

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

DAVID YURI TEIXEIRA BRAZ

**HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO IPTU: UMA ANÁLISE DOUTRINÁRIA E
JURISPRUDENCIAL**

ARACAJU/SE

2014

DAVID YURI TEIXEIRA BRAZ

**HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO IPTU: UMA ANÁLISE DOUTRINÁRIA E
JURISPRUDENCIAL**

Monografia apresentada à Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe como um
dos pré-requisitos para a obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

ORIENTADOR

PROF. ESP. MATHEUS BRITO MEIRA

ARACAJU/SE

2014

B823i BRAZ, David Yuri Teixeira. IPTU: uma análise doutrinária e jurisprudencial sobre as hipóteses de incidência. Aracaju, 2014. 69 f.

Monografia (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Departamento de Direito, 2014.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

1.Fato Gerador 2. Hipótese de Incidência 3. IPTU
4. Doutrina 5. Jurisprudência 6. Aspectos I. TÍTULO.

CDU 340.12: 340.143: 336.225.6 (813.7)

DAVID YURI TEIXEIRA BRAZ

**HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO IPTU: UMA ANÁLISE DOUTRINÁRIA E
JURISPRUDENCIAL**

Monografia apresentada como exigência
parcial para obtenção do grau ou título de
Bacharel em Direito à comissão julgadora da
Faculdade de Administração e Negócios de
Sergipe.

Aprovada em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

ORIENTADOR

PROF. ESP. MATHEUS BRITO MEIRA

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

1º EXAMINADOR

PROF. MSC. FERNANDO FERREIRA DA SILVA JUNIOR

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

2º EXAMINADOR

PROF. ESP. ALESSANDRO BUARQUE COUTO

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

RESUMO

Diante de controvérsias relacionadas à incidência do IPTU, esse trabalho tem o objetivo de analisar as discussões doutrinárias e jurisprudenciais em face das hipóteses de incidência determinadas pelo ordenamento jurídico pátrio, identificando os seus aspectos ou elementos. O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) é um tributo da espécie imposto, instituído na Constituição Federal cujo fato gerador incide não apenas sobre a propriedade, mas, sobre o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, conforme a lei civil. A Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominado de Código Tributário Nacional instituiu as diretrizes gerais para que o legislador municipal possa definir as hipóteses de incidência para o referido município. O estudo dos elementos ou aspectos do fato gerador tem o condão de facilitar o seu entendimento e consequentemente a sua aplicabilidade. O aspecto material, que influencia o aspecto pessoal, é o núcleo do fato gerador formado pela propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel sendo o *animus domini* de fundamental importância para sua definição como hipótese de incidência. No aspecto valorativo, a progressividade é tema que gera muitas discussões em virtude da Emenda Constitucional nº 29, que ampliou suas hipóteses de incidência. Antes, era previsto apenas a possibilidade da progressividade no tempo, porém, a alteração incluiu as hipóteses de progressividade em razão do valor, localização e uso do imóvel. O aspecto temporal é o elemento que define o momento da consumação que geralmente coincide com o início do ano fiscal. Por fim, o aspecto espacial, sendo considerado como o mais importante para o estudo do IPTU, pois, a localização do imóvel é elemento decisivo para a definição desse tributo. A eminente expansão das zonas urbanas e a semelhança com o imposto territorial rural (ITR), embora tenham causado muitas celeumas jurídicas, atualmente, está pacífico na jurisprudência o critério da destinação econômica do imóvel para defini-lo como propriedade rural mesmo que esteja localizado em zona urbana.

PALAVRAS-CHAVE: Fato gerador. Hipótese de incidência. IPTU. Doutrina. Jurisprudência. Aspectos.

ABSTRACT

In the face of controversies related to the incidence of the Territorial Urban Property Tax (property tax), this work aims to analyse the doctrinal and jurisprudential discussions about the hypotheses of incidence certain by national legal system, identifying aspect or elements. The tax on the predial property and urban land (Territorial Urban Property Tax) is a tax kind tribute, imposed by the Federal Constitution whose taxable event focus not only to the property, but, on the useful field or possession of immovable property by nature or physical accession, according to civil law. The law 5172 of October 25, 1966, denominated National Tax Code instituted the general guidelines for that the municipal legislature can set the possibilities of incidence to the municipality. The study of the elements or aspects of the triggering event has the power to facilitate their understanding and consequently its applicability. The material aspect, that influences the personal aspect, is the core the triggering event, formed by property, useful ownership or possession of immovable property being the *animus domini* of fundamental importance to the definition as a hypothesis of incidence. In the valuative aspect the progressivity is a issue that generates much discussion due to the Constitucional Amendment. No. 29, which expanded their chances of incidence. Previously was predicted only the possibility of progressivity in time, however, the amendment includes the hypotheses of progressivity because of the value, location and use of the property. The temporal aspect is the element that defines the moment of consummation which generally coincides with the beginning of the fiscal year. Finally, the spatial aspect, regarded as most important for the study of Territorial Urban Property Tax (property tax), therefore the location of the property is a decisive element for the definition of this tribute. The imminent expansion of urban areas and the resemblance with the Rural Territorial Tax (ITR), although they have caused many legal uproar, currently, is pacific in jurisprudence the criterion of economic destination the property to define as rural property even if located in urban areas.

KEYWORDS:. Triggering event. Hypothesis of incidence. Territorial Urban Property Tax (property tax). Doctrine. Jurisprudence. Aspects.

LISTAS

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	CONSTITUIÇÃO FEDERAL.
CTN	CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.
IPTU	IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA.
ITR	IMPOSTO TERRITORIAL RURAL.
STF	SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
STJ	SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA
TJSE	TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SERGIPE

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	7
2	IMPOSTOS.....	9
3	IPTU: HISTÓRICO E COMPETÊNCIA.....	12
4	FUNÇÃO DO IPTU.....	14
5	O FATO GERADOR: CONCEITOS GERAIS.....	16
	5.1 ASPECTOS OU ELEMENTOS DO FATO GERADOR.....	20
6	O FATO GERADOR E AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO IPTU.....	25
	6.1 ASPECTO MATERIAL.....	26
	6.2 ASPECTO PESSOAL.....	37
	6.3 ASPECTO VALORATIVO.....	42
	6.4 ASPECTO TEMPORAL.....	49
	6.5 ASPECTO ESPACIAL.....	50
7	IPTU NAS ZONAS URBANIZÁVEIS.....	54
8	IPTU X ITR.....	56
9	CONCLUSÃO.....	63
	REFERÊNCIAS.....	66

1 INTRODUÇÃO

Hodiernamente ainda há controvérsias, debates e conflitos sobre a cobrança do IPTU relacionado à incidência deste, mesmo que o fato gerador do referido imposto já seja assunto pacificado pela legislação brasileira, doutrina e jurisprudência.

A história nos mostra que o IPTU é imposto antigo e que veio evoluindo até chegar ao status atual a partir da Criação da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominado de Código Tributário Nacional. Essa norma instituiu as hipóteses de incidência do referido tributo delimitando como critérios: a propriedade o, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física e; a localização em zona urbana.

Para o critério localização em zona urbana, foram instituídos requisitos descritos nos parágrafos 1º e 2º do art. 32 do Código Tributário Nacional, permitindo que o município defina através de lei municipal se um bem imóvel é ou não considerado como integrante de zona urbana. Já o critério propriedade, domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, está definido no Código Civil.

Diante dessa delimitação, é importante o entendimento sobre as diferenças entre a imposição do IPTU ou do ITR, haja vista que é vedada a bitributação.

Com relação à propriedade, um ponto que gerou discussão na doutrina foi a questão dessa propriedade ser por acessão natural ou por acessão física. O §3º, do art. 33, do CTN ratifica o que foi instituído no caput, do art. 32, do CTN, para que o aplicador do direito não tenha dúvidas sobre essa delimitação. Entretanto, parece ser desnecessário tal dispositivo, pois, na interpretação do caput, do art. 32, do CTN em consonância com o Código Civil de 2002, já está evidenciada a exclusão da propriedade por acessão intelectual.

Ademais, ainda verifica-se na doutrina controvérsias sobre os imóveis localizados em áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, cuja lei municipal poderá considerá-las como urbanas para o recolhimento do IPTU. O Código Tributário

Nacional em seu parágrafo 2º, do art. 32, diz que a lei municipal pode considerar como área urbana mesmo que não preencha os requisitos do parágrafo 1º, do art. 32, para a definição de zona urbana, porém, parte da doutrina entende que tal definição deve cumprir tais exigências.

Com a evolução do tema a jurisprudência e a doutrina passaram a pacificar essas hipóteses e dessa maneira, os conflitos e controvérsias sobre o tema foram ficando cada vez mais pacificados, exemplo disso, é o que ocorreu com a suspensão da vigência da Lei nº 5.868, de 12 de Dezembro de 1972, em virtude do descumprimento dos requisitos instituídos no Código Tributário Nacional.

Com isso, fica evidenciada a pacificação do tema, porém, ainda há debates e discussões sobre esses elementos do fato gerador. No dia-a-dia ainda é possível verificar que ainda existe entendimento divergente entre os contribuintes e entre juristas, por isso, faz-se mister ainda discutir esses requisitos ou exigências para a incidência do IPTU objetivando o esclarecimento da aplicação desse tributo.

2 IMPOSTOS

Hugo de Brito Machado (2006, pág. 84), assim como vários outros doutrinadores, conceitua o referido instituto usando na íntegra a própria definição em lei como dispõe o art. 16, do Código Tributário Nacional ao dizer que o “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Diante desse dispositivo, o autor concluiu que “o imposto é uma exação não vinculada, isto é independente de atividade estatal”, pois, “o fato gerador do imposto não se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte”. Significa que a expressão ‘não vinculada’ não pode ser confundida com a atividade administrativa vinculada inserta na definição de tributo.

Alfredo Augusto Becker (2010) conceitua que quando uma regra jurídica que tiver escolhido para base de cálculo do tributo um fato lícito qualquer, não consistente em serviço estatal ou coisa estatal, terá criado um imposto.

Sacha Calmon (2010), diante da sua análise do que denomina como a “teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados”, conceitua imposto como tributo não vinculado a uma atuação estatal, tendo os seus fatos geradores realidades estranhas a qualquer atividade estatal referidas ao obrigado.

Essa é a teoria dos fatos geradores não vinculados de Geraldo Ataliba, que citado por Ichihara (2004), classifica os tributos segundo o aspecto material de sua hipótese de incidência (fato gerador) – consista ou não no desempenho de uma atividade estatal.

Ainda dentro dessa concepção de tributos vinculados e não vinculados, Yoshiaki Ichihara (2004) também faz uso do art. 16, do CTN, já descrito anteriormente, para descrever o seu conceito sobre impostos. Na interpretação desse dispositivo, o autor exalta que o fato gerador independe de qualquer atividade estatal e entende que ao inexistir qualquer atuação estatal como condição para exigência de tributo, sem dúvida esse tributo será da espécie imposto.

A Constituição de 1988, assim como a de 1967, adotou a teoria jurídica dos tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal. Assim, as taxas e as contribuições de melhoria são considerados como tributos vinculados, enquanto que os impostos são tributos não vinculados.

Hugo de Brito Machado (2006) ao definir imposto, concluiu que é uma exação não vinculada, ou seja, independente de qualquer atividade estatal específica. O autor inclusive, deixa claro que essa desvinculação com a atividade estatal, não pode ser confundida com a atividade administrativa vinculada instituída no art. 3º do CTN ao determinar que a atividade administrativa é sempre vinculada à lei não se admitindo o discricionarismo na cobrança de tributos.

Essa conclusão de que não se verifica a presença da atuação estatal na obrigação do pagamento, fica evidente ao se examinar as hipóteses de incidência dos impostos. Em todas elas a situação descrita na lei necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, está sempre relacionada a um agir ou um ter do contribuinte desvinculada da atuação estatal.

A materialização do fato gerador nas taxas ocorre a partir de uma atuação corporificada ora de uma atuação de polícia (taxas de polícia) ora por uma atuação de serviço público, específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (taxas de serviço). Nas contribuições de melhoria, a atuação estatal materializa-se através da realização de uma obra pública capaz de beneficiar ou valorizar o imóvel do contribuinte.

Contudo, nos impostos a materialização ocorre de maneira diferente em relação aos outros tributos. Suas hipóteses de incidência são fatos estranhos às atuações do Estado, pois, referem-se a fatos ou atuações ou situações do contribuinte e que servem para a incidência de um determinado imposto. Portanto, entende-se que há um desvinculo do fato gerador a uma manifestação de Estado.

Yoshiaki Ichihara (2004) também adotou a classificação de Geraldo Ataliba como tributo não vinculado, entendendo que a materialidade do fato gerador é a descrição hipotética do fato ou do conjunto de fatos na lei, que, ao ocorrer tal hipótese no mundo concreto, gera a obrigação de pagar o devido tributo. Portanto, o legislador escolherá um fato ou conjunto de fatos como sendo a materialidade do

fato gerador de um tributo que independa da atuação estatal ou algo que inclua uma ação estatal, direta ou indiretamente referida ao contribuinte.

3 IPTU: HISTÓRICO E COMPETÊNCIA

Para Aliomar Baleeiro (1999) o IPTU é um imposto velho na competência dos Municípios brasileiros, chamado comumente de “décima urbana”, cuja tributação se dava em imóveis edificados. Surgiu em 19 de maio de 1799, quando a Rainha D. Maria, desejando um empréstimo, recomendou ao Governador da Bahia que instituísse o estabelecimento de *décimas* nas casas das cidades marítimas e a extensão do tributo do papel selado, o mesmo que já era pago naquela época no continente europeu.

O Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU é considerado pela doutrina como um imposto antigo na competência dos municípios, entretanto, a Constituição de 1891 o situava como competência dos Estados conforme art. 9º, item 2º: “é da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: sobre Imóveis rurais e urbanos.”

Assim, o IPTU figurou na primeira Constituição Republicana como um imposto de competência dos Estados até a Constituição de 1934. A partir desta, o imposto predial e o imposto territorial urbano passou para a competência municipal como determinava o art. 13, §3º, II, da Carta de 1934.

Em sua origem, dividia-se em dois tributos distintos: o imposto predial e o imposto territorial, distinção estabelecida também na Carta de 1937. Nessa Constituição foi atribuído aos Estados a competência para instituir o imposto sobre a propriedade territorial, exceto a urbana na forma do art. 23, inc. I, letra “a”, e para os Municípios a competência para instituir o imposto predial e o territorial urbano.

A unificação desses impostos aconteceu na Constituição de 1946, passando a se chamar de Imposto predial e Territorial Urbano com diz o art. 29, I, cuja competência era Municipal.

A partir da Emenda Constitucional n.º 18, de 1 de dezembro 1965, o âmbito de incidência do IPTU passou a limitar-se à propriedade predial e territorial urbana. Foi quando em 25 de outubro de 1966 foi sancionada a Lei nº 5.172 denominada, Código Tributário Nacional, tendo como objetivo, com fulcro no seu art. 1º:

Art. 1º. Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Em relação à materialidade, o IPTU não sofreu nenhuma alteração em relação ao que era previsto na Constituição de 1967. A atual constituição trouxe algumas alterações bastantes importantes relacionadas aos princípios e regras que estavam implícitos na Constituição anterior.

Hugo de Brito Machado (2006) entende que a constituição Federal de 1988 promoveu um passo significativo rumo ao federalismo cuja característica é a da descentralização do governo. Contudo, ela vem sendo objeto de muitas emendas, que implicou em um retrocesso, voltando a ser um Estado Unitário, tamanha é a concentração do poder de tributar nas mãos do Estado.

A Constituição Federal de 1988, na esteira das anteriores, outorgou aos Municípios a competência para criarem o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, conforme o art. 156, I, e art. 32, do CTN. Trata-se de um imposto único, já que o fato gerador se dá a partir da propriedade imobiliária urbana edificada ou não, sendo inadmissível a sua separação. Um determinado Município poderá instituir que o IPTU sobre as edificações não abrangerá todo o terreno. Isso não é permitido, pois, para resolver esse dilema a lei poderá estabelecer alíquotas diferentes para imóveis edificados e não edificados.

4 FUNÇÃO DO IPTU

A tributação é o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para que o Estado possa realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. É a atividade financeira exercida pelo Estado, baseada num conjunto de atos firmados na obtenção, na gestão e na aplicação de recursos financeiros de que necessita para atingir seus fins.

O IPTU possui característica predominantemente fiscal, sendo importante fonte de arrecadação municipal, sem prejuízo da sua excepcional utilização extrafiscal, prevista no art. 182, §4º, II, da Constituição Federal. A função extrafiscal é aquela em que os Municípios utilizam alíquotas progressivas com o fim de desestimular a imobilização de recursos em terrenos para fins especulativos, dificultando o crescimento das cidades.

O objetivo primordial do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é a arrecadação de recursos para o Município. Seu fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, entretanto, para que seja devida a incidência do IPTU sobre o imóvel, este deve estar dentro de zona urbana, cuja definição se dá de acordo com os critérios trazidos pelo parágrafo 1º do artigo 32 do Código Tributário Nacional.

No Brasil vigora a liberdade de iniciativa na ordem econômica, cuja atividade econômica é entregue a iniciativa privada. Entretanto, a Constituição Federal no art. 173, *caput*, dispõe que atividade econômica somente será permitida ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional ou em face de relevante interesse coletivo.

Os tributos sempre tiveram o objetivo de carrear recursos financeiros para o Estado. Entretanto, no mundo moderno têm sido utilizados para interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, esquentando ou esfriando a relação de consumo, trazendo efeitos nas atividades econômicas.

Destarte, não é para menos que a doutrina entende que o estudo da função dos tributos é matéria própria da Ciência das Finanças, mas, não é possível deixar de fazer uma análise sobre isso haja vista a sua influência sobre o estudo jurídico da tributação. Nessa esteira, é que a doutrina jurídica adotou que em relação ao objetivo ou função, os tributos podem ser: fiscal; extrafiscal ou parafiscal.

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana possui uma função tipicamente fiscal cujo objetivo desse tributo é a obtenção de recursos financeiros para os municípios. Contudo, num mundo moderno, como dito anteriormente, dificilmente um imposto deixe de ter uma função extrafiscal cuja função é intervir no domínio econômico.

A função extrafiscal gera efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros, e no caso do IPTU, o autor Hugo de Brito (2006, pág. 398) entende assim:

Existem formulações relativas ao imposto em estudo pretendendo atribuir a este função extrafiscal, especialmente com o fim de desestimular vultuosas imobilizações de recursos em terrenos para fins meramente especulativos, dificultando o crescimento normal das cidades”

Diante disso, o autor conclui que por isso os Municípios tendem a cobrar o IPTU mediante alíquotas progressivas, em função de terrenos pertencentes a cada contribuinte.

5 O FATO GERADOR: CONCEITOS GERAIS

Yoshiaki Ichihara (2004, pág. 75) entende que *“para a determinação da natureza específica de um tributo, a primeira preocupação do interprete ou aplicador é examinar a materialidade do fato gerador”*.

Em consonância com este entendimento, Eduardo de Moraes Sabbag (2008) explica que o fato gerador é o momento de significativa magnitude, pois, define a natureza jurídica de um tributo, ou seja, se se trata de taxa, imposto ou condições de melhoria conforme o art. 4º, I do CTN preceitua que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: a denominação e demais características formais adotadas pela lei”.

Como dito anteriormente, o Imposto é uma exação não vinculada e por isso independe de atividade específica. Seu entendimento tem como base a análise do fato gerador desse Tributo conforme determina o dispositivo que o conceitua.

O professor Geraldo Ataliba citado por Yoshiaki Ichihara (2004, pág. 118) ensina que:

Toda vez que se depare o jurista com uma situação em que alguém esteja colocado na contingência de ter o comportamento de dar dinheiro ao Estado, deverá inicialmente verificar-se se trata de:

- a) multa;
- b) obrigação convencional;
- c) tributo;
- d) indenização por dano.

Ao ser identificado que essa obrigação de dar dinheiro aos cofres públicos é um tributo, significa que essa obrigação só poderá ocorrer a partir de um fato gerador.

Hugo de Britto (2006) considera um exagero evidente o entendimento de que o Direito Tributário se resume na teoria do fato gerador, pois, seria o mesmo que afirmar que o estudo do Direito Penal se resume à teoria da tipicidade.

Alfredo Augusto Becker (2010) entende que a hipótese de incidência não é especificidade da regra jurídica tributária, pois, a regra jurídica tributária tem estrutura lógica e atuação dinâmica idêntica a qualquer outra regra jurídica.

Não existe direito algum sem um fato gerador, que nada mais é do que os fatos jurídicos presentes em cada seara jurídica. Por exemplo, o direito do empregado de receber o seu salário nasce de um respectivo contrato de trabalho juntamente com a sua contraprestação, ou do contrato de compra e venda nasce o direito de receber a coisa comprada pelo comprador e o direito do vendedor de receber o dinheiro pela venda.

Almicar de Araujo Falcão (1993, pág. 26-27) definiu que fato gerador “é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado”.

Mesmo não sendo função da lei descrever conceitos, e sim amparar um conteúdo de regras comportamentais, o Código Tributário Nacional em seu art. 114, do CTN, preceitua que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Esse dispositivo está ancorado no princípio da legalidade que teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da Constituição Federal. Este dispositivo determina que só a lei deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Por isso, os regulamentos, atos administrativos, portarias e outros atos normativos, por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os constituintes.

A situação definida em lei são os fatos, conjunto de fatos, situação de fato ou situação jurídica descritos na lei em sentido restrito, pois, só ela é o instrumento permitido para descrever ou definir a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Portanto, a ocorrência da situação descrita em lei é necessária, pois, sem previsão legal não nasce a obrigação tributária, e suficiente, ou seja, a

materialização do fato previsto em lei é o bastante para o surgimento do vínculo jurídico.

Para se referir a expressão Fato Gerador, a doutrina utiliza outras denominações: suporte fático; situação base de fato; hipótese de incidência; fato imponible; fato tributável; fato furígeno; fato jurígeno. Entretanto, essa variedade de expressões nem sempre podem ser consideradas como sinônimas, é o caso dos termos fato gerador e hipótese de incidência,

Alfredo Augusto Becker (1972, pág. 118) diz que a expressão hipótese de incidência é a expressão utilizada pelos autores para designar denominações como suporte fático ou fato gerador. O autor inclusive, fez duras críticas ao termo fato gerador, e as externou da seguinte maneira:

“Esta última expressão (fato gerador) é a mais utilizada pela doutrina brasileira do direito tributário, de todas elas, a mais infeliz, porque o fato gerador não gera coisa alguma além de confusão intelectual”.

Nessa esteira, Yoshiaki Ichihara (2004) concorda com a crítica de Alfredo Augusto Becker, porém, prefere utilizar o termo fato gerador haja vista que é o mesmo utilizado na lei. Entretanto, o autor faz a ressalva de que esta expressão significam duas realidades distintas: uma enquanto descrição do fato gerador na lei, denominada de hipótese de incidência; e outra referente à concretização do fato gerador descrito na lei no mundo fático, chamado de fato imponible.

Yoshiaki Ichihara (2004, pág. 119) chegou a essa conclusão citando o entendimento que ensina o professor Geraldo Ataliba, que inclusive, prefere o termo fato imponible, e descreveu que:

A hipótese de incidência é primeiramente a descrição lega de um fato; é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato. Fato imponible é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que pode corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência – dá nascimento à obrigação tributária.

Em face dessa confusão, a doutrina prefere distinguir os termos fato gerador e hipótese de incidência, para afastar a imprecisão e ajudar na compreensão

didática do tema. Apesar do art. 114, do Código Tributário Nacional descrever que o fato gerador é uma situação definida em lei, não é correto denominá-lo como uma situação abstrata, pois, o vocábulo “fato” é algo efetivamente realizado ou concreto.

Por isso, o autor Hugo de Brito (2006) concluiu que, embora as expressões hipótese de incidência e fato gerador sejam consideradas como sinônimos, na verdade possuem significado diverso. O autor explica que a hipótese de incidência designa a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, ou seja, é a simples previsão legal. Por outro lado, o fato gerador é a ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei, portanto, é a concretização da hipótese, ou, o acontecimento do que fora previsto em lei.

Nessa mesma linha de pensamento, Eduardo de Moraes Sabbag (2008) entende que fato gerador é o fato que representa o momento concreto da realização da hipótese, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede. É a concretização ou a materialização da hipótese de incidência. Ou seja, com a realização da hipótese de incidência, haverá o fato gerador. Hipótese de incidência é o momento abstrato, a situação descrita na lei, composta de inúmeros fatos, que ao serem concretizados no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação tributária principal.

Outra questão importante sobre o fato gerador no direito tributário é o respeito ao princípio do *tributo Non Olet* (tributo não tem cheiro) que os italianos denominam de *denaro non puzza* e os ingleses de *money does not smell*. Significa que.

Esse princípio está evidenciado no art. 118, do Código Tributário Nacional:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Significa que, a natureza do objeto dos atos praticados e os efeitos desses atos são irrelevantes para a ocorrência do fato gerador. Assim, todos que realizarem

o fato gerador, em regra, deverão pagar o tributo, pois, prevalece a interpretação objetiva do fato gerador à luz do princípio do *tributo non olet*, no qual, não se avalia a ilicitude e a nulidade ou anulabilidade do ato jurídico, nem mesmo a capacidade civil.

5.1 ASPECTOS OU ELEMENTOS DO FATO GERADOR

O estudo dos elementos ou aspectos do fato gerador é parte importante no entendimento do fato gerador de qualquer imposto. O fato gerador na verdade é incindível, assim, a separação em aspectos ou elementos foi criado e usado por parte da doutrina com o condão de facilitar o seu estudo, melhorando o entendimento do leitor.

Yoshiaki Ichihara (2004, pág. 125), aliás, descreve a seguinte situação análoga:

É como se um médico, ao examinar a mão do paciente dissesse: abra a mão e analisa isoladamente cada uma das partes para se encontrar o problema. Ninguém de sã consciência diria: feche a mão para localizar um problema que o paciente reclama, por exemplo, dor na mão.

Ao concretizar ou materializar as hipóteses de incidência, dá-se a consumação do fato gerador e conseqüentemente faz nascer o vínculo jurídico que implica no dever de pagar o tributo. Para facilitar a verificação da incidência ou não de um determinado tributo, ou seja, se o fato está subsumido na lei (fenômeno da subsunção), a hipótese de incidência e o fato gerador podem ser decompostos em: aspecto material; aspecto temporal; aspecto espacial; aspecto pessoal e; aspecto quantitativo.

De acordo com a teoria de Paulo de Barros Carvalho, citado por Lisandra Cristina Calvo Necchi (2013) a regra matriz de incidência tributária é composta pela hipótese tributária e pela relação jurídica tributária. Nessa linha de entendimento, o autor entende que a relação jurídica tributária compõe-se do critério pessoal, traduzido no sujeito ativo e no sujeito passivo e, o critério quantitativo, no qual se inclui a base de cálculo e a alíquota.

Por outro lado, o autor entende que a hipótese tributária é composta pelo: critério material - comportamentos de pessoas que encerram um fazer, um ser ou um dar, os quais são sempre formados por um verbo e seu complemento; critério temporal – instante em que ocorre o critério material da hipótese tributária, ou, dito de uma maneira mais simples e até mesmo equivocada, o momento que acontece o fato gerador e; critério espacial – local onde ocorreu o critério material da hipótese tributária, o *locus facti*.

Na composição do fato gerador, existe um fato que possui a função de núcleo e, por exclusão, todos os outros exercem a função de aspectos ou elementos adjetivos. Esses elementos ou aspectos adjetivos, que servem de complementação, são justamente o aspecto temporal, o aspecto espacial, o aspecto valorativo e o aspecto pessoal.

As palavras de Yoshiaki Ichihara (2004, pág. 120) dão suporte para o entendimento de Becker ao dizer que:

A “prestação de serviços” em seu aspecto material, somente pelo fato de alguém prestar serviços, pura e simplesmente, não teremos a certeza de que ocorreu o fato gerador, uma vez que tem a preencher os aspectos adjetivos do fato gerador.

A hipótese de incidência traz em seu conteúdo uma descrição de fatos. Em primeiro lugar está presente o aspecto material que é a descrição do fato mesmo. Esses fatos precisam se enquadrar nas coordenadas de tempo e lugar que respectivamente fazem parte dos aspectos temporais e espaciais. Há também o aspecto valorativo que quantifica o tributo, e, por fim, a norma traz o aspecto pessoal que serve para dar textura e especificidade ao fato gerador.

O aspecto material ou nuclear é a situação de fato descrita na lei cuja materialidade faz nascer o vínculo jurídico na obrigação tributária. É chamado de aspecto nuclear porque em torno dele gravitam os demais elementos ou aspectos que são relevantes para a completa configuração do vínculo jurídico.

Ainda em relação ao aspecto material, é mister frisar que necessariamente terá que ser um fato lícito, caso contrário, não há o que se falar em tributo e sim, em multa, pois, toda regra punitiva tem como hipótese, um fato ilícito que dá origem a

uma sanção. Portanto, o aspecto material em qualquer espécie tributária consiste em fato lícito, genérico e abstrato descrito na sua respectiva hipótese de incidência.

O aspecto temporal é o momento do fato gerador. Neste aspecto, verifica-se que a hipótese de incidência é a qualidade que esta tem de designar, de maneira explícita ou implícita, o momento em que se deve reputar consumado, acontecido ou realizado um fato imponible.

Esse aspecto tem haver com o momento da consumação. Na concepção de Sacha Calmon Navarro Coelho (pág. 366), em suma, são as condições de tempo. Essa determinação deve ser sempre fixada em lei em respeito ao princípio da estrita legalidade, diferentemente da data de pagamento, que de acordo com entendimento do Tribunal de Justiça de São Paulo e do Superior Tribunal de Justiça, pode ser fixada por decreto ou norma infralegal.

Eduardo de Moraes Sabbag (2008) analisa o aspecto temporal a depender da situação na ocorrência do fato gerador. Numa situação de fato, o fato gerador estará consumado quando se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos que são delas decorrentes. Quando se tratar de uma situação jurídica, o fato gerador se dará desde o momento em que tal situação jurídica esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

O aspecto espacial é o lugar da ocorrência do fato gerador. Elemento de fundamental importância, pois, a circunstância do lugar determinará ou não a ocorrência do fato gerador. Em regra, decorre da territorialidade lei tributária, por isso, subentende-se que: a lei federal se aplica em todo território nacional; a lei estadual em seu respectivo território; e a lei municipal aplicável somente naquele município.

A importância para a ocorrência do fato gerador e conseqüentemente a incidência de um tributo, é vislumbrada nas palavras de Alfredo Augusto Becker (2010, pág. 281):

Toda e qualquer hipótese de incidência, ao realizar-se, acontece num determinado tempo e espaço. A regra jurídica ao preestabelecer os fatos que integralizarão a hipótese de incidência, logicamente também

predeterminou as coordenadas de tempo e as de lugar para a realização da hipótese de incidência.

Diante do aspecto valorativo, qualitativo ou base imponible, temos a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador para se referir a uma realidade economicamente quantificável. Trata-se da grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para que se determine o valor de um tributo.

O professor Geraldo Ataliba, citado por Ichihara (2004, pág. 122), denomina que o aspecto valorativo é base imponible e explica da seguinte maneira:

“Base imponible é uma perspectiva mensurável de incidência, que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta do quantum *debeatur*”.

Portanto, o aspecto valorativo (base de cálculo e alíquota) é essencial na identificação de um tributo, assim, ao inexistir, não há o que se falar em obrigação tributária.

O aspecto pessoal é tão importante para o fato gerador que Sacha Calmon Navarro Coelho (2010, pág. 364) descreveu um subcapítulo intitulando-o “a importância do aspecto pessoal na hipótese de incidência tributária”. O mesmo autor, inclusive, critica parte da doutrina, que de maneira errônea, chama esse elemento de aspecto subjetivo e explica que o aspecto subjetivo na verdade está no mandamento e não na hipótese da norma de tributação, ou seja, o aspecto pessoal é que realmente especifica o fato gerador.

O art. 121, do Código Tributário Nacional determina que:

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;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Com efeito, é o legislador que escolhe a pessoa para ocupar o polo passivo na obrigação tributária, assim, somente o indicado poderá ser implicitamente ou explicitamente, o contribuinte ou o responsável. Esse sujeito passivo pode ser direito ou indireto. O primeiro é o contribuinte, ou seja, aquele que possui relação de fato com o fato gerador e o segundo é aquele que não tem essa relação direta, mas, por força da lei está obrigado ao pagamento do tributo, cuja vinculação se dá por transferência ou por substituição.

6 O FATO GERADOR E AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO IPTU

O código tributário nacional tem como uma de suas características a de fornecer conceitos dentro das suas normas. Dessa maneira, o fato gerador para o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana está previsto no artigo 32 do Código Tributário Nacional (CTN):

“Art. 32. O imposto 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”.

Aliomar Baleeiro (1999) entende que o fato gerador do IPTU é a existência do imóvel a título de domínio pleno ou útil (enfiteuse), e a simples posse do imóvel situado em zona conforme definido no Código Tributário Nacional como urbana.

Eduardo de Moraes Sabbag (2008, pág. 366) conceitua o fato gerador do IPTU, explicitando em seu conteúdo, de maneira sucinta, todos os seus aspectos ou elementos:

“O fato gerador do IPTU dar-se-á com a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, localizado na zona urbana do Município, consubstanciando-se, mediante ficção jurídica, no primeiro dia do ano civil (1º de janeiro)”.

Estão presentes nesse conceito praticamente todos os aspectos do fato gerador do IPTU: aspecto material, aspecto espacial, aspecto pessoal, valorativo e aspecto temporal. Como dito anteriormente, os aspectos espacial, pessoal, valorativo e temporal são considerados como aspectos adjetivos e gravitam ao redor ao redor do núcleo que é o aspecto material do fato gerador.

A propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel refere-se ao aspecto material, chamado também de nuclear, que inclusive influencia na identificação do aspecto pessoal (sujeitos da obrigação tributária); a localização do imóvel em zona urbana do Município é o aspecto espacial; já o aspecto valorativo está relacionado à base de cálculo e a alíquota, nos moldes do art. 33, do CTN, e, por fim; o aspecto

temporal que se refere ao momento em que ocorreu o fato gerador que é o primeiro dia do ano civil, ou seja, em 1º de janeiro.

6.1 ASPECTO MATERIAL

Yoshiaki Ichihara (2004) verifica que a materialidade desse imposto é a propriedade predial e territorial urbana, ou seja, a propriedade do imóvel (prédio ou terreno) localizado na zona urbana. Esse é, portanto, o aspecto material, conhecido também como o núcleo do fato gerador, que Ives Gandra da Silva Martins (2001, pág. 724) define da seguinte maneira:

“O aspecto material ou o núcleo da hipótese de incidência, a ser descrito em lei, é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil”.

Vale dizer que, diante dos arts. 32 e 34, do CTN, verifica-se que este imposto incide não apenas sobre a propriedade, mas, sobre o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, conforme a lei civil.

Verifica-se uma aparente antinomia entre a Constituição Federal e a norma geral em matéria tributária. A Carta Magna, em uma acepção mais estrita, refere-se expressamente apenas à propriedade colocando assim, os proprietários como únicos contribuintes do imposto. Por outro lado, o artigo 32 do CTN, inclui o domínio útil e a posse entre suas hipóteses de incidência.

Nessa esteira, Sacha Calmon (2010) indaga se o Código Tributário Nacional não teria criado um conceito tributário, específico, diverso da acepção civilista, ao incluir o domínio útil e a posse como fato gerador, motivos que desencadeariam uma evidente discrepância com o texto constitucional. A conclusão do autor é que o legislador não inovou a Constituição Federal, pois, o intuito do legislador no Código Tributário Nacional foi de atingir o quase proprietário, no caso da enfiteuse, ou ainda, aquele que aparentava ser o proprietário, em relação ao possuidor. Portanto, não há antinomia entre a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, há na verdade uma harmonia entre elas, no sentido de que haverá a incidência do IPTU

quando se vê na posse uma externalização da propriedade evidenciada pelo *animus* do possuidor, e no domínio útil que se refere ao enfiteuta, considerado como um quase proprietário.

Propriedade é o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição de bem imóvel. O domínio útil e a posse são outras variáveis inseridas na hipótese de incidência do IPTU e que, ao serem examinadas de per si, refletem o exercício de poderes inerentes à propriedade. Por domínio útil entende-se como um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena. Já a posse, manifesta-se, em relação à hipótese de incidência do IPTU, quando alguém age como se fosse titular do domínio útil, portanto, na posse caracterizada como *usocapionem*, ou seja, refere-se à posse juridicamente perfeita, e não àquela de índole irregular.

Conforme arts. 1.225, I, e 1.228 do Código Civil de 2002, a propriedade é o direito real, por excelência, que confere ao seu titular os direitos, ou atributos, de uso, gozo e disposição da coisa, além do poder de reavê-la de quem quer que injustamente a possua.

O termo propriedade, em sentido jurídico, é significativo de poderes inerentes ao domínio. Nessa esteira, reflete, de um lado, os direitos de uso, gozo e disposição de bens, conferidos ao titular da coisa; de outro, o de retomada de quem o injustamente os possua. Para o Direito brasileiro, só será proprietário de imóvel quem o adquiriu por transcrição de título translativo na circunscrição imobiliária, ou por concessão ou por usucapião.

O art. 1.228 do Novo Código Civil não traz uma definição de propriedade, mas apenas a de direito de propriedade. Destarte, se a Constituição Federal determina que o aspecto material da hipótese de incidência do IPTU é a propriedade, e este instituto está definido como o direito de usar, gozar, dispor e reivindicar de quem quer que injustamente a possua, acompanhado do *animus* de ser proprietário, então basta que a possibilidade jurídica concreta de alguém vir a ser proprietário, acentuada pelo fato de possuir alguns direitos inerentes para que possa figurar no polo passivo do aludido imposto.

O entendimento de que alguém já usufrui de alguns dos direitos inerentes de propriedade, enseja a presunção de que possui capacidade contributiva. Isso porque

como determina a Constituição Federal, em seu art. 145, sempre que possível os impostos deverão ter caráter pessoal e graduados de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. Por isso que, não é apenas o proprietário que poderá figurar no polo passivo, mas também aquele que na situação, possa vir a ser proprietário já que os fatos ensejam a presunção de riqueza.

O domínio útil traduz-se no direito de usufruir do imóvel da forma mais ampla possível, podendo inclusive transmiti-lo a terceiro, a título oneroso ou gratuito.

O Código Civil de 1916, arts. 678 e ss., por sinal revogado, definiu que domínio útil é o conjunto de atributos conferidos ao titular de enfiteuse, aforamento ou empraçamento, direito real em favor de terceiro, não proprietário ou o quase proprietário do bem, que lhe permite agir quase como se o fosse. No Brasil, a enfiteuse, como instituto de direito privado, é praticamente inexistente. Subsiste apenas, em regra geral, como instituto de direito público, em especial o administrativo, incidindo sobre os imóveis federais denominados terrenos de marinha (Decreto-Lei n.º 9.760/468).

Tal afirmativa possui respaldo e está consubstanciada no Novo Código Civil que proibiu expressamente, no seu artigo 2.038, caput e §2º, novas constituições desse tipo de direito real instituído da seguinte maneira:

Art. 2.038. Fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior, Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, e leis posteriores.

§ 2º A enfiteuse dos terrenos de marinha e acrescidos regula-se por lei especial.

O enfiteuta tem o uso, o gozo e a disposição da coisa, assim, pode reivindicar a coisa e pode alienar seus direitos a terceiros sem aquiescência do senhorio. É ele quem tira proveito econômico da coisa e seu direito é tão amplo que pode ser transmitido por negócio *inter vivos* ou *causa mortis*. É considerado como um proprietário atípico.

A posse é o exercício de fato dos poderes constitutivos do domínio ou propriedade, ou de algum deles somente, como no caso de direito real sobre propriedade alheia. O conceito de propriedade é mais amplo que posse. A posse

direta é para quem detém diretamente a coisa, e indireta para o proprietário que a cedeu a outrem. Assim, pode haver posse sem haver propriedade.

Não é qualquer posse que será alvo do IPTU, não foi essa a intenção do legislador. Só será possível usar a posse como um fato jurígeno e consequentemente surgir a obrigação tributária para o IPTU, quando essa posse exterioriza a propriedade, ou seja, quando a pessoa já é ou pode vir a se proprietária da coisa.

Para Savigny, citado por Sacha Calmon (2010) a posse possui dois elementos indispensáveis: o *corpus*, elemento material que representa o poder físico sobre a coisa; e o *animus*, elemento intelectual que designa o propósito de ter a coisa como sua. Sem o *corpus*, não há relação de fato entre a pessoa e a coisa e, sem o *animus*, a posse figura como mera detenção. Ihering, também citado por Sacha Calmon (2010), critica veementemente essa teoria ao entender que tal discussão é irrelevante haja vista que noção de *animus* já se encontra na de *corpus*, sendo a maneira como o proprietário age em face da coisa.

Em suma, aquele que possui a posse como se dono fosse tem aptidão para figurar como sujeito passivo do IPTU, pois, esse fato enseja a presunção de capacidade contributiva, ou seja, revela a capacidade econômica do seu titular.

A posse não é mera detenção da coisa. O possuidor é aquele que age em face da coisa corpórea como se fosse proprietário verificando-se nessa relação uma exteriorização da propriedade. Ela se revela na maneira como o proprietário age em relação à coisa, tendo em vista a sua função econômica, pois, o *animus* nada mais é do que o propósito de servir-se da coisa como o proprietário. É por isso que, o locatário e o comodatário jamais poderão configurar-se como contribuintes do IPTU, pois não exercem o *animus domini*, traduzindo na posse do imóvel uma simples detenção de coisa alheia. Nessa mesma linha de pensamento, não haverá incidência para o arrendatário de terra, o administrador de bens de terceiro, o usuário, o habitador (uso e habitação), ou o possuidor clandestino ou precário (posse nova).

Ademais, a súmula 724, do STF determina que:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, vi, "c", da constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Ricardo Alexandre (2007, pág. 623) destaca o entendimento do STJ através do voto da Ministra-Relatora Eliana Calmon no Recurso Especial 325.489 (STJ, 2.a19.11.2002, DJ 24.02.2003, p. 217):

TRIBUTÁRIO - IPTU - CONTRIBUINTE - POSSUIDOR - ART. 34 DO CTN.

1. O IPTU é imposto que tem como contribuinte o proprietário ou o possuidor por direito real que exerce a posse com animus definitivo - art. 34 do CTN. 2. O comodatário é possuidor por relação de direito pessoal e, como tal, não é contribuinte do IPTU do imóvel que ocupa. 3. Não sendo contribuinte o possuidor e confundindo-se, no Município, as posições de proprietário do imóvel e de sujeito ativo para a cobrança do IPTU, resulta indevido o tributo. 4. Recurso especial improvido. (STJ - REsp: 325489 SP 2001/0067505-5, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 19/11/2002, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 24.02.2003 p. 217RTFP vol. 52 p. 296)

Diante da jurisprudência supracitada, importa citar o entendimento sobre o assunto exposto pelo Ministro José Delgado no julgamento do Recurso Especial n.º 160.996/MG15:

A posse direta do locatário, do comodatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bens, não é hipótese de incidência do imposto e em nenhuma circunstância desencadeia a obrigação tributária. Somente se alguém, com ânimo de proprietário tem a posse do imóvel, faltando-lhe para ser proprietário apenas o título respectivo, então será esse titular da posse o contribuinte. Quer o proprietário do imóvel exerça de fato todos os poderes inerentes ao domínio pleno do imóvel, quer os tenha cedido (na locação, no comodato, na anticrese, no usufruto, etc.), será sujeito passivo do imposto sobre a propriedade imobiliária urbana. Mero locatário não é proprietário e não pode ser contribuinte. Por conseguinte, não é legítimo para figurar no polo ativo ou passivo da ação que discute questão relacionada com o direito de quem é proprietário, a despeito da existência de contrato particular entre locador e locatário, onde esse último se obriga a recolher o imposto enquanto permanecer no imóvel. As convenções particulares não vinculam o fisco, como se infere do art. 123 do CTN, *in verbis*: 'São disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo

pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Não há como devolver ao locatário imposto recolhido em nome do locador, relativos à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Não há como devolver ao locatário imposto recolhido em nome do locador, que sequer veio aos autos para tomar ciência que imóvel de sua propriedade é objeto de discussão judicial. É bem verdade que o interesse dos inquilinos não é de todo desarrazoado. Normalmente, ao se firmar o contrato de locação, assume o locatário o encargo de pagar o IPTU e as taxas do imóvel. O não-pagamento dos tributos importa em infração contratual com as consequências jurídicas legais e contratuais decorrentes. O fato de assumir esse encargo financeiro por força de obrigação contratual e, na grande maioria dos casos, o desinteresse dos proprietários sobre as cobranças do Fisco justificam o interesse dos locatários pela discussão judicial de exigência do tributo em valor superior ao realmente devido. Não obstante, a transferência do encargo financeiro por força do contrato não vincula o Fisco. Isso porque as convenções particulares, apesar de sua força obrigatória entre as partes, têm consequências apenas civis, não podendo ser opostas em face da Fazenda Pública, nos estritos termos do artigo 123 do CTN.¹⁶ E por esse motivo o locatário não é parte legítima para impugnar lançamento com base no contrato de locação. A convenção particular não altera a relação jurídico-tributária e não pode ser oposta ao Fisco, devendo as questões entre locador e locatário ser resolvidas na esfera do direito privado.

Apesar da posse não vislumbrar presença na relação dos direitos reais instituídos no art. 2.225, do Código Civil, ainda sim é um direito, ou seja, um interesse juridicamente protegido. A posse é um fato jurídico protegido legalmente, pois, trata-se de manifestação exterior da propriedade.

Tal afirmação está consubstanciada no art. 1.196 do Código Civil:

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

Para o CTN, haverá a incidência do IPTU em virtude da posse e do domínio útil configurarem-se na qualidade de domínio econômico, expressão de capacidade contributiva.

Esse argumento de que é imprescindível o *animus domini*, encontra respaldo quando Sacha Calmon (2010) explica que, quando a posse exterioriza a propriedade é possível toma-la como núcleo do fato jurígeno criador da obrigação tributária do IPTU. Em relação à presença do *animus domini* vislumbra-se a seguinte decisão:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. POSSE COM ANIMUS DOMINI. O fato gerador do IPTU, *prima facie*, é a propriedade. Em casos excepcionais, quando efetivamente comprovada a posse de terceiro com *animus domini*, poderá este responder pelo imposto. A posse com *animus domini*, devidamente comprovada, contudo, não afasta a responsabilidade daquele que, no Registro de Imóveis, ainda figura como proprietário, podendo o legislador municipal eleger o sujeito passivo do tributo. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Resp. 1111202/SP. Possibilidade de inclusão do possuidor/adquirente do imóvel no pólo passivo da lide. RECURSO PROVIDO (Agravado de Instrumento Nº 70054143300, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 22/04/2013) (TJ-RS - AI: 70054143300 RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Data de Julgamento: 22/04/2013, Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 29/04/2013)

A seguir, outra decisão em que o STJ decide que não há a posse com o *animus domini* para o concessionário e, portanto, não poderá ser configurar como contribuinte:

TRIBUTÁRIO. IPTU. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARRENDATÁRIA. ÁREA PORTUÁRIA PERTENCENTE À UNIÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. Conforme jurisprudência do STJ, o concessionário do direito de uso do imóvel é possuidor por relação de direito pessoal, não sendo, portanto, contribuinte do IPTU, uma vez que exerce a posse sem *animus domini*. 2. É inviável atribuir a responsabilidade tributária pelo recolhimento de IPTU à arrendatária de subconcessionária de área do Porto de Santos, pertencente à União. 3. Agravado Regimental não provido. (STJ - AgRg no AREsp: 349019 SP 2013/0162637-9, Relator: Ministro

HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 19/09/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/09/2013)

Becker, citado por Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010), classifica o IPTU como imposto “sobre a existência de direitos”, sendo que tal afirmativa é aprovada e elogiada pelo autor ao dizer que realmente o “núcleo” da hipótese de incidência é o direito real da pessoa e não a coisa.

Joaquim Castro Aguiar, citado por Sacha (2010, pág 326), escreveu que:

O pressuposto da incidência é o imóvel. O fato gerador do imposto é a propriedade, o domínio útil ou a posse. O tributo é, pois, real, não sendo lícito considerar-se, para o seu efeito, a qualidade ou condição da pessoa proprietária do imóvel transformando-o em imposto pessoal.

Essa afirmativa é criticada pelos seguintes argumentos: a diferença entre imposto real e pessoal não é jurídica; quem paga o imposto é a pessoa e não a coisa; o Direito brasileiro expressamente ou implicitamente não proíbe de levar em consideração a pessoa do proprietário; o Código Tributário Nacional é claro ao expressar que se trata de um imposto sobre o patrimônio, e patrimônio é um direito de propriedade que não existe sem o titular, devendo este ser tributado.

A coisa de que trata a hipótese de incidência relacionado à propriedade predial e territorial urbana, serve apenas para fixar o âmbito de validade territorial da regra de competência, ou seja, a competência Municipal para tributar o direito de propriedade sobre os imóveis localizados em zona urbana.

Ao proclamar o IPTU como um imposto real, nota-se que houve uma má assimilação de lição da Ciência das Finanças, e uma insuficiente acuidade de análise jurídica, decorrente de repetição, sem espírito crítico, de avelhantadas afirmações.

Essa confusão enraíza-se em uma análise mal compreendida da obrigação ambulatoria que existia entre os romanos, comum para tributos que recaíam sobre imóveis terras e edificações. Tal obrigação era assim chamada porque ambulava em sentido legal com o dono (*ambulat cum dominus*), que nem sempre era o mesmo, e este era que devia pagar o tributo, ficando claro que os romanos não se preocupavam com a coisa e sim com a pessoa do proprietário. Para muitos a

pessoa não tinha importância, mas a coisa, e por isso entendem que se trata de um direito real, porém, tal entendimento não prospera, pois, o tributo incide sobre a condição jurídica de ser proprietário, ou seja, o tributo é pessoal, enquanto que o direito é real.

Ora, o art. 34, do Código Tributário Nacional é deveras incisivo ao dizer que:

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

Portanto, fica evidenciado sob o prisma dessa lei complementar que o Imposto Predial e Territorial Urbano trata-se de um imposto pessoal, pois incide sobre o direito de propriedade do contribuinte.

O Código Tributário Nacional determina que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana deve incidir sobre os bens imóveis por natureza e também sobre os imóveis por acessão física. Significa que o fato gerador desse imposto é sobre a propriedade do imóvel edificado ou não.

Hugo de Brito (2006) ressalta a importância de lembrar que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, trata-se de apenas de um imposto, e não de dois impostos, vale dizer um sobre a propriedade predial e outro sobre a propriedade territorial. Não é possível um Município pretender que o imposto sobre as edificações alcance todo o terreno, isso é inadmissível, pois, o imposto é sobre a propriedade imóvel que abrange o terreno e as edificações.

O autor (2006) ainda descreve que a incidência sobre bem imóvel por natureza ou por acessão física, é aquele definido na lei civil. Entretanto, não é a lei civil atual, mas, a vigente na data da edição do Código Tributário Nacional. Nessa esteira, Ives Gandra (2001) descreve que as referidas definições encontram-se instituídas nos incisos I e II, do art. 43 do Código Civil de 1916, excluindo-se assim o inciso III que trata sobre os imóveis por destinação:

Art. 43. São bens imóveis:

I. O solo com os seus acessórios e adjacências naturais compreendendo a superfície, as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

II. Tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano.

São bens imóveis por natureza o solo com sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, que compreende as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo. Os bens imóveis por acessão física referem-se a tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada na terra, os edifícios e construções, de modo que não possa retirar sem destruição modificação dano ou fratura, ou seja, ao construir benfeitorias, consequentemente ampliando a área construída, haverá agravamento do imposto incidente.

Como se vê, no campo de aplicação do IPTU estão excluídos os imóveis por destinação arrolados no inciso III do referido dispositivo, chamados de bens imóveis por acessão intelectual. Portanto, não se cogita de gravar esse tipo de bens imóveis, vale dizer, os empregados na exploração industrial, os que objetivam o aformoseamento, ainda que assentem caracteres de estáveis como os painéis e estátuas e, aqueles empregues visando a comodidade ou utilidade, como um condicionador de ar ou um extintor de incêndio. Essa exclusão é de suma importância, como nos casos de edificações construídas e destinadas para fins específicos como hospitais e hotelarias.

Nessa mesma linha de entendimento, Carlos Valder do Nascimento (2002, pág. 11) explica o seguinte:

Os bens de que trata o art. 43, item III, do Código Civil, são os denominados imóveis por acessão intelectual, e não se incluem na própria descrição do fato gerador do imposto, contida no art. 32 do CTN, não havendo assim, como se pudesse admitir inclusão do valor destes na base de cálculo da respectiva.

Para Eduardo de Moraes Sabbag, (2008, pág. 367) o conceito de bem imóvel por natureza ou por acessão física decorre do art. 79, 1ª parte, do Código Civil de 2002:

“Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”. (Grifo nosso)

Especificando a matéria, Sabbag (2008), explica que os bens imóveis por natureza são os imóveis formados pela força da natureza, compreendendo: o solo, com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais; as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo. Os bens imóveis por acessão física, com fulcro no art. 43, II, do Código Civil de 1916, refere-se a tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo: a semente lançada à terra; os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

No Direito comum, secularmente, prédio compreende o rústico e o urbano, contudo, para o Direito Fiscal Brasileiro a palavra prédio está reservada exclusivamente aos edifícios. O fato gerador do IPTU está vinculado à existência de imóvel edificado, pouco importando sua utilização econômica ou o título jurídico do contribuinte.

Quando se fala em 'imposto predial', só se leva em consideração certas construções, isto é, os edifícios. Importante ter em mente que, o termo construção é mais abrangente que edificação, pois, todos os edifícios são construções, mas, a recíproca não é verdadeira. Esse imposto não incide sobre as edificações, a palavra prédio abrange, apenas, aquelas incorporadas de forma permanente ao solo, que possam servir para habitação, ou exercício de quaisquer atividades.

Em relação à configuração fiscal de prédio, é necessária a presença cumulativa dos seguintes elementos: tratar-se de imóvel por acessão, incorporado permanentemente ao solo (elemento jurídico) e; tratar-se de construção que possa servir para habitação ou exercício de quaisquer atividades.

Essencial para qualificar um imóvel por acessão é o caráter permanente da edificação ou quando possa ser retirada sem destruição, modificação, fratura ou dano. Mesmo que uma construção seja provisória, ainda sim pode ser considerada como permanente, como no caso de edificações destinadas à guarda de materiais das obras. Diferentemente disso, são as obras como barracas de campismo, de feira, quiosques e circos, que possuem o caráter permanente.

Outro requisito para a incidência do IPTU relacionado ao bem imóvel são as totais condições de habitabilidade do bem imóvel. Esse requisito refere-se à

possibilidade objetiva, ou seja, basta a presença de potencial para utilidade efetiva e desnecessário o uso ou fruição de fato do bem imóvel. Por essa razão, excluem-se do conceito fiscal de prédio, as construções paralisadas ou em andamento; construções interditadas, condenadas, alvo de incêndio e outras ocasiões parecidas.

Porém, possui validade duvidosa o critério utilizado nas hipóteses de incidência pelos Municípios ao considerar como “‘prédio’ a edificação não descaracterizada pela incidência do ‘territorial’”. Trocando em miúdos, significa que as leis municipais devem incluir por exemplo, os campos de futebol e de golf, pistas de atletismo, oleodutos e outros semelhantes, pois, neles são realizadas edificações no nível do solo e do subsolo, não necessitando de construções no espaço aéreo para haver a incidência do IPTU.

6.2 ASPECTO PESSOAL

Identificar o aspecto pessoal da hipótese de incidência de qualquer que seja o imposto nada mais é do que conhecer e analisar o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária.

Com fulcro nos arts. 30, III, 156, I, e 146, ambos da Constituição Federal, o sujeito ativo é o Município, excepcionalmente os territórios e o Distrito Federal.

O sujeito passivo do aspecto pessoal de um fato gerador é o contribuinte da obrigação tributária. Na competência passiva estão incluídos aqueles que possuem qualquer direito de gozo. No caso do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, o contribuinte é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor, conforme determina o art. 34, do Código Tributário Nacional.

O sujeito passivo é aquele que detém qualquer direito de gozo, relativamente ao bem imóvel, de maneira plena ou limitada. Assim, o proprietário, diferentemente dos outros, é o titular de forma plena, com o domínio exclusivo ou na condição de co-proprietário. O titular do domínio útil é o enfiteuta e usufrutuário. E o possuidor (*ad usucapionem*) é aquele cuja posse possui o *animus domini*, ou seja, com a possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pelo usucapião.

Assim, o proprietário é aquele que possui o uso o gozo e a disposição da coisa. No domínio útil o contribuinte é o enfiteuta, e finalmente, se alguém, com ânimo de proprietário, tem a posse do imóvel, faltando-lhe para ser proprietário apenas o título respectivo, então será esse titular da posse o contribuinte.

A seguir um jugado do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul que decide pela legitimidade passiva devido à presença do *animus domini*:

AGRAVO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE COMPRA E VENDA. POSSE COM ANIMUS DOMINI. INCLUSÃO DO NOVO PROPRIETÁRIO NO PÓLO PASSIVO DA LIDE EXECUTIVA. ADMISSIBILIDADE. O fato gerador do IPTU, *prima facie*, é a propriedade. Em casos excepcionais, quando efetivamente comprovada a posse de terceiro com *animus domini*, poderá este responder pelo imposto. A posse com *animus domini*, devidamente comprovada, contudo, não afasta a responsabilidade daquele que, no Registro de Imóveis, ainda figura como proprietário, podendo o legislador municipal eleger o [...] (TJ-RS - AGV: 70051763183 RS , Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Data de Julgamento: 21/11/2012, Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 29/11/2012)

A Carta Magna ao falar em propriedade, e, pois, numa acepção estrita, determina que seriam os proprietários os únicos contribuintes desse imposto. Contudo, o CTN também eleva à condição de sujeito passivo da relação jurídico-tributária, os titulares do domínio útil de imóvel aforado (enfiteuse) e aos possuidores *ad usucapionem*.

Fazendo uma ponte com o aspecto material, o legislador não inovou a Constituição Federal ao incluir como contribuinte IPTU, além do proprietário, o enfiteuta, no caso do domínio útil e o possuidor. Não pode se dizer que há uma antinomia entre a Carta Magna e o Código Tributário Nacional, pois, como dito no subcapítulo 'Aspecto Material', o domínio útil é aquele que está relacionado à enfiteuse, e na posse, quando houver o animus, ou seja, aquele que não está como mero detentor da coisa, mas, o que já é ou pode vir a ser o proprietário.

Hugo de Brito (2006) aborda uma questão que merece respaldo: a definição do contribuinte na compra de imóvel de autarquia. Tal assunto traz uma abordagem sobre o ânimo ou a iminência de ser proprietário que servirá de base para a sua

escolha como sujeito passivo na hipótese de incidência do IPTU para o referido imóvel. Primeiramente, o STF decidiu que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é ônus do proprietário, ou seja, a autarquia e não do promitente comprador. Tal decisão se deu firmou-se na súmula 74/STF:

“O imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais”.

Entretanto, o autor ressalta que o art. 1º do Ato Complementar n. 57, de 10 de Julho de 1969, que dispõe sobre a tributação de imóveis de propriedade das autarquias prometidos à venda a particulares, referindo-se às autarquias, estabeleceu que:

Art. 1º Sem prejuízo da tributação sobre o patrimônio, a renda e os serviços vinculados a outras finalidades não essenciais das autarquias, os imóveis de propriedade destas prometidos à venda a particulares estão sujeitos ao ônus tributário, a cargo dos promitentes compradores, desde a data do contrato que serviu de base para a transação.

Hugo de Brito (pág. 430) descreve que a Emenda Constitucional n. 1, de 17 de Outubro de 1969, em seu art. 19, §1º, ao tratar da imunidade tributária das autarquias, estabeleceu que essa imunidade não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar impostos que incidem sobre o objeto de promessa de compra e venda. Essa regra foi mantida pela atual Constituição Federal firmado no art. 150, §3º, segundo a qual é extensivo às autarquias a imunidade da pessoa jurídica de direito público, e, portanto, obriga ao promitente comprador o pagamento do imposto relativo ao bem imóvel.

A seguir, o Recurso Especial nº 1.111.202-SP, editado pelo relator Min. Mauro Campbel Marques para analisar o presente tem:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. LEGITIMIDADE PASSIVA DO POSSUIDOR (PROMITENTE COMPRADOR) E DO PROPRIETÁRIO (PROMITENTE VENDEADOR).

1. Segundo o art. 34 do CTN, consideram-se contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. 2. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que

tanto o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU. Precedentes: RESP n.º 979.970/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 18.6.2008; AgRg no REsp 1022614 / SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ de 17.4.2008; REsp 712.998/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJ 8.2.2008 ; REsp 759.279/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 11.9.2007; REsp 868.826/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 1º.8.2007; REsp 793073/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 20.2.2006. 3. "Ao legislador municipal cabe eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN. Definindo a lei como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação" (REsp 475.078/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 27.9.2004). 4. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08". (STJ , Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 10/06/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO)

Ricardo Alexandre (2007) explica que na decisão supracitada, o STJ entendeu que o art. 34, do CTN oferece ao legislador municipal, alternativas para definir o contribuinte do imposto. Em um compromisso de compra e venda, tanto o promitente vendedor que possuía propriedade registrada no registro de imóveis como o promitente comprador que tem a posse do imóvel com indiscutível ânimo de dono, ou seja, o titular da posse, podem ser eleitos pela lei municipal como contribuinte do imposto, no intuito de facilitar arrecadação.

As jurisprudências a seguir, referem-se a Recursos Especiais do STJ, apontando a possibilidade de escolha da autoridade administrativa para facilitar a arrecadação:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA-E-VENDA. LEGITIMIDADE PASSIVA. PROPRIETÁRIO E POSSUIDOR.

1. "O art. 34 do CTN estabelece que contribuinte do IPTU"é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título". A existência de possuidor apto a ser considerado contribuinte do IPTU não implica a exclusão automática, do pólo passivo da obrigação tributária, do

titular do domínio (assim entendido aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis). Ao legislador municipal cabe eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN. Definindo a lei como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação"(Precedente: Resp nº. 475.078/SP, 1ª T, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ dia 27.09.2004). 2. Recurso especial a que se nega provimento. (STJ - REsp: 990291 SP 2007/0224412-8, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 15/05/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 29.05.2008 p. 1)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA. LEGITIMIDADE PASSIVA DO PROPRIETÁRIO DO IMÓVEL NÃO EXCLUÍDA PELA EXISTÊNCIA DE POSSUIDOR APTO A SOFRER A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

1. "Definindo a lei como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação." (REsp 927275/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 17.04.2007, DJ 30.04.2007 p. 298). 2. Agravo Regimental não provido

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA. LEGITIMIDADE PASSIVA DO PROPRIETÁRIO DO IMÓVEL NÃO EXCLUÍDA PELA EXISTÊNCIA DE POSSUIDOR APTO A SOFRER A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

1. Segundo o art. 34 do CTN, consideram-se contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. 2. A jurisprudência do STJ é no sentido de que tanto o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU. 3. "Ao legislador municipal cabe eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN. Definindo a lei como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação" (REsp 475.078/SP, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 27.9.2004). 4. Agravo Regimental não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (STJ - AgRg no Ag: 892712 RJ 2007/0107434-7,

Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 20/11/2007, T2
- SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 31/10/2008)

Diante de decisões como essas, o STJ estabeleceu a seguinte súmula em 07 de outubro de 2009:

“STJ – Súmula 399 - Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU”.

Poe se tratar de uma redação muito resumida, o professor Ricardo Alexandre (2007) recorda que apesar da Constituição Federal em seu art. 146, III, “a”, determinar que caberá à lei complementar de caráter nacional a definição dos impostos discriminados no texto constitucional, o contribuinte do IPTU foi definido de forma alternativa pelo CTN. Por isso, de forma excepcional, existe a possibilidade de o legislador municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU, pela teoria da recepção.

6.3 ASPECTO VALORATIVO

O aspecto valorativo, chamado também de qualitativo ou base imponible, é composto pela base de cálculo e pela alíquota com fulcro no art. 33, do Código Tributário Nacional:

“Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel”.

Para Yoshiaki Ichihara (2004), a base de cálculo e a alíquota devem ser fixadas em lei. A primeira não pode ultrapassar o valor venal do imóvel e a outra poderá ser progressiva aos imóveis que atendam à função social e não podem ultrapassar o limite do confisco, em respeito ao art. 150, IV, da Constituição Federal.

A base de cálculo, portanto, é o valor venal do imóvel. Destarte, faz-se mister o entendimento daquilo que venha a ser esse valor venal para que o aspecto valorativo do IPTU seja incluído da maneira correta nas suas hipóteses de incidência da legislação municipal.

Hugo de Brito Machado (2006, pág. 402) define valor venal de um imóvel da seguinte maneira:

“Valor venal é aquele que o bem alcançaria se fosse posto à venda, em condições normais. O preço neste caso, deve ser o correspondente a uma venda à vista, vale dizer, sem incluir qualquer encargo relativo a financiamento”.

O professor Eliomar Baleeiro (1999, pág. 249) na mesma linha de pensamento entende que valor venal “é aquele que o imóvel alcançará para a compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis”.

No cálculo desse valor venal, devem ser apurados conforme a localização, existência de serviços públicos, possibilidades de comércio e pelo confronto com as alienações mais recentes semelhantes naquela localidade.

Entretanto, o art. 148, do Código Tributário Nacional determina que:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Na determinação da base de cálculo, verifica-se que o parágrafo único, art. 33 do Código Tributário Nacional diz que:

Art. 33. (...)

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

Hugo de Brito (2006) explica que a finalidade desse dispositivo é justamente tornar indiscutível a exclusão dos bens imóveis por acessão intelectual disposto no art. 43, inciso III, do Código Civil de 1916, pois, em certas circunstâncias poderiam ser confundidos com aqueles por acessão física. Entretanto, ele entende ser desnecessária a referida regra, haja vista que, na própria descrição do fato gerador

contido no art. 32, do CTN, não estão incluídos os imóveis por acessão intelectual, e por isso, não haveria como admitir a inclusão do valor destes na base de cálculo.

A Constituição Federal de 1988 prevê que a alíquota para o IPTU também é fixada pelos Municípios e nem a própria Carta Magna tal como o Código Tributário Nacional podem impor limitação. O único limite é o de não ultrapassar o limite do confisco, conforme art. 150, IV, da CF que determina o seguinte:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

Impera no Direito pátrio grande discussão sobre a progressividade do IPTU. A Emenda Constitucional nº 29 de 2000 alterou o art. 156 da Constituição Federal que passou a ter a seguinte redação:

Art. 156. (...)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Antes dessa alteração, a Constituição Federal de 1988 previa apenas a progressividade no tempo como um instrumento de política urbana, conforme o §1º do art. 182, que diz:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(...)

§ 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:

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.

Portanto, essa alteração constitucional passa a exigir não só a possibilidade de aplicação da progressividade, mas, a sua obrigatoriedade em três hipóteses: Assim, a progressividade no tempo é quando o imóvel não atende a função social, sendo tratado como um instrumento de política pública em que a alíquota cresce em função do tempo durante o qual o contribuinte de mantém em desobediência ao plano diretor da cidade, conforme art. 182, §4º, II, da CF. Já a progressividade para atender ao princípio da igualdade, que atende aos critérios de capacidade contributiva; e progressividade, nos moldes do art. 145, §1º, da CF; e progressividade para assegurar a diferenciação de alíquotas em razão do valor do imóvel da localização e do uso do imóvel.

Com a alteração feita pela referida Emenda Constitucional, restou superadas as divergências jurisprudenciais. Yoshiaki Ichihara (2004) explica que a progressividade em razão do valor, localização e uso do imóvel, tanto implementa o princípio da isonomia como harmoniza os princípios constitucionais explícitos, especialmente o da capacidade contributiva.

Ademais, o STF editou a súmula 668 em 2003 e determinou que:

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

A seguir, dois julgados cuja fundamentação, trata da cobrança da alíquota progressiva em razão do valor, localização e uso do imóvel. Verifica-se nas respectivas jurisprudências o respeito ao princípio da irretroatividade firmado na súmula 668, do STF supracitada:

TRIBUTÁRIO - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - IPTU - PROGRESSIVIDADE - FUNÇÃO FISCAL - INCONSTITUCIONALIDADE - EC Nº 29/2000 - IRRETROTIVIDADE - PRECEDENTES DO TJSE - HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA - FAZENDA PÚBLICA - FIXAÇÃO EQUITATIVA - INTELIGÊNCIA DO ART. 20, 3º E 4º, DO CPC - VALOR COMPATÍVEL COM A COMPLEXIDADE DO PROCESSO E FIXADO DENTRO DOS PARÂMETROS DOS PRINCÍPIOS DA

PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE - RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO.

A Emenda Constitucional n.º 29/2000 não possui retroatividade, não afetando, por conseguinte, os fatos ocorridos antes de sua vigência. Da mesma forma não possui o condão de convalidar as leis anteriormente editadas e maculadas pela inconstitucionalidade; - Como a progressividade do IPTU cobrado pelo Município de Aracaju foi instituída mediante a Lei Complr n.º 17/1995, ou seja, anteriormente à emenda, logo, é inconstitucional, devendo assim ser declarada e aplicada a alíquota mínima de 0,8% para o caso em tela; - A fixação dos honorários seguiu os parâmetros estabelecidos no artigo 20, 4º do CPC. - Apelo conhecido e improvido. (TJ-SE - AC: 2010215545 SE , Relator: DES. RICARDO MÚCIO SANTANA DE ABREU LIMA, Data de Julgamento: 16/11/2010, 2ª.CÂMARA CÍVEL)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU PROGRESSIVO E TAXA DE LIXO. REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS A EXECUÇÃO. LEI MUNICIPAL QUE FIXOU ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS DE IPTU EM FUNÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO CONTRIBUINTE, EM MOMENTO ANTERIOR À EC 29/2000. INCONSTITUCIONALIDADE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA 668 DO STF. EXISTÊNCIA DE DEVER JURÍDICO TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA MÍNIMA, REFERENTE AOS IMÓVEIS COMERCIAIS, DENTRE AS ALÍQUOTAS PREVISTAS NA TABELA ANEXA À LEI MUNICIPAL Nº. 5.325/97, QUAL SEJA 1,0%. TAXA DE COLETA DOMICILIAR DE LIXO. SERVIÇO PÚBLICO ESPECÍFICO E DIVISÍVEL. CONSTITUCIONALIDADE. VERBA SUCUMBENCIAL. DECAIMENTO MÍNIMO. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 21, DO CPC. APLICABILIDADE. APELO PARCIALMENTE PROVIDO. SENTENÇA PARCIALMENTE REFORMADA, EM SEDE DE REEXAME NECESSÁRIO.

Até o advento da emenda constitucional de nº 29/2000 a única hipótese de progressividade do IPTU estava elencada pela regra constitucional e guardava relação com o não atendimento da função social do imóvel. Contudo, com a introdução no ordenamento jurídico constitucional da aludida emenda de n. 29/2000 passou a ser permitida a progressividade fiscal no tocante ao valor, localização e uso do imóvel. In casu, a Lei Municipal n. 1.852/94 foi editada antes do permissivo constitucional, logo, mostra-se ilegal a cobrança de alíquotas progressivas. Inteligência da Súmula n. 668 do e. STF. Precedentes desta e. Corte acerca da matéria. A Taxa de Limpeza Pública instituída pelo Município de Salvador não viola a

Constituição Federal. O tributo tem como fato gerador a coleta, remoção, tratamento e destinação final do lixo domiciliar, prestações que ostentam caráter divisível e específico. A base de cálculo da taxa de limpeza pública é o custo dos serviços de coleta, remoção, tratamento e destinação final do lixo domiciliar, não se confundindo com a base para cômputo do IPTU. Ante o exposto, DÁ-SE PROVIMENTO PARCIAL AO APELO DO MUNICÍPIO DO SALVADOR, para reformar parcialmente a sentença, no sentido de: I - determinar a aplicação da alíquota mínima (1,0%) referente aos imóveis comerciais, dentre as alíquotas previstas na tabela anexa à Lei Municipal nº. 5.325/97, declarada inconstitucional, para cálculo do valor do IPTU devido em razão do imóvel de inscrição imobiliária nº 467.375-1, relativo aos anos de 1997 a 2000; II - bem como declarar a constitucionalidade da Taxa de Limpeza Pública (TLP), uma vez que o valor da taxa de coleta de lixo domiciliar é calculado com base na área do imóvel, não implicando, portanto, identidade com a base de cálculo atribuída ao IPTU; III - Inverto o ônus sucumbencial, em razão do decaimento mínimo do Município do Salvador. Nos demais termos, mantém-se a sentença recorrida, pelo acerto de seus fundamentos. (TJ-BA - APL: 00452868120038050001 BA 0045286-81.2003.8.05.0001, Data de Julgamento: 02/10/2012, Quinta Câmara Cível, Data de Publicação: 17/11/2012)

Entretanto, há jurisprudências que divergem do que trata §1º, do art. 156, da CF, e não autoriza outra forma de progressividade que não seja aquela determinada no art. 182, §4º, inciso II. Diante dessas divergências, Hugo de Brito Machado (pág. 401) explica que os referidos entendimentos não merecem prosperar. Em primeiro lugar porque restaria como absolutamente inútil a vigência do §1º, do art. 156, da CF. Em segundo lugar, porque apesar da Constituição Federal de 1988 ao tratar de cada assunto em seu lugar próprio, essa autonomia deve ser interpretada com a presença do elemento sistemático. E em terceiro lugar, ao ser invocado o elemento teleológico ou finalístico, a progressividade cumpre sua função social, ao atender às exigências urbanísticas expressas no plano diretor, e ao ser encarada como riqueza, na medida em que o seu titular contribui para o custeio das despesas públicas, pois, todos os tributos devem ser, quanto possível, graduados em função da capacidade contributiva.

Percebe-se diante deste ensinamento, uma interpretação consubstanciada no art. 145, §1º, da Constituição Federal ao determinar que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, em face das suas competências tributárias, “sempre

que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

A progressividade não se confunde com seletividade. Na progressividade, a alíquota cresce em função do crescimento da sua base de cálculo variando em relação a um mesmo objeto tributado. Entretanto, na seletividade as alíquotas são diversas em razão da diversidade do objeto tributado, ou seja, o IPTU será seletivo quando as alíquotas forem diferentes para imóveis diferentes, seja qual for o critério adotado.

Diante desse tema, interessante a análise da súmula 02 aprovada em 23 de abril de 2009, pelo Tribunal de Justiça de Sergipe que diz:

A Tabela II, do Anexo II, do Código Tributário do Município de Aracaju é inconstitucional, sendo cabível, até a edição de nova Lei, a aplicação da alíquota de 0,8% para a cobrança de todas operações relativas ao IPTU no Município de Aracaju.

A parte desta súmula que considera inconstitucionais as alíquotas progressivas da referida tabela está em total acordo com a jurisprudência pátria. Entretanto, a parte que manda aplicar a alíquota mínima de 0,8% não se coaduna com o entendimento pacificado no STF, por desconsiderar que pode haver alíquotas diferenciadas em razão da seletividade, conforme seja o imóvel construído ou não-construído, residencial ou não residencial. Isso ocorre em virtude da constante confusão entre alíquota progressiva e alíquota diferenciada.

Em face desse equívoco, faz-se mister o ensinamento do professor Aires F. Barreto (2009, pág. 274) ao dizer que “ocorre a diferenciação quando são estabelecidas alíquotas distintas para diferentes tipos ou espécies em que se classificam os bens econômicos, sem levar em conta a grandeza do seu valor. É o que acontece, por exemplo, quando a lei estabelece alíquotas diferentes para o IPTU conforme a espécie do imóvel: construído ou não construído, residencial, comercial, industrial, especial [...]. Nesses casos, há apenas mera diferenciação e

não-progressão, porque todos que se encontram dentro da mesma categoria ficam sujeitos à mesma carga tributária”.

6.4 ASPECTO TEMPORAL

Compete ao legislador municipal estipular a data do nascimento da relação jurídico-tributária, que poderá ser bienal, anual, semestral ou trimestral, num determinado dia ou até mesmo, diariamente.

Os ensinamentos de Geraldo Ataliba (1996) explicam que o aspecto temporal é a qualidade para designar, explícita ou implicitamente, o momento em que se deve reputar consumado, acontecido, realizado um fato imponible. Como é Município que define qual o momento em que considera ocorrido o fato gerador, que geralmente coincide com o início do ano fiscal, isto é, 1.º de janeiro de cada ano. Os Municípios cobram o IPTU anualmente, através do envio de um carnê de cobrança aos contribuintes. Esse carnê, tecnicamente, é a notificação do lançamento do imposto.

Portanto, o momento em que se considera ocorrido o fato imponible, vale dizer, quando o indivíduo passa a ser o proprietário, possuir o domínio útil ou a posse de bem imóvel urbano determinado no primeiro dia do ano civil, ou seja, em 1º de janeiro.

O Código Tributário Nacional estabelece regras definidoras para o momento da consumação do fato gerador, enquanto que o legislador ordinário possui uma liberdade relativa para descrever uma situação de fato, pois, deve fazê-lo dentro os limites do que em cada situação de fato possa realmente admitir.

Hugo de Britto Machado (2006, pág. 98) preceitua que:

“O tributo somente é devido quando consumado o fato sobre o qual incide a norma de tributação, ou, em outras palavras, quando concretizada as hipóteses de incidência tributária”.

Na prática é difícil diferenciar uma situação de fato e situação jurídica. Se a hipótese de incidência, por exemplo, é uma prestação de serviços, pode-se dizer que se trata de uma situação de fato. A sua consumação considerar-se-á como ocorrida no momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais, ou seja, na ocorrência dos fatos necessários à produção de efeitos que geralmente delas decorrem.

Não obstante, em uma situação jurídica considera-se consumada desde o momento em que tal situação seja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. Quando essa situação jurídica, por exemplo, for a propriedade de um bem imóvel, como no caso do imposto sobre a propriedade e territorial urbana, a consumação ocorrerá com o registro do título aquisitivo no órgão competente.

Como dito anteriormente, Eduardo de Moras Sabbag (2008) explica que o imposto consuma-se no momento concreto da realização da hipótese de incidência, que é o fato gerador, ou seja, na materialização da hipótese de incidência.

Em relação às áreas urbanizadas ou de expansão urbanas, é relevante saber que, quando aprovado o loteamento, e tendo o gravame municipal equiparado como área urbana, o tributo só poderá ser exigido no exercício subsequente. Isso se dá, porque a exigência desse tributo *ex novo*, não significa, de pronto, a ocorrência do fato imponible.

6.5 ASPECTO ESPACIAL

Para haver a incidência do IPTU, o imóvel deve estar localizado na zona urbana do município, sendo esse o aspecto espacial do IPTU. Com fulcro nos arts. 32 do Código Tributário Nacional e art. 156. I, da Constituição Federal, Eduardo de Moraes Sabbag (2008, pág.), em poucas palavras define como aspecto espacial do fato gerador:

“É o território urbano do Município – Art. 156, I, da CF e art. 32 do CTN”.

O aspecto mais importante no estudo dos impostos sobre a propriedade imobiliária é a delimitação da zona urbana. A localização do imóvel em zona urbana é o elemento decisivo para a definição da hipótese de incidência do IPTU. Essa definição deverá ser feita em lei por cada município sendo que o legislador municipal deverá respeitar os limites instituídos nos parágrafos do art. 32, do CTN, que têm como fundamento o art. 146, I, III, da CF.

Nessa esteira, Yoshiaki Ichihara (2004, pág. 261) descreveu que:

“Pelo aspecto espacial somente um Município é competente para instituir e cobrar imposto, uma vez que não existe propriedade imóvel que ao mesmo tempo seja localizada em zona urbana de dois Municípios”.

O Código Tributário Nacional orientou-se a partir do novo conceito de zona urbana por oposição à rústica. Para esse critério, são zonas urbanas as áreas dotadas de equipamentos que ensejam ao homem condições de habitação, trabalho, educação, segurança, assistência, circulação, recreação, enquanto que as rurais são destituídas desses equipamentos.

Há o entendimento de que a definição de zona urbana instituída no CTN afronta o princípio da autonomia municipal. Os Municípios possuem, como ente político – constitucional, a prerrogativa de legislar sobre assunto de interesse local, por isso, nenhuma lei poderá dispor sobre o conceito de zona Urbana.

A Constituição Federal possui duas determinações importantes concernentes à competência leigiferante municipal insertas no art. 30 insertas nos incisos I e III:

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II – [...]

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.

No que se refere ao inciso I, do art. 30, da CF, Pedro Lenza (2008) ensina que legislar sobre assuntos de interesse local diz respeito às peculiaridades e

necessidades ínsitas à localidade. O autor cita Michel Temer para explicar que peculiar interesse significa interesse predominante.

Já o inciso III do Texto Maior está em consonância com a competência legislativa tributária expressa no art. 156, I:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana;”

De fato, quando o assunto for de interesse local os municípios possuem essa autonomia, inclusive no campo tributário como: taxa de localização, instalação e funcionamento; taxa de publicidade; taxa de execução de obras; taxa de escavação de solo; além de outros. Assim, nesses casos não há o que se falar em conflitos de competência.

Em relação definição de zona urbana para fins de incidência do IPTU o sentido é diferente. De um lado, o Município possui competência exclusiva na tributação imobiliária urbana, enquanto que a União é igualmente competente, e também em caráter exclusivo, para criar o imposto sobre a propriedade rural. Por isso, vê-se que a autonomia dos Municípios em relação a tributação do IPTU não é soberana, ou seja, encontra limites, em virtude de certo confronto com a criação do ITR pela União.

Com efeito, para prevenir conflitos de competência entre a União e os Municípios, o legislador traçou um “marco divisório” e instituiu os parágrafos do art. 32 do CTN. Assim, coube à lei complementar de maneira legítima dispor sobre critérios para conceituar zona urbana, e consequentemente impedir o referido conflito de competência.

Na definição de zona urbana pela lei municipal, fulcro no §1º, do art. 32 do Código Tributário Nacional, o legislador deverá adotar dois dos seguintes requisitos 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.

O §1º definiu as zonas urbanas por natureza enquanto que o §2º, definiu as zonas urbanas por equiparação. Tais critérios enumerados pelo CTN não são *numerus clausus*, pois, nada impede que os municípios acrescentem outros. (MARTINS, 2001)

Hugo de Brito (2006) salienta que cada um desses requisitos deve ser considerado em relação ao imóvel cuja tributação se cogite. Ou seja, o meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais deve limítrofe; o abastecimento de água a de ser considerado é somente aquele que possa ser utilizado por quem estiver no imóvel; e o sistema de esgotos sanitários também esteja à disposição de quem ocupe o imóvel.

A Lei Complementar fala em “construídos ou mantidos pelo poder público”, ou seja, tais melhoramentos podem ser construídos pelo poder público e mantidos por particulares ou construídos por particulares e mantidos pelo poder publico.

7 IPTU NAS ZONAS URBANIZÁVEIS

No ordenamento jurídico pátrio, o aspecto espacial do IPTU é a zona urbana do município, seja pelo fato de se localizar dentro do perímetro urbano ou em zona urbanizada.

Já foi dito anteriormente que o conceito de zona urbana é aquele extraído da lei ordinária municipal, devendo conter, pelo menos, dois dos melhoramentos dispostos no §1º, do art. 32, do CTN. Entretanto, a lei também considera como áreas urbanas aquelas localizadas fora das zonas urbanas desde que cumpram a determinadas exigências, sendo chamadas de áreas urbanizadas ou de expansão urbanas.

As referidas exigências estão firmadas no Código Tributário Nacional, §2º, do art. 32, que diz:

Art. 32. (...)

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Destarte, para que o imóvel seja considerado como em área urbana mesmo não estando em uma zona urbana, ou seja, em uma área urbanizada ou de expansão urbana deve haver: lei municipal; e a inserção em loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que sejam áreas desprovidas de quaisquer dos melhoramentos exigidos no §1º, do art. 32, do Código Tributário Nacional.

A modificação legal da qualidade de área rural para urbana exige lei municipal, cuja instituição é faculdade do Município, ou seja, o Município é competente para disciplinar ou não os aspectos urbanísticos da cidade e tudo mais que se traduza em um crescimento ordenado. Trata-se de matéria de interesse particular municipal, da mesma forma que na estética e embelezamento da cidade, na disciplina das construções, no zoneamento e outras.

Contudo, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010) vai mais além ao explicar que é obrigatório observar as leis que regulam esses loteamentos e o meio ambiente. Por isso, não basta a lei municipal declarar que uma área é urbanizável, é preciso existir efetivamente loteamento aprovado de acordo com os rigores da lei específica.

É importante entender que, se o bem imóvel localiza-se dentro do que foi determinado como perímetro urbano, não há o que se falar em área urbanizável ou zona de expansão, pois, conforme determina o art. 32, do CTN, estas devem estar fora das zonas definidas no seu §1º. É o que ensina Ives Gandra Martins (pág. 737) ao dizer que:

“A partir do CTN, não se pode mais admitir áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, dentro dos perímetros, porque estes só podem alcançar as dotadas de equipamentos e, portanto, urbanas por natureza”.

A 1ª turma do STJ decidiu que o IPTU incide sobre sítio de recreio mesmo que não esteja dotada de qualquer dos melhoramentos descritos no §1º, art. 32, CTN. Para Cassone (2001), a decisão não está correta ou merece reflexões, pois, o art. 182, CF estabelece que o Município deve executar uma política de desenvolvimento urbano objetivando o desenvolvimento social e a garantia do bem-estar de seus habitantes. Por isso, o autor entende que não é possível atingir esses objetivos sem atender aos requisitos do §1º, art. 32.

8 IPTU X ITR

Estudar o conflito entre o imposto predial e o imposto territorial urbano e o imposto territorial rural significa entender a evolução legal, principalmente do atual posicionamento dos tribunais brasileiros, doutrinas e previsões legais em especial a distinção relacionada ao aspecto destinação econômica e localização geográfica.

O critério espacial é o que se deve dar mais ênfase quando o assunto é o conflito entre esses dois impostos. A legislação pátria adotou o conceito geográfico do que vem a ser zona urbana enquanto que o conceito de zona rural é entendido por meio de exclusão. Constatou-se que o critério espacial do IPTU é o perímetro urbano do Município sujeito ativo. Contudo, em razão da corrente expansão da zona urbana, observa-se uma dificuldade com relação ao conceito da mesma, o qual vem ganhando novas delimitações.

O conceito de zona urbana visto anteriormente, está contido no artigo 32, §§ 1º e 2º do CTN, a partir do qual, residualmente, pode-se extrair o conceito de zona rural. Como já exposto anteriormente, restando compreendida como zona rural aquela que não for delimitada pelo Município como zona urbana. Esse entendimento está em consonância com o que prever o art. 29 do Código Tributário Nacional ao determinar que o imposto incidirá no imóvel localizado fora da zona urbana do município.

O ordenamento jurídico brasileiro optou por instituir dois impostos relacionados a propriedade imobiliária: o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e o imposto territorial rural. O primeiro incide nas áreas urbanas enquanto que o outro sobre os imóveis situados nas áreas rurais.

Diferentemente do IPTU, a Constituição Federal determinou que a competência para instituir o imposto territorial rural é da União, conforme Art.153, VI da CF:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VI - propriedade territorial rural;

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

A Emenda Constitucional nº 42, de 19 de Dezembro de 2003, inseriu o parágrafo 4º no dispositivo supramencionado, instituindo em seu inciso III que poderá o município fiscalizar e cobrar o ITR em seu território, desde que celebrado convênio e desde que isso não acarrete redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. Inclusive, essa regra foi regulamentada pela Lei nº 11.250 de 27 de Dezembro de 2005:

Art.1º A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal.

§ 1º Para fins do disposto no caput deste artigo, deverá ser observada a legislação federal de regência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

§ 2º A opção de que trata o caput deste artigo não poderá implicar redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Art. 2º A Secretaria da Receita Federal baixará ato estabelecendo os requisitos e as condições necessárias à celebração dos convênios de que trata o art. 1º desta Lei.

No Código Tributário Nacional, o ITR está disposto no art. 29 que diz:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.

Embora haja semelhança em relação à espécie de riqueza tributada, esses dois impostos diferem bastante quando analisados sob o ponto de vista de suas funções. A conclusão que se chega pela simples leitura do art. 153, §4º, da Constituição Federal, ao determinar a fixação de alíquotas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas é que, enquanto o IPTU possui características predominantemente fiscal, o ITR é imposto precipuamente extrafiscal.

Eliomar Baleeiro (1999, pág. 248 - 249) ensina que:

Diferentemente do imposto sobre a propriedade rural, que se calcula pelo valor do solo apenas, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana recai sobre o valor venal do imóvel todo, isto é, o solo com todas as acessões e benfeitorias.

Já o professor Hugo de Brito Machado (2006) explica que o imposto sobre a propriedade territorial rural incide apenas sobre os bens imóveis por natureza enquanto que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana incide sobre os bens imóveis por natureza e também sobre os imóveis por acessão física. Portanto, o imposto sobre a propriedade territorial rural não incide sobre as edificações, mas, somente sobre a terra, enquanto o urbano incide sobre a terra e também sobre as edificações.

O Código Tributário Nacional, nos arts. 32 e 29, valeu-se do critério topográfico para delimitar o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): se o imóvel estivesse situado na zona urbana, incidiria o IPTU; se na zona rural, incidiria o ITR. Entretanto, é importante observar que o critério da destinação econômica do imóvel descrito no art. 15 do Decreto-lei 56/66 foi recepcionado com efeito de lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro.

A seguir, uma Sentença do Mandado de Segurança, Processo 2004.85.00.599-8, Classe 02000, 3º Vara da Justiça Federal- SE, prolatada pelo Juiz Edmilson da Silva em 31.08.2006:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL. CRITÉRIO PARA CARACTERIZAÇÃO DO IMÓVEL COMO RURAL OU URBANO. INCIDENCIA DO ART.32 DO CTN E DO DECRETO-LEI 57/66. IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA. LOCALIZAÇÃO. DESTINAÇÃO CTN,

ART.32. DECRETO-LEI N. 57/66. VIGENCIA. NÃO COMPROVAÇÃO DA DESTINAÇÃO RURAL DO IMÓVEL. SEGURANÇA DENEGADA

1. A Impetrante não logrou demonstrar tratar-se de imóvel produtivo, utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. Do contrário, a impetrada comprovou fartamente, através de plantas e fotografias, que a “Fazenda Santa Tereza” encontra-se abandonada, sem qualquer destinação rural, sem existência de benfeitorias ou sequer cercas que demarquem suas limitações.

2. Posto Isso, denego a segurança requestada, reconhecendo a obrigação da impetrante ao recolhimento de IPTU sobre o imóvel “Fazenda Santa Tereza”, e não o ITR.

Kiyoshi Harada, citado por Lisandra Cristina Calvo Necchi, ressalta que o §1º do art. 32 do Código Tributário Nacional não é auto-aplicável, ou seja, não basta a disposição no dispositivo legal supramencionado, é necessário o enquadramento pela legislação municipal. Por isso, se a lei municipal não declarar como zona urbana uma área determinada à prática da agropecuária, esta será atingida pelo ITR.

A verificação dessa regras são importantes para que não ocorra a bitributação para um mesmo imóvel, haja vista, serem os dois impostos bastante semelhantes. Conforme ensina a professora Regina Helena Costa (2012, pág. 67):

A bitributação significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário, tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa. Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir tributo sobre o mesmo fato jurídico.

Verifica-se, portanto, a impossibilidade no ordenamento jurídico pátrio de uma bitributação na incidência do IPTU e do ITR. Inclusive é o que tem sido firmado em julgados de tribunais brasileiros, como na decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe, que ao adotar a destinação econômica do imóvel rejeitou a bitributação: (Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe. Processo nº 2007201019, Apelação Cível – 0310/2007, disponível em: <<http://www.tjse.jus.br>> Acesso em: 17 de maio de 2014)

Relator (a): DESA. CLARA LEITE DE REZENDE

Julgamento: 03/09/2007

Órgão Julgador: 1ª.CÂMARA CÍVEL

Partes: Apelante: FFB PARTICIPACOES E CONSTRUCOES LTDA

Apelado: MUNICIPIO DE ARACAJU

Ementa: Apelação Cível em Mandado de Segurança. Tributário. IPTU e ITR. Bitributação. Critérios da localidade do imóvel e de sua destinação econômica. Mandado de Segurança. Prova pré-constituída. 1) **Ajurisprudência pacificada nesta Corte de Justiça consolidou a orientação no sentido de que o Decreto-Lei 57/66 fora recepcionado pelo ordenamento constitucional vigente como lei complementar e suplantou o critério da localização, implementando o da destinação do imóvel** que, em se tratando de mandado de segurança, deve ser comprovado de plano, por documentação inequívoca. 2) Segundo o STJ, "a jurisprudência reconheceu validade ao DL57/66, o qual, assim como o CTN, passou a ter o status de lei complementar em face da superveniente Constituição de 1967.

Assim, o critério topográfico previsto no art. 32 do CTN deve ser analisado em face do comando do art. 15 do DL 57/66, de modo que não incide o IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber quaisquer das destinações previstas nesse diploma legal". (Recurso Especial 492.869/PR, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15.02.2005, DJ 07.03.2005, p. 141).3) Em sede de mandado de segurança, o impetrante deve instruir as peças de seu petitório inicial com prova pré-constituída, não se mostrando possível que o writ seja manejado em situações que implorem por dilação probatória. No caso versado, não se comprovou que a destinação econômica do imóvel fosse vertida para fins de exploração extrativa, vegetal, pecuária ou agroindustrial.Recurso conhecido e desprovido. Decisão unânime. (grifo nosso)

Outro exemplo de rejeição à bitributação em detrimento da destinação econômica, e o entendimento do Superior Tribunal de Justiça pelo relator Castro Meira (Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 738.628/SP, disponível em: <<http://www.stj.jus.br>> Acesso em: 17 de maio de 2014)

TRIBUTÁRIO. IPTU. ITR. IMÓVEL. EXPLORAÇÃO EXTRATIVA VEGETAL. ART. 32 DO CTN,15 DO DECRETO-LEI Nº 57/66. 1. O artigo 15 do Decreto-Lei nº 57/66 exclui da incidência do IPTU os imóveis cuja destinação seja, comprovadamente a de exploração agrícola, pecuária ou

industrial, sobre os quais incide o Imposto Territorial Rural-ITR, de competência da União. 2. Tratando-se de imóvel cuja finalidade é a exploração extrativa vegetal, ilegítima é a cobrança, pelo Município, do IPTU, cujo fato gerador se dá em razão da localização do imóvel e não da destinação econômica. Precedente. 3. Recurso especial improvido. (Recurso Especial 738.628/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 12.05.2005, DJ 20.06.2005 p. 259).

Em relação a aos entendimentos do STF e do STJ, Hugo de Brito (2010, pág. 399) explica que:

Realmente a jurisprudência, tanto do STJ como no STF, adotou o entendimento segundo o qual é válida e subsiste a norma do art. 15 do Decreto-lei 57, de 18.11.1966, segundo o qual o critério da localização previsto na exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo, assim sobre o mesmo o ITR, e não o IPTU.

Em outro julgado do STJ pelo relator ministro Hermam Benjamim, também valida o art. 15 do DL 57/66, no sentido da adoção do critério da destinação econômica do imóvel, pra fins de incidência do ITR versus o IPTU: (Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1112646/SP. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>> Acesso em: 30 jul.2012.):

TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. TRIBUNAL DE JUSTIÇA PODER JUDICIÁRIO São Paulo Apelação nº 0007102-14.2011.8.26.0576 - São José do Rio Preto – VOTO Nº 1.271 6/8

1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. (REsp 1.112.646/SP Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 28/08/2009).

Hodiernamente, verifica-se que já está pacífico pela doutrina e pela jurisprudência pátria que o critério da destinação econômica do imóvel prevalece sobre o critério da localização. Diante disso, mesmo que o imóvel esteja encravado

no centro do Município de Aracaju, e desenvolva atividade econômica rural, incidirá sobre a propriedade do referido bem o imposto territorial rural.

Portanto, em face dos julgados supramencionados, predominou o aspecto da destinação econômica, e a de que em se tratando de imóvel que explore a atividade comprovadamente rural, independente da localização, haverá a incidência do imposto sobre o território rural, que impossibilita a bitributação com o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

9 CONCLUSÃO

Diante do que foi exposto verifica-se que a criação da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominado de Código Tributário Nacional, foi um importante marco relacionado ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana do ponto de vista que regulamenta as suas hipóteses de incidências fundamentadas na Emenda Constitucional nº 18 de 1965. Nessa trajetória até a atual Constituição Federal, algumas alterações importantes aconteceram, muitas delas relacionadas aos princípios e regras que estavam implícitos em outras Constituições.

O Código Tributário Nacional instituiu que o IPTU, em seu art. 32, terá 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. Apesar de o fato gerador ser incindível, a doutrina passou a estudá-lo delimitando os seus aspectos ou elementos com o condão de facilitar o seu entendimento e consequentemente a sua aplicabilidade no caso concreto.

Nessa esteira, a doutrina identificou uma aparente antinomia entre o Código Tributário Nacional e a Constituição Federal pelo fato da referida Lei Complementar ter inserido dentro no fato gerador acepção civilista, ao incluir o domínio útil e a posse, desencadeando uma discrepância com o texto constitucional. Contudo, verificou-se o entendimento doutrinário de que há na verdade uma harmonia entre elas, pois, a posse nesse caso está evidenciada pelo animus do possuidor, e o domínio útil se refere ao enfiteuta, considerado como um quase proprietário.

Em relação ao aspecto material, a incidência do IPTU em virtude da posse e do domínio útil configurarem-se na qualidade de domínio econômico, expressão de capacidade contributiva. É imprescindível o *animus domini*, ou seja, se a posse exterioriza a propriedade é possível tomá-la como núcleo do fato jurígeno criador da obrigação tributária do IPTU. Destarte, não será contribuinte o mero detentor da coisa, é por isso que, o locatário e o comodatário jamais poderão configurar-se como contribuintes do IPTU, pois não exercem o *animus domini*, pois, traduzem na posse do imóvel uma simples detenção de coisa alheia.

Diversos julgados entendem que o legislador municipal deve contemplar qualquer das situações previstas no CTN ao eleger o sujeito passivo do tributo. Definindo a lei como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro, com o intuito de facilitar procedimento de arrecadação, em face da função fiscal que exerce o IPTU.

Em relação aos bens imóveis, a doutrina entende que quando se fala em 'imposto predial', significa que o imposto não incide sobre as edificações, pois, a palavra prédio abrange, apenas, aquelas incorporadas de forma permanente ao solo, que possam servir para habitação, ou exercício de quaisquer atividades. Como o Código Tributário Nacional determina que apenas os bens imóveis por natureza e por acessão física, estão excluídos, ainda que assentem caracteres de estáveis, como estátuas e painéis, os imóveis por acessão intelectual, chamados de imóveis por destinação.

Dentro do aspecto valorativo nota-se uma série de discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca da aplicação da progressividade. A Emenda Constitucional nº 29, alterou o art. 156 da Constituição Federal, assim, o ordenamento jurídico pátrio, que previa apenas a progressividade no tempo, passou a exigir também a progressividade em razão do valor, localização e uso do imóvel. Essas novas hipóteses de progressividade entram em consonância com o elemento teleológico ou finalístico da Constituição Federal - o cumprimento da sua função social - para atender as exigências urbanísticas expressas no plano diretor, ou para atender ao princípio da capacidade contributiva, pois, todos os tributos devem ser, quanto possível, graduados em função da capacidade econômica, em respeito ao que determina o §1, do art. 145, da Carta Magna.

Ainda em relação ao aspecto valorativo, o legislador municipal deve ter em mente que a progressividade não se confunde com seletividade. Naquela, a alíquota cresce em função do crescimento da sua base de cálculo variando em relação a um mesmo objeto tributado. E na outra as alíquotas são diversas em razão da diversidade do objeto tributado.

O aspecto espacial no fato gerador do IPTU também é alvo de muitas controvérsias e debates jurisprudenciais. Não é a toa que é a doutrina considera a

delimitação da zona urbana como o aspecto mais importante no estudo desse imposto, pois, a localização do imóvel é elemento decisivo para a definição do fato gerador.

A definição do que será considerado como zona urbana para a hipótese de incidência do IPTU, será realizada em conformidade com o que determina os §§1º e 2º, do art. 32, do Código Tributário Nacional. Essas regras tem o condão de permitir ao legislador municipal a escolha de requisitos para delimitar quais imóveis fazem parte da zona urbana e quais deles fazem parte das áreas urbanizáveis ou de expansão urbana.

Tais critérios, inclusive, são importantes para o estudo do conflito entre o imposto sobre a propriedade predial e o imposto territorial rural, pois, tratam-se de imposto semelhantes que incidem sobre a propriedade imobiliária, cuja diferença precípua é justamente o aspecto espacial. A legislação pátria adotou o conceito geográfico do que vem a ser zona urbana enquanto que o conceito de zona rural é entendido por meio de exclusão consubstanciada no próprio art. 29, do CTN.

Em virtude da eminente expansão da zona urbana, observa-se uma dificuldade com relação ao conceito da mesma, o qual vem ganhando novas delimitações. No entanto, é pacífico tanto pela doutrina como pela jurisprudência pátria que o critério da destinação econômica do imóvel, firmado no art. 15, do Decreto-Lei nº 57/66, prevalece sobre o critério da localização. Portanto, mesmo se um imóvel esteja localizado em zona urbana e desenvolve atividade econômica rural, incidirá sobre a propriedade do referido bem o imposto territorial rural.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. (2007). **Direito Tributário Esquematizado**. São Paulo, Editora Método. 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros. 1993.

_____, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros. 1992.

_____, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 84.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 243.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noesis, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14 ed. São Paulo: Malheiros. 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva. 2013.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas. 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 2010.

Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 10 de mar. 2014.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Marcelo Bacchi Corrêa da. **Fato Gerador x Hipótese de Incidência e a tributação de atividades ilícitas**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 96, jan 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11026&revista_caderno=26>. Acesso em maio 2014.

Decreto-Lei nº 57, de 18 de novembro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0057.htm> Acesso em: 10 de mar. 2014.

FALCÃO, Almicar de Araujo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: RT, 1971.

FRAGA, Henrique Rocha. **O IPTU e suas principais características**. Disponível em: <<http://www.pesquisadireito.com/artigos/tributario/do-contribuinte-do-iptu>>. Acesso em: 06 mai 2013.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 13ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

Lei nº 11.250 de 27 de Dezembro de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11250.htm> Acesso em: 10 de mar. 2014.

PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência**. 10. ed. rev. atual., Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Elementos do Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier, 2008.

_____, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva. 2001.

NACIONAL, Código Tributário (1966). **Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966**.

Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>

Acesso em: 10 mar. 2014.BRASIL.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966)**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

NECCHI, Lisandra Cristina Calvo; FRANÇA, Loreanne Manuella de Castro; SANTINI, João Carlos L. **IPTU X ITR: conflito entre os critérios espaciais**. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/10738>>. Acesso em: 27 mar 2013.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier, 2008.

SERPA, Henrique Giotto. **Direito tributário. Hipóteses de não incidência do Imposto Predial Sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana. Art. 32, §2º CTN**. Curitiba, 04 de abril de 2009. Disponível em: <http://www.telejuris.com.br/playgestor/media/1258485825_Parecer%20-%20IPTU%20-.doc.>>. Acesso em: 07 mai 2013.

SOUZA, Daniel Barbosa Lima Faria-Corrêa. **Do contribuinte do IPTU: Definição do sujeito passivo da obrigação tributária decorrente do Imposto Predial e**

Territorial Urbano. Disponível em:
 <<http://www.pesquisedireito.com/artigos/tributario/do-contribuinte-do-ipitu>>. Acesso em: 06 mai 2013.

STF Súmula nº 724. Disponível em:
 <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0724.htm> Acesso em: 20 de abr. 2014.

STF Súmula nº 74. Disponível em:
 <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0074.htm> Acesso em: 10 de abr. 2014.

STF Súmula nº 668. Disponível em:
 <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0668.htm> Acesso em: 17 de mar. 2014.

STJ Súmula nº 399. Disponível em:
 <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stj/stj_0399.htm> Acesso em: 31 de mar. 2014.

TJSE Súmula nº 02. Disponível em:
 <<http://www.tjse.jus.br/portal/arquivos/documentos/publicacoes/sumulas/sumula-002-20090423.pdf>> Acesso em: 18 de mar. 2014.