucional, o que é vetado pelo ordenamento jurídico brasileiro. Tal fato gera divergência entre os doutrinadores ligados à temática, que se agrupam entre os que pugnam pela inconstitucionalidade e os que, em posição contrária, apregoam a constitucionalidade do Art. n. 32 bem como do Art. n. 34 do mesmo diploma legal, que estabelece como sujeito passivo do IPTU, além do proprietário, o possuidor de qualquer título e o titular do domínio útil, configurando-se, assim, a enfiteusa. Esta diz respeito ao direito real alienável e transmissível por

sucessão, e que confere ao titular (enfiteuta ou foreiro), o domínio útil de imóvel em caráter permanente e perpétuo, mediante o pagamento de foro ou de pensão anual ao proprietário, designado, comumente, de senhorio.

Dizendo de outra forma, ao tempo em que o Art. n. 32 trata dos fatos geradores que ensejam a tributação, quais sejam, a propriedade, o domínio útil e a posse a qualquer título, o Art. n. 34 estabelece o contribuinte que, conseqüentemente, emerge como proprietário titular do domínio útil (enfiteuta) e o possuidor: o Artigo n. 32 prevê os fatos e o outro (o Artigo n. 34), os contribuintes. Evidencia-se, assim, a relevância da temática – **Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU): o falso problema da inconstitucionalidade do Artigo n. 32 do Código Tributário Nacional** – haja vista sua relação com o preceito constitucional, que aclama como materialidade do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana apenas a propriedade, nos termos da lei civil, diferentemente do que dispõe o CTN. Ao incluir a posse e o domínio útil como fatos geradores do IPTU, o Código em pauta contraria a ordem constitucional, o que justifica este estudo monográfico, que se compromete, mediante revisão de literatura que inclui doutrinadores ligados à temática, refletir sobre a divergência acerca do problema da inconstitucionalidade do Art. n. 32 do Código Tributário Nacional, promovendo ampla reflexão a partir da lei e da doutrina.

Em decorrência do discutido até então, o objetivo macro da monografia é analisar se a posse e o domínio útil podem ser fatos geradores do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, de acordo com o Código Tributário Nacional, tendo em vista o estabelecido na Constituição Federal que, como antes visto, nomeia como fato gerador do gravame apenas a propriedade e como contribuinte o dono do imóvel de acordo com o Código Civil. O enfoque central é, pois, a discussão que gera na doutrina e na jurisprudência o teor do Art. n. 32 do CTN, em termos de sua constitucionalidade ou inconstitucionalidade.

Visando à consecução do objetivo, em termos estruturais, o capítulo seguinte, intitulado “Do Imposto Predial e Territorial Urbano”, comporta aspectos históricos no que tange ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, privilegiando o marco de seu surgimento e suas denominações até a CF de 1988. Indo além, a grande seção põe em relevo a importância de o Estado atuar nos limites impostos constitucionalmente, até porque a Constituição é “a lei das leis”, impondo-se como matriz e norma primaz que dá sinais e permissões para que legisladores federais, estaduais, municipais e distritais estabeleçam seus tributos.

Considerando-se a materialidade do tributo como um dos critérios mais importantes para a descrição do fato que determina a instituição de uma obrigação tributária, o capítulo três (“Do critério material do Imposto Predial e Territorial Urbano”), por sua vez, traz considerações

genéricas acerca do critério material para assegurar melhor entendimento a respeito da hipótese de incidência do IPTU no Código Tributário Nacional, uma vez que este tornou susceptível de tributação a posse e o domínio útil, se valendo de postura diversa do legislador constituinte, que, como visto antes, elege apenas a propriedade como materialidade do referido gravame.

Analisa-se, então, o conceito de propriedade utilizado na CF e no Direito Civil, confrontando-o com os conceitos de posse e de domínio útil, com a ressalva de que o capítulo ainda expõe o dissenso doutrinário que cerca o uso do termo – propriedade – na CF, recorrendo-se ao argumento de que ele está sendo adotado em sua forma vulgar, comum, corriqueira e não com sentido técnico-jurídico. O capítulo três ainda apresenta reflexão doutrinária positiva acerca do Art. n. 110 do CTN, haja vista que se trata de dispositivo enfático ao não permitir que a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do Direito Privado utilizados pela Constituição Federal para definir competências tributárias sejam alterados por leis infraconstitucionais. Logo, esta grande seção da monografia discute sobre o fato de o CTN ter extrapolado (ou não) seus limites, ao determinar como fatos geradores do IPTU, além da propriedade, a posse e o domínio útil.

“Da sujeição passiva” (capítulo quatro) discute se o possuidor e o titular do domínio útil podem ser chamados a arcar com o pagamento do referido gravame e em que hipóteses isto é permitido ou prescrito pelo CTN. Neste contexto, analisa-se a responsabilidade tributária sob a visão da doutrina e do Código Tributário Nacional, que permite que um terceiro que não o contribuinte ocupe polo passivo da obrigação tributária, sempre em confronto com a CF, para quem o somente o contribuinte do IPTU pode ser o proprietário.

As considerações finais do estudo integram o capítulo cinco. Como qualquer outra pesquisa de natureza similar, as inferências não assumem postura de análise conclusiva, permitindo oposições ou sugestões. Ao final, estão as fontes bibliográficas e eletrônicas utilizadas ao longo da elaboração do estudo.

2 DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO

Como previsto na introdução, este capítulo discorre, brevemente, sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), e, a seguir, se centra em sua norma de competência tributária.

2.1 Breve histórico do Imposto Predial e Territorial Urbano

Dentre as receitas próprias de cada município brasileiro, o IPTU figura como o único imposto sobre propriedade, cuja instituição é atribuída pela Lei Maior aos municípios. Seu marco inicial histórico data do longínquo ano de 1799, à época, com a denominação Décima Urbana, incidente sobre os imóveis edificados das cidades à beira-mar e estabelecido pela Rainha D. Maria, a quem competia tributar os imóveis para habitação.

Com a chegada da Família Real Portuguesa, a Décima Urbana, designação mantida até 1873, é substituída pelo Imposto sobre Prédios (mais adiante, em 1881, nomeado de Imposto Predial), instituído pelo Príncipe Regente D. João VI por meio do Alvará, de 27 de junho de 1808. Como Baleeiro (2010) esclarece, sua arrecadação segue o critério do rendimento líquido do prédio com o fim de suprir os gastos da aristocracia que acompanha a Família Real. Mais adiante, com a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891 (Art. 9º, item 2º), sob o nome de Impostos sobre Imóveis Rurais e Urbanos, a tributação dos impostos prediais e territoriais urbanos passa à competência das províncias e depois dos Estados Federados:

Art. 9º – É da competência exclusiva dos Estados decretarem impostos:

.....

2º Sobre imóveis rurais e urbanos.

.....
(BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 1891).

Posteriormente, a tributação recai, também, sobre os imóveis não edificados. Tomando como referência estudos de Harada (2012), registra-se que a Constituição de 1934 confere autonomia aos municípios para a instituição de dois impostos, quais sejam, o imposto predial, cobrado sob a forma de décima ou de cédula de renda (Art. n. 13§ 2º II); e o imposto territorial urbano. A unificação dos dois impostos se dá sob a égide da Constituição de 1937. Mantém-se até os dias de hoje, sob a competência dos municípios e denominação de propriedade predial e territorial urbana, em consonância com a transcrição literal do Art. n. 156 I, constante da

introdução, adotando-se, com frequência, a designação de Imposto Predial e Territorial Urbano ou tão somente IPTU.

2.2 Norma de competência tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano

O Estado deve atuar dentro dos limites impostos pela legislação em vigor, em consonância e/ou subordinação às normas constitucionalmente estabelecidas que se sobrepõem às demais leis, reiterando a Carta Magna como “a lei das leis.” É a chamada supremacia constitucional que lhe confere superioridade sobre as demais normas jurídicas, submetendo-as à sua ordem.

Em se tratando especificamente das normas de competência tributária, estão elas entre as normas denominadas por Carvalho (2012, p. 91) “normas de estrutura”, que designam aquelas que “prescrevem como outras normas devem ser produzidas, modificadas ou extintas.” Dizendo de outra forma, tais normas não dizem respeito a condutas que fazem nascer um vínculo tributário, mas regulamentam o conteúdo e a forma a serem produzidos, estabelecendo limites observáveis para seu pleno exercício. De fato, como visto *en passant* na etapa introdutória, a CF sinaliza a permissão para que o Poder Legislativo da União, do Estado, dos municípios e do Distrito Federal criem seus tributos.

A este respeito, Carraza (2013, p. 577), em sua obra que expõe, sob o formato de mini códigos, tanto a CF, quanto o CTN e o Código de Processo Civil, além de outros itens alusivos à legislação tributária, define a competência tributária como “[...] a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas jurídicas de Direito Público interno para que, por meio de lei, tributem.” Os tributos por imposição do princípio da legalidade devem ser criados por lei, constando dos elementos essenciais da norma tributária, quer dizer, o sujeito ativo e o sujeito passivo, base de cálculo e alíquotas:

Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber; a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo e sujeito passivo, sua base de cálculo e as alíquotas. Esses elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei (CARRAZA, 2013, p. 575).

Na mesma linha de pensamento, Carvalho (2012, p. 270-271) sintetiza ser a competência tributária “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.” Logo, quando se fala em competência tributária, prima-se pelo entendimento de que o

ente político tem a permissão / o direito subjetivo outorgado pela Constituição Federal, e que é indelegável, para que edite leis instituidoras de tributos de suas competências. Isto significa dizer que as normas de competência tributária alicerçam sua validade na própria CF e dizem respeito ao poder de tributar dos entes políticos, posto que a Constituição delimita, de forma exhaustiva, privativa e expressa, dentre outras, a competência conferida à União, ao Estado, aos municípios e ao Distrito Federal para a instituição de tributos.

Aliás, não se pode confundir competência tributária com capacidade tributária ativa. A primeira é indelegável e diz respeito ao poder dos entes políticos de instituírem e criarem tributos, referindo-se à possibilidade conferida constitucionalmente aos entes políticos de editarem leis com o fim de estabelecimento de tributos. A função de arrecadação ou fiscalização de tributos, por seu turno, prevista no Parágrafo Único do Art. 6º do Código Tributário Nacional, não constitui delegação de competência. Pode, inclusive, ser atribuída a pessoas jurídicas do Direito Privado.

O Parágrafo Único prevê o fenômeno da participação das pessoas políticas no produto da arrecadação de tributos de alheia competência. Cabe dizer que a dita participação não interfere na competência legislativa da pessoa jurídica de Direito Público titular da exação (COELHO, 2007, p. 478).

Sobre o item em discussão, Carvalho (2012, p. 271) afirma: “[...] uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando o expediente necessário à sua funcionalidade; outra coisa é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo.” E mais, atenta-se para o fato de que a Constituição Federal não cria tributos. Apenas outorga a competência para que União, Estado, municípios e Distrito Federal a exercitem mediante a aplicação de suas leis. Para Carraza (2013, p. 583), isto quer dizer que há o reconhecimento de que a CF cuida “[...] pormenorizadamente da tributação. Traçando, inclusive, a norma-padrão de incidência de cada uma das exações que poderão ser criadas [...]” pelas instâncias aqui mencionadas.

Portanto, segundo Pincelli (2002), o exercício da competência tributária se realiza por meio da produção de enunciados prescritivos no qual estejam presentes os elementos essenciais que informem o tributo, como o elemento material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal, com observância nos limites expressos na Constituição. A competência constitucional conferida, em particular, ao município para tributar a propriedade predial e territorial urbana encontra-se estabelecida em seu Art. n. 151 Inciso I e, também, no Art. n. 30, que expressa o poder estatal exercido pelo município, ampliando sua competência para legislar sobre assuntos locais:

Art. 30 – Compete aos municípios:

I – legislar sobre assuntos de interesse local;

II – suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

III – instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei.

.....

Art. 151 – É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico (*sic*) entre as diferentes regiões do País (BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 1988).

Isto quer dizer, o município é livre para se auto-organizar, de acordo com seus próprios interesses, podendo legislar de forma suplementar, visando apenas às demandas locais, como o Art. n. 30 (Incisos I, II e II) da Constituição Federal prevê. Neste sentido:

[...] o município é pessoa jurídica de Direito Público interno, dotada, nos termos da Constituição Federal, de competência legislativa própria e exclusiva. Irrefutável ainda, que os fatos e situações ocorridos em seu âmbito só podem ser regulados por meio de leis municipais (CARRAZA, 2013, p. 204).

Em vista dessa autonomia, os municípios produzem leis orgânicas que são verdadeiras constituições municipais, tendo em vista que exigem quorum qualificado de aprovação. Assim, a competência tributária dos municípios, conferida pela CF, consagra o poder para que eles estabeleçam e regulem seus tributos, não podendo tal competência constitucional ser ampliada ou reduzida pelo aplicador do Direito. Ela deve ser interpretada de modo pleno, sem sofrer qualquer limitação por parte do intérprete, posto que a única restrição contrária ao Poder tributário municipal diz respeito a itens elencados no texto constitucional, Capítulo IV da Constituição (Dos municípios):

Art. 29 – O município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de 10 dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado [...]

.....
(BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL,
1988).

Derzi e Coêlho (1982) chamam atenção para o fato de que essa ampla prescrição não é exclusiva dos tributos relativos ao município. Ao contrário, surge como forma de garanti-los a todos os entes políticos, ou seja, União, Estado, municípios e Distrito Federal. É evidente, portanto, que o município, ao criar leis instituidoras de tributos, deve observância ao conteúdo de suas materialidades definidas na Constituição Federal, cuja competência lhe foi atribuída para que não se afaste da matriz por ela desenhada.

3 DO CRITÉRIO MATERIAL DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO

A presente seção, além de expor considerações acerca do critério material, em sua generalização, trata desse mesmo critério quando aplicado ao Imposto Predial e Territorial Urbano no Código Tributário Nacional, com ênfase para o controverso Artigo n. 32 do referido Código, o qual constitui objeto central de estudo.

3.1 Considerações acerca do critério material

O critério material é um dos elementos que fazem parte da regra-matriz de incidência tributária. Reitera-se que, com base em Carvalho (2011, p. 609), a matriz de incidência tributária consiste em fórmula que “[...] tem o condão de oferecer o sentido completo da mensagem, isto é, a identificação da pessoa titular do direito, do sujeito obrigado e ainda como, onde e por que fazê-lo.” E mais, segundo o mesmo autor, em outra obra, intitulada “Curso de Direito Tributário”, de 2012, o critério material diz respeito à descrição objetiva do fato. Concentra-se no antecedente da norma, denominado, comumente, suposto fático ou hipótese tributária, para nomear o comportamento de pessoas físicas ou jurídicas condicionado por circunstâncias de espaço e tempo.

No que tange ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, a norma jurídica que o institui contém, em sua hipótese ou em seu suporte fático, um critério material formado por um verbo e seu complemento, no caso, “ser proprietário de bem imóvel.” É a representação, portanto, da descrição de um fato do mundo fenomênico, eleito pelo legislador que virá a determinar a origem de uma obrigação tributária. Complementando, Furlan (1998) acredita que o critério material de qualquer tributo consiste na licitude, na generalização e na abstração do fato descrito em sua hipótese de incidência, isolado das coordenadas de espaço e de tempo.

3.2 Critério material do Imposto Predial e Territorial Urbano no Código Tributário Nacional

O Art. n. 156 Inciso I da Constituição Federal, transcrito na introdução desta monografia, atribui a competência aos municípios de instituir o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (ou, como visto, Imposto Predial e Territorial Urbano), indicando a propriedade como a materialidade do IPTU. Isto porque, conforme enfatizado em diferentes momentos ao longo do texto, a CF (ano 1988) estabelece como fato gerador do IPTU a propriedade, cujo conceito está determinado no Direito Privado.

O Código Tributário Nacional, ao descrever a hipótese do tributo em comento, expande a definição de propriedade e inclui, nesse momento, o domínio útil e a posse, em seu Art. n. 32:

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 (BRASIL, 1966).

De acordo com a legislação civil brasileira, o conceito de propriedade difere do conceito de posse e de domínio útil, haja vista que alguém pode estar na posse de alguma coisa sem ser seu proprietário. Por isto, é conveniente rever as concepções de propriedade, posse e domínio útil, nos termos do Código Civil (CC), para entendimento mais consistente.

Propriedade

O direito de propriedade é considerado o mais amplo dos direitos, ou seja, é mais abrangente do que o conceito de posse, assegurado no Art. 5º Inciso XXII – “é garantido o direito de propriedade” da Constituição em vigor. Afinal, o proprietário detém domínio pleno sobre alguma coisa, e, por conseguinte, pode dispor dela livremente, da melhor forma que lhe convenha. Enquanto isto, o possuidor não possui esse poder, embora possa vir a alcançá-lo de acordo com o prescrito no Art. n. 1.204 do CC, ou seja, “adquire-se a posse desde o momento em que se torna possível o exercício, em nome próprio, de qualquer dos poderes inerentes à propriedade.” Na verdade, o CC limita-se a definir propriedade, enunciando os poderes a ela inerentes, proclamados no Art. n. 1.228, preceituando que: “Art. 1.228 – O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha” (BRASIL, 2002).

Resumindo: a conceituação de propriedade é definida no Código Civil em sua forma analítica como o direito de usar, gozar e dispor da coisa, bem como de reavê-la de quem injustamente a possua. Assim, em harmonia com a legislação civil, Diniz (2014, p. 134) afirma:

Poder-se-á definir, analiticamente, a propriedade, como sendo o direito que a pessoa natural ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar e dispor de um bem, corpóreo ou incorpóreo, bem como de reivindicá-lo de quem injustamente o detenha.

A síntese das faculdades presentes na senhoria sobre a coisa, como o *ius utendi, fruendi abutendi* (direito de usar, fruir / gozar e dispor), fornece o sentido global da propriedade. Em

outras palavras, a faculdade de usar significa colocar o bem a serviço do titular, sem que altere a substância da coisa, ou seja, o titular utiliza-se da coisa em termos gerais. O gozo do bem se refere à possibilidade de extrair da coisa benefícios e vantagens, quer dizer, a percepção de bens naturais e civis. A faculdade de dispor do bem significa o poder de consumi-lo, podendo aliená-lo ou gravá-lo. Daí, como Venosa (2008) acentua, somente o proprietário possui o poder de dispor inteiramente da coisa.

Por sua vez, de acordo com o CC, torna-se proprietário do imóvel quem adquirir por transcrição de título de transferência da propriedade, no registro de imóveis, por acessão e ainda por usucapião, conforme os Art. n. 1.245, 1.248 e 1.238, respectivamente (BRASIL, 2002).

Posse

No que concerne à posse, esta também não dispõe de conceito legal previsto. Duas são as teorias que buscam defini-la no que tange ao seu sentido técnico e próprio. Primeiramente, a teoria subjetiva de Friedrich Karl Von Savigny. Segundamente, a teoria objetiva de Rudolph Von Ihering. Para Von Savigny, a posse caracteriza-se pela conjugação de dois elementos: o *corpus*, que representa o poder físico sobre a coisa ou a simples possibilidade de tê-la; e o *animus*, que consiste na intenção do sujeito de exercer sobre a coisa o direito de propriedade. Na teoria objetiva de Ihering, para constituir a posse basta o elemento *corpus*, eliminando-se o elemento *animus* (item integrado no conceito de posse), posto que o possuidor se comporta como se dono / proprietário fosse. Tudo isto quer dizer que há dispensa da intenção do dono na caracterização da posse, o que permite considerar como possuidores, tanto o locatário quanto o comodatário e o depositário, como Diniz (2014) descreve.

A doutrina de Ihering, por sinal, é prestigiada pelo Código Civil Brasileiro, cujo conceito de posse está contemplado no Art. n. 1.196, que ordena: “Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.” Sendo assim, sempre que houver o exercício pleno dos poderes de fato inerentes à propriedade, haverá a existência de posse e de propriedade, salvo se a lei dispuser ao contrário – Art. n. 1198 até o Art. n. 1208 do Código Civil. Logo, vê-se que o CC complementa o conceito de posse, excluindo do conceito, aquele que “tem apenas a posse natural que se baseia na mera detenção, não lhe assistindo o direito e invocar a proteção possessória, uma vez que, neste caso afastado está o elemento econômico da posse” (DINIZ, 2014, p. 55).

Na mesma linha de pensamento, Coêlho (2007, p. 292) assegura: “posse é um direito, não obstante, é um estado de fato jurídico protegido por lei em atenção à propriedade, da qual é

manifestação exterior.” Portanto, a posse absoluta ou plena é aquela de quem a possui como se fora dono, gerando efeitos à prescrição aquisitiva, a posse *usucapione*. Ademais, a presença ou a ausência de alguns elementos objetivos ou subjetivos determina as espécies de posse. Dentre elas estão a posse direta e a indireta. A primeira é daquele que recebe o bem para fazer uso / fruir e dele dispor em virtude de contrato, configurando, portanto, uma posse temporária e derivada. A posse indireta é daquele que cede o uso do bem, isto é, refere-se a quem exerce uma das faculdades do domínio por força de obrigação, como Diniz (2014) e Gomes (2012) assinalam.

A este respeito, Coêlho (2007, p. 390) sintetiza. Argumenta que a posse direta é aquela para quem detém materialmente a coisa enquanto a indireta vai para o proprietário que a cedeu a outrem, uma vez que “[...] as faculdades da propriedade podem estar atribuídas a pessoas diversas, como no caso da locação ou usufruto.” De qualquer forma, em qualquer das alternativas, como Furlan (1998) enfatiza, nenhum dos possuidores deixa de ter poderes fáticos sobre a coisa. Na verdade, o que se verifica é o desmembramento do poder, ou seja, enquanto um sujeito age como dono em sua posse, o outro tem posse na condição de locatário, por exemplo.

Domínio útil

O domínio útil é diferente de propriedade e constitui mais um elemento que participa do fato gerador do imposto predial e territorial urbano, nos termos do Art. n. 32 do Código Tributário Nacional. Trata-se do direito real, do enfiteuta, em que se atribui a este o direito de usufruir a coisa de modo mais amplo, ou seja, pode usá-la, desfrutá-la, além de aliená-la e transmiti-la por sucessão hereditária.

Considera-se a enfiteuse o mais amplo dos direitos reais. Como mencionado anteriormente, concede ao titular todas as vantagens materiais da propriedade, permitindo que se comporte como dono da coisa ou do bem, assistindo-lhe o direito de possuí-la, transformá-la e transmiti-la. Reitera-se, pois, que o enfiteuta possui o bem de modo direto, mantendo para si a substância da coisa, tendo sobre ela o uso, o gozo e a disposição, desde que não afete sua substância (DINIZ 2014; GOMES, 2012). Conseqüentemente, há a chance de uma mesma pessoa ser titular tanto do domínio direto quanto do domínio útil. Quando isso não se comprova, quem de fato mostra capacidade econômica passa a ser o detentor do domínio útil, na condição de titular que se beneficia das benesses advindas da coisa. E há ainda que se considerar o Art. n. 2.038 do Código Civil, que veta a constituição de novas enfiteuses e subenfiteuses, mantendo as já existentes até sua extinção:

Art. 2.038 – Fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior [...] e leis posteriores.

§ 1º Nos aforamentos a que se refere este Artigo é defeso:

I – cobrar laudêmio ou prestação análoga nas transmissões de bem aforado, sobre o valor das construções ou plantações;

II – constituir subenfiteuse.

.....
(BRASIL, 2002).

Registra-se que as concepções que rondam os termos – propriedade, posse e domínio útil – são inconfundíveis. O preceito constitucional referente ao IPTU prescreve que sua tributação deve incidir sobre a propriedade. Quer dizer, o fato gerador do referido gravame, de acordo com a matriz constitucional é o direito sobre a propriedade / sobre o bem imóvel situado em zona urbana. Como decorrência, o legislador infraconstitucional tributário não pode incluir na definição do fato gerador do IPTU o domínio útil e a posse, porquanto são conceitos distintos. De forma similar, não deve considerar como contribuintes do Imposto Predial e Territorial Urbano o possuidor a qualquer título e o titular do domínio útil, como estabelece o Art. n. 34 do Código Tributário Nacional (CTN), posto que, segundo o Art. n. 110 do Código Tributário Nacional, a lei tributária não pode alterar formas e conceitos do Direito Privado adotados na Constituição Federal:

Art. 110 – A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos municípios, para definir ou limitar competências tributárias (BRASIL, 1966).

O Artigo ora compilado *ipsis litteris* representa a preservação da supremacia constitucional, ao impossibilitar que a lei amplie os conceitos definidos na Constituição Federal. Com clareza, impede que a lei tributária redefina conceitos privados adotados na Carta Maior brasileira para delimitar a competência tributária. Do contrário, está o ente ampliando sua própria competência, ao determinar hipóteses de incidência fora do campo estabelecido pela CF. Assim,

Hoje já não se pode ter dúvidas de que o Art. [n.] 110 do Código Tributário Nacional é simples explicitação da supremacia constitucional, posto que desta é que, na verdade, resulta a inalterabilidade dos conceitos utilizados pela Lei Maior. Inalterabilidade que evidentemente não está restrita à matéria tributária. Nenhum conceito utilizado em norma da Constituição pode ser alterado pelo

legislador ordinário, para, por via oblíqua, alterar a norma de superior hierarquia (MACHADO, 2007, p.209-211).

Reafirma-se, mais uma vez, que os conceitos presentes no texto constitucional não podem ser alterados pelo legislador ordinário e nem muito menos pelo intérprete, que os estaria inovando. Daí ser possível afirmar que o Código Tributário Nacional exorbitou no momento em que elegeu como critério material do IPTU, além da propriedade, a posse e o domínio útil, sendo parte do Art. n. 32, visto como inconstitucional. Por fim, se a Constituição Federal menciona propriedade para definir a competência dos municípios para instituir e cobrar o Imposto Predial e Territorial Urbano, a concepção de propriedade há de ser fixada nas normas de Direito Privado, não admitindo que o legislador ordinário altere a Constituição, o que corresponde a alterar as competências atribuídas na Carta Maior aos entes políticos, no caso particular do IPTU, o município (MIRANDA, 2002).

3.3 Considerações sobre o Artigo n. 32 do Código Tributário Nacional

O vocábulo – propriedade – empregado pela Constituição Federal, cujo conceito é definido pelo Direito Civil, como alhures abordado, é alvo de controvérsias na doutrina, posto que exclui do âmbito de tributação do IPTU o domínio útil e a posse, face à possibilidade de tal tributação segundo o estabelecido no Art. n. 32 do Código Tributário Nacional. Como também já mencionado, há duas correntes teóricas: uma sustenta que o termo está no texto constitucional no sentido técnico-jurídico; a outra, que corresponde ao significado coloquial. No primeiro bloco, está Gavaldão Júnior (2002, p. 305), integrante da corrente que defende a tese segundo a qual a “hipótese de incidência do IPTU está confinada ao conceito jurídico de propriedade.”

Ainda para o mencionado autor, a propriedade é gerada pelo sistema jurídico, e só surge, quando uma norma jurídica estabelece uma relação entre sujeitos, cujo objeto é o domínio pleno, entendendo-se por este, o poder de uso, gozo e disposição do bem, e assim reivindicá-lo de quem injustamente o detenha. Aduz ainda o autor que o conceito de propriedade se reproduz no próprio sistema constitucional, o que obriga o intérprete a buscar o sentido da referida palavra de acordo com a norma constitucionalmente estabelecida. Assevera, então:

O conceito buscado tem raiz no próprio sistema constitucional, o que impõe, como obrigação do intérprete, uma definição consentânea com o contexto sistemático em que reclama a coerência entre as normas que o compõem, sendo vedado ao intérprete atribuir a determinado conceito sentidos diversos em razão da natureza das normas que dele fazem uso. Além do que não há outro significado para o termo propriedade, que se ajuste ao propósito de integrar o

critério material de uma norma tributária, diverso daquele empreendido pelo ordenamento jurídico (GAVALDÃO JÚNIOR, 2002, p. 301-302).

Há quem mantenha concepção distinta, argumentando que o Código Civil não prevê a definição de propriedade, mas tão somente a de direito de propriedade. Se a Constituição Federal determina que a propriedade caracterize o critério material da hipótese de incidência, e aquela encontra seu conceito definido juridicamente como o direito de usar, gozar, dispor e reivindicar de quem injustamente a detenha, é possível concluir: “quem detiver alguns desses direitos, acompanhados do *animus* de ser proprietário, poderá figurar no polo passivo da obrigação de pagar o aludido imposto” (FURLAN, 1998, p. 61).

De forma similar, Derzi e Coêlho (1982, p. 114) advertem que “o ‘fato gerador’ do IPTU não é objeto do proprietário, a *res* sobre o qual exerce domínio, mas o próprio direito sobre a coisa, o direito de propriedade.” Logo, o fato jurídico que dá suporte à regra matriz de incidência tributária é o direito à propriedade, ou seja, o imposto (no caso o IPTU) não incide sobre a coisa, mas sobre quem tem a disponibilidade da coisa, quem exerce a posse e propriedade da coisa, o que corresponde ao fato de ser proprietário ou exercer a posse como tal existente, conforme Miranda (2002) avalia.

Há quem pugne pela inconstitucionalidade do Art. n. 32 do CTN, aduzindo que tributação só pode ocorrer apenas sobre a propriedade, segundo a qual, para a Lei Maior, se revela como o signo representativo de riqueza, menosprezando, portanto, qualquer outra titularidade que revele menor riqueza. Sob esta perspectiva, Paulsen (2006 p.796) argumenta:

Entendemos que o Art. [n.] 32 do CTN, no que desborda do conceito de propriedade, é incompatível com o texto constitucional. De fato, note-se que é a riqueza revelada pela propriedade que é dada à tributação. Assim, não se pode tributar senão a propriedade e senão quem revele tal riqueza. A titularidade de qualquer outro direito real revela menor riqueza e, o que importa, não foram os demais direitos reais previstos constitucionalmente como ensejadores da instituição de impostos.

A norma prescrita no Código Tributário Nacional (Artigo n. 32) revela obediência ao Artigo n. 146 Inciso III, alínea “a” da Constituição Federal, no qual o IPTU pode ter como fato gerador, a propriedade, o domínio útil e a posse de imóveis por natureza nos termos da lei civil:

Art. 146 – Cabe à lei complementar:

.....
 III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de

cálculo e contribuintes (BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 1988).

Neste sentido, alguns doutrinadores não vislumbram qualquer inconstitucionalidade do Artigo n. 32 do CTN, ao mencionar como fato gerador do IPTU, a propriedade, o domínio útil e a posse. Em sua visão, o termo – propriedade – está empregado na CF em sentido rigorosamente jurídico e não vulgar ou corriqueiro como aduzem alguns teóricos, abrangendo, por conseguinte, outros titulares dos direitos inerentes à propriedade. Assim:

Falando a Constituição e, propriedade, naturalmente abrangeu a posse, que nada mais é que um direito inerente à propriedade. A autorização constitucional é para tributar a propriedade, e o CTN facultou à lei ordinária tomar para fato gerador do tributo a propriedade, o domínio útil ou a posse, vale dizer, o direito pleno, total que é a propriedade, ou um de seus elementos, o domínio útil ou ainda a posse. Se a propriedade, com todos seus elementos está reunida em poder de uma pessoa, o tributo recai sobre ela. Se está fracionada, isto é, se ninguém é titular da propriedade plena, ou porque há enfiteuse, ou porque a posse está com pessoa diversa do proprietário, que é desconhecido, ou imune ao tributo, ou isento, então o tributo recai sobre o domínio útil ou a posse (MACHADO, 2007, p. 366-367).

Nesse viés, segundo a doutrina majoritária, não há contradição entre o estabelecido pela Constituição e o Código Tributário Nacional, haja vista que é considerado como hipótese de incidência do IPTU o direito de propriedade sobre imóveis urbanos ou sua posse. Esta entendida, como Derzi e Coêlho (1982) explicitam, como a externalização do domínio ou o direito do enfiteuta por se revestir dos atributos da propriedade, a propriedade de fato.

Nessa esteira, a relação jurídica de propriedade é singular, com atributos próprios, diferente, pois, tanto da relação jurídica da posse quanto do domínio útil. A relação jurídica de posse e de domínio útil não se aperfeiçoa sem que a propriedade esteja definida, principalmente, quando o bem for imóvel, pois só haverá posse ou domínio útil quando houver propriedade relativamente ao mesmo bem, na opinião de Gavaldão Júnior (2002). Para Miranda (2002, p. 318), o “[...] Código Tributário Nacional faz uso da definição esculpida pelo Código Civil, por ser vedado aquele em inovar, que por sua vez tomou o conceito e a acepção de Rudolf Von Ihering quanto ao que vem a ser propriedade e sua exteriorização.”

Diante do exposto, em que pese a posição majoritária sobre a expansão do conceito de propriedade, incluindo posse e domínio útil como fatos geradores do IPTU, enfatiza-se que a Constituição de 1988, em virtude de sua supremacia no ordenamento jurídico, dispõe que leis infraconstitucionais estejam em conformidade com seu conteúdo. O conceito de propriedade

constitui conceito jurídico constante do texto constitucional e deve ser entendido, portanto, como distinto de posse e de domínio útil, conforme a lei civil.

Por isso, em atendimento à Lei Maior, esta que representa o fundamento de validade de todas as normas e prescreve as linhas mestras que devem perfilhar no âmbito do ordenamento jurídico, não é possível tributar outro direito real além da propriedade, como a posse e o domínio útil, pois constitucionalmente, não fazem parte da hipótese de incidência do IPTU.

4 DA SUJEIÇÃO PASSIVA

Como enunciado na introdução, este último capítulo discorre sobre o sujeito passivo, os contribuintes e os responsáveis tributários até alcançar os responsáveis tributários pelo Imposto Predial e Territorial Urbano. Discute a responsabilidade tributária sob a concepção tanto da doutrina quanto do próprio CTN, o qual favorece que um terceiro (não o contribuinte) ocupe polo passivo da obrigação tributária, o que exige sistemático confronto com a CF, que prevê como único contribuinte do IPTU o proprietário.

4.1 Do sujeito passivo

A relação jurídica obrigacional tributária possui sujeitos que se vinculam em torno de um objeto – sujeito ativo e sujeito passivo. O primeiro detém o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento de uma prestação – o credor. Por sua vez, o sujeito passivo detém o dever jurídico de cumprir a prestação que constitui o objeto da obrigação tributária – o devedor.

No Código Tributário Nacional, o sujeito passivo relaciona-se com duas modalidades de obrigação tributária: as principais e as acessórias. A obrigação principal diz respeito somente a quem, por lei, está obrigado a arcar com o pagamento de tributo ou de pena pecuniária. Nas palavras literais de Carvalho (2012, p. 630),

[...] sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa física ou jurídica, privado ou público, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária. Esse é, em termos jurídicos, o contribuinte, ou seja, aquele que deve realizar o pagamento dos tributos eventualmente devidos.

O sujeito passivo da obrigação tributária principal está sempre atrelado ao fato gerador da obrigação, haja vista que o CTN exige de forma expressa tal relação:

É indiscutível [...] que o sujeito passivo de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, há de ter relação com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Não pode a lei eleger arbitrariamente alguém para ser o sujeito passivo de uma obrigação tributária sem que tenha o eleito algum tipo de relação com o fato gerador da correspondente obrigação (MACHADO, 2008, p. 412).

O Artigo n. 121 do Código Tributário Nacional, ao tratar sobre o sujeito passivo da relação jurídica faz referência aos contribuintes e responsáveis tributários, indicando que, em cada um dos eventos eleitos para compor a hipótese de incidência, o legislador recolhe um

sujeito de acordo com o critério de participação com o fato jurídico praticado. Isto é, analisa se o sujeito passivo possui relação direta ou indireta com o fato gerador da obrigação tributária (CARVALHO, 2012, p. 631).

4.2 Dos contribuintes

Segundo o Código Tributário Nacional, Art. n. 121 Parágrafo Único Inciso I, contribuinte é a pessoa ligada pessoal e diretamente, com a situação que constitua o respectivo fato gerador:

Art. 121 – Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo Único – O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (BRASIL, 1966).

Infere-se que o contribuinte é aquele que tem participação direta na ocorrência do fato imponible, que se encontra identificado na descrição da hipótese de incidência. A este respeito, vale trazer à baila os ensinamentos de Ferragut (2013, p. 34) quanto ao conceito de contribuinte:

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para a qualificação, mas insuficiente.

Portanto, não pode haver confusão entre contribuinte e responsável. Quando uma pessoa participa diretamente do fato gerador é excluída do polo passivo para que outra assumira essa posição. Por ordem legal, não é considerado contribuinte, mas responsável, ou seja, o contribuinte é sujeito passivo por excelência. Caracteriza-se por manter relação pessoal e direta com o fato gerador, ou seja, com quem pratica, em seu nome, o ato jurídico ou o fato previsto na legislação (BALEIRO, 2010; MACHADO, 2008). Quando o comportamento prescrito na consequência da norma tem como destinatário a mesma pessoa cujo comportamento está tipificado na hipótese, é ele denominado contribuinte, como Derzi e Coêlho (1982) reforçam.

A Constituição Federal, como comentado exaustivamente em momentos anteriores, sinaliza como signo de riqueza econômica sobre a qual recai a tributação do IPTU tão somente a propriedade, cujo conceito está definido na legislação civil. Isto é, ser proprietário de imóvel, nos termos da lei civil vigente (Art. n. 1.245 do Código Civil), é possuir, em seu nome, o título do

registro imobiliário. Assim sendo, o compromissário comprador mesmo com valor quitado, enquanto não adquirir a propriedade em conformidade com a lei civil, não pode ser contribuinte do IPTU. Da mesma forma, o comprador do imóvel por escritura pública só se torna contribuinte do IPTU, quando a escritura estiver registrada no registro imobiliário, como previsto no Artigo ora citado. Aqui, insta mencionar que Harada (2012) insiste em lembrar que a Constituição Federal não utiliza o termo – propriedade – na acepção jurídica, mas, sim, no sentido comum.

No que tange ao contribuinte do IPTU, seguindo a matriz constitucional, a sujeição passiva alcança apenas proprietário do imóvel nos termos da lei civil ou quem sustenta relação pessoal e direta com o fato gerador: ser proprietário, repete-se, nos termos da lei civil.

4.3 Do responsável tributário

Conforme já mencionado, a sujeição passiva, segundo o Código Tributário Nacional, pode recair sobre um contribuinte, aquele que tem uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ou sobre pessoa diversa do contribuinte, uma terceira pessoa que, de alguma forma, possua um liame com o fato gerador da respectiva obrigação tributária, o responsável nos termos do Artigo n. 128 do Código em pauta. Sobre o tópico específico, para Ferragut (2013, p. 38), a responsabilidade tributária é, em sua essência,

[...] a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes, etc.) e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.

O responsável tributário não é o devedor do tributo, mas possui a responsabilidade por seu pagamento. Logo, são relações distintas. Como Machado (2008) resume, uma é a relação tributária dita, em que há um liame obrigacional entre fisco e contribuinte. A outra trata de relação estabelecida por lei e atribui a condição de responsável a um terceiro, que não o contribuinte. Isto quer dizer que apenas a lei pode atribuir a uma terceira pessoa a responsabilidade pelo pagamento do tributo e que, de alguma forma, ela esteja vinculada ao fato gerador da obrigação tributária.

A Constituição Federal não indica quem deva ser o sujeito passivo responsável pelo pagamento das exações. Como decorrência, o legislador constituinte determina uma situação / um evento, deixando a cargo do legislador ordinário tanto estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa que vai girar em torno daquela referência constitucional quanto eleger o

sujeito que vai arcar com a exação fiscal, fazendo às vezes de devedor da prestação pecuniária. A depender da situação jurídica, para cada um dos eventos, a lei elege um sujeito:

Para cada um dos eventos, compostos na forma de situação jurídica, a autoridade legislativa apanha um sujeito, segundo o critério de sua participação direta e pessoal com a ocorrência objetiva, e passa a chamá-lo de contribuinte, fazendo-o constar na relação obrigacional, na qualidade de sujeito passivo. Em algumas oportunidades, porém, outras pessoas participam do acontecimento descrito, mantendo uma proximidade apenas indireta com aquele ponto de referência em redor da qual foi formada a situação jurídica. Está entre tais sujeitos a opção do legislador, em ordem à escolha do responsável pelo crédito tributário, em caráter supletivo do adimplemento total ou parcial da prestação (CARVALHO, 2012, p. 391).

Derzi e Coêlho (1982) ressaltam que o responsável tributário jamais será presumido, mas deve ser literalmente mencionado em lei. A omissão da lei não pode ser suprida nem por ato volitivo da Administração Pública nem por contrato entre particulares nem tampouco por decisão judicial. Ou seja, na responsabilidade tributária, submete-se uma pessoa (que não o contribuinte, mas que esteja vinculado na relação jurídica em virtude de expresse comando legal) para que cumpra a obrigação perante o sujeito ativo, o credor. Deduz-se, pois, que a diferença entre responsável e contribuinte se dá “por ser o responsável um sujeito qualquer que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário e que disponha de meios para ressarcir-se do tributo pago por conta de fato praticado por outrem” (FERRAGUT, 2013, p. 39).

4.3.1 Do responsável tributário do Imposto Predial e Territorial Urbano

O Art. n. 128 do Código Tributário Nacional refere-se especificamente à responsabilidade tributária estabelecendo que, em virtude de expressa determinação legal, uma terceira pessoa que não o contribuinte, ligada à situação descrita no fato jurídico tributário, pode ser chamada a arcar com o pagamento do tributo. Esta terceira pessoa denomina-se responsável.

No que concerne à sujeição passiva por responsabilidade tributária do IPTU, todas as modalidades (Art. n. 130 a Art. n. 135) estabelecidas no Código Tributário Nacional são aplicáveis ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana ou Imposto Predial e Territorial Urbano ou, somente, IPTU, como Fernandes (2005) menciona. Para Furlan (1988, p. 80), “[...] cabe ao legislador municipal disciplinar a responsabilidade tributária no tocante ao IPTU”, ou seja, a escolha dentre as sugestões oferecidas pelo CTN fica a cargo do legislador municipal, que assume a liberdade em consonância com as normas gerais do referido Código, de eleger o sujeito passivo da referida exação visando facilitar a arrecadação.

Porém, Derzi e Coêlho (1982, p. 245) alertam que o campo de atuação para que o ente político municipal exerça sua competência em matéria de sujeição passiva é muito complexo. Exclusivamente mediante a observância rigorosa à lei, é possível se optar por uma terceira pessoa ligada ao pressuposto fático, garantindo o mecanismo de reembolso ou retenção. Em suma, a lei indica quem é o contribuinte do IPTU. Por outro lado, inexistente impedimento para que o dispositivo legal municipal convencie a solidariedade não prevista ou confira a outras pessoas a titularidade de sujeição passiva, desde que em total observância aos pressupostos legais preestabelecidos.

O possuidor e o titular do domínio útil não podem ser contribuintes do IPTU, haja vista que a relação de posse é distinta de propriedade: não há na posse os atributos inerentes à propriedade. O domínio útil, que designa o direito do enfiteuta, como relação jurídica que é, conforma-se mediante uma relação de propriedade subjacente. Isto significa dizer que, embora os poderes do enfiteuta sejam amplos, em prejuízo do proprietário, aqueles não superam a relação de propriedade, como bem assinala Gavaldão Júnior (2002). Todavia, há a possibilidade em serem chamados a compor o polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável por transferência ou por substituição. Como exemplo clássico de responsabilidade por transferência, tem-se a responsabilidade por sucessão *causa mortis*, quando o contribuinte do IPTU, sujeito passivo direto, devedor originário, após um evento (sua morte), a responsabilidade tributária pelo pagamento do IPTU é transferida a outra pessoa, sempre ligada ao fato gerador. Esse tipo de sujeição passiva, prevista em lei, assegura a continuidade das relações jurídicas iniciadas pelo contribuinte, que, em virtude de morte, deva ser sucedido (DENARI, 2011).

Insta mencionar que a posse, apesar de contemplada no Código Tributário Nacional como um dos fatos geradores do IPTU, bem como o possuidor a qualquer título como contribuinte da referida exação, no caso, o Superior Tribunal de Justiça reconhece que não é toda posse que enseja a tributação: “a posse direta do locatário não exterioriza a propriedade, que continua do locador, só podendo deste ser cobrado o IPTU”, como constante dos Embargos de Declaração no RESP n. 119515 / SP, de 1998 (BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 1998).

Quer dizer, a posse a qualquer título não consiste em hipótese de incidência do imposto. Apenas a posse com *animus domini* é apta a gerar a obrigação tributária com relação ao IPTU, ou seja, aquela que exterioriza o domínio formal ou que enseja a aquisição da propriedade por meio de usucapião. No mesmo sentido, o STJ entende, através do RESP n. 1091198 / PR, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 24 de maio de 2011 e publicado no Diário da Justiça Eletrônico (DJE), de 13 de junho de 2011, que a tributação do IPTU deve ser afastada tanto quando a posse é exercida de forma precária quanto situações em que, embora

envolvam direitos reais, não estejam diretamente vinculadas com a aquisição da propriedade, como a concessão do direito de uso, em que não se vislumbra o *animus domini* ao concessionário (BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2011).

Por esse prisma, segundo Derzi e Coêlho (1982, p. 2270, a posse direta do locatário, bem como o comodatário, o usufrutuário, os credores anticréticos, os meros possuidores, posseiro por uso de habitação, titular de posse nova, clandestina, precária e / ou violenta não podem ser contribuintes do IPTU, posto que não participam do fato descrito no suporte fático, ou seja, ser proprietário, segundo o preceito constitucional. Mas reitera-se: podem vir a ser responsáveis tributários, se assim a lei municipal dispuser, desde que mantenham alguma relação com o fato gerador do tributo.

Enfatiza-se, ainda, que, por força do Artigo n. 123 do CTN, uma eventual cláusula constante em contrato de locação, que atribua ao locatário a responsabilidade de arcar com o IPTU, não pode ser oposta ao Fisco para modificar a definição de sujeito passivo. Isto é, não se vislumbra transferência de encargo a uma terceira pessoa, sem que haja comando legal, sob pena de fortalecer os instrumentos contratuais oponíveis à Fazenda Pública. Exemplificando: no caso do locatário, se este aluga um imóvel, assume o Imposto Predial e Territorial Urbano, e não honra a obrigação tributária, como previsto no contrato, o Fisco vai exigir do proprietário o pagamento do tributo, uma vez que o contrato particular só tem efeito jurídico na esfera civil, devendo, portanto, o proprietário do imóvel antecipar o valor que corresponde à prestação pecuniária relativa ao IPTU. No caso, a posse do locatário não se apresenta passível de tributação, eis que precária. Porém, nada impede que, legalmente, o locatário seja o responsável pelo IPTU, se assim dispuser e lei municipal que instituiu o tributo. Dessa forma, somente a lei do ente tributante dentro dos limites estipulados por ela, pode estabelecer, por exemplo, que o locatário seja responsável solidário do IPTU juntamente com o proprietário (FURLAN, 1998).

No que tange à solidariedade, sua aplicação com relação ao IPTU é viável. Há possibilidade de solidariedade entre contribuintes do IPTU, quando o imóvel tiver mais de um proprietário, todos com interesse comum na situação que constitui o fato gerador, ou seja, cada um dos proprietários é simultaneamente devedor integral da dívida tributária, cabendo ao sujeito ativo, o credor, optar por qualquer dos coobrigados para efetuar a cobrança do imposto, ainda em conformidade com o autor supracitado.

Convém registrar o pensamento de Ferragut (2013, p. 38), para quem “o legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aqueles pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam i. indiretamente vinculados ao fato jurídico tributário ou ii. direta ou diretamente vinculados ao sujeito que o praticou.” Neste contexto, a discussão no âmbito

doutrinário e jurisprudencial sobre a constitucionalidade ou não do Art. n. 34 do CTN, em nossa opinião, caracteriza-se como falso problema, posto que, tanto o possuidor como o titular como o domínio útil, usufrutuário e outros podem ser sujeitos passivos do IPTU, ainda que na condição de responsáveis, se assim dispuser a lei municipal instituidora do tributo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Rememora-se a ideia central de que o IPTU constitui imposto de competência dos municípios, o qual incide sobre a propriedade predial e territorial urbana, com o objetivo de obter recursos financeiros para custear as atividades públicas na esfera municipal. Em se tratando da Constituição Federal em vigor, esta fixa como critério material do IPTU a propriedade, cujo conceito, juridicamente, reside no âmbito do Direito Civil.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, em seu Art. n. 32, elege como fatos geradores do IPTU, além da propriedade, a posse e o domínio útil, contrariando, por conseguinte, o texto constitucional que elegeu como fato gerador tão somente a propriedade. Ademais, retoma-se a noção antes discutida de que, segundo a legislação civil, propriedade difere de posse e de domínio útil.

O CTN, também como já discutido, é lei infraconstitucional e segundo seu próprio Artigo (Art. n. 110), na condição de diploma legal, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados pela Constituição Federal para definir competências tributárias, sob pena de inconstitucionalidade. Infere-se, então, que o Código Tributário Nacional exorbitou de sua competência, quando escolheu outros fatos geradores do IPTU além da propriedade, porquanto a materialidade do IPTU está delineada e limitada pela Carta Magna brasileira, considerando-se, portanto, parte do Artigo n. 32, como inconstitucional. Por fim, acredita-se que, por disposição de lei municipal, há a possibilidade do possuidor a qualquer título e o titular do domínio útil virem a ser sujeitos passivos do referido gravame, na condição de responsável tributário, para arcar com a tributação do Imposto Predial e Territorial Urbano. Logo, a discussão acerca da constitucionalidade ou inconstitucionalidade, representa um falso problema de entendimento na doutrina, haja vista que a lei municipal pode eleger o sujeito passivo de seus tributos da forma que melhor lhe convenha.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, A. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**: 1891. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1824-1899/constituicao-35081-24-fevereiro-1891-532699-publicacaooriginal-15017-pl.html>>. Acesso em: 12 fev. 2015.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: 1988. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966 / Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 15 jan. 2015.

_____. **Lei n. 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 13 jan. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Declaração no RESP n. 119515 / SP**, 1998. IPTU. Lançamento. Impugnação. Legitimidade. O IPTU só pode ser cobrado do proprietário e não do locatário, cuja posse direta não exterioriza a propriedade. Recurso improvido. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/busca?q=RESP+119515+SP>>. Acesso em: 4 jan. 2015.

_____. _____. **Embargos de Declaração no RESP n. 1091198 / PR**, 2011. Tributário. Bem público. Imóvel. (Ruas e áreas verdes). Contrato de concessão de direito real de uso. Condomínio fechado. IPTU. Não incidência. Posse sem *animus domini*. Ausência do fato gerador do tributo. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21116407/recurso-especial-resp-1091198-pr-2008-0219692-5-stj/inteiro-teor-21116408>>. Acesso em: 4 jan. 2015.

CARRAZA, R. A. (Org.). **Mini códigos**. Código Tributário Nacional. Código de Processo Civil. Constituição Federal. Legislação tributária. 2. ed. São Paulo: RT, 2011.

CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito Tributário**: linguagem e método. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DENARI, Z. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídico tributária. In: MARTINS, I. G. da S. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 191-211.

DERZI, M. de A. M.; COELHO, S. C. N. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

DINIZ, M. H. **Curso de Direito Civil brasileiro: Direito das coisas**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 4.

FERNANDES, C. F. **IPTU: texto e contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAGUT, M. R. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FURLAN, V. C.P. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. São Paulo: Malheiros, 1998.

GAVALDÃO JÚNIOR, J. V. A inconstitucionalidade do Art.32 do CTN. In: PEIXOTO, M. M. (Coord.). **IPTU: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 238-309.

GOMES, O. **Direitos reais**. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

HARADA, K. **IPTU: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, H. de B. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007. v. 1.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MIRANDA, J. D. B. de. A regra-matriz do IPTU e sua constitucionalidade. In: PEIXOTO, M. M. (Coord.). **IPTU: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 311-339.

PAULSEN, L. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. Porto Alegre: [s. n.], 2006.

PINCELLI, E. P. Pressupostos constitucionais para a construção do critério material da regra matriz. In: PEIXOTO, M. M. (Coord.). **IPTU: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 125-160.

VENOSA, S. S. **Direito Civil: direitos reais**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

NORMALIZAÇÃO E REVISÃO
MARIA DAS GRAÇAS TARGINO
Pós-Doutora em Jornalismo / Doutora em Ciência da Informação / Consultora em Ciência da
Informação
Teresina - PI
2015
Fone / Fax (86) 3231-0893
Celular 8832-1077
e-mail – gracatargino@hotmail.com