

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA - EDB
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS
PÚBLICAS**

GUSTAVO MAGALHÃES SANTOS

**DA INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE IMÓVEIS PÚBLICOS UTILIZADOS POR
PARTICULARES MEDIANTE CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO**

**BRASÍLIA-DF,
AGOSTO/2016**

GUSTAVO MAGALHÃES SANTOS

**DA INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE IMÓVEIS PÚBLICOS UTILIZADOS POR
PARTICULARES MEDIANTE CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO**

Trabalho de Monografia apresentado ao
Curso de Pós-Graduação em Direito
como requisito parcial para a obtenção do
título de Especialista em Direito Tributário
e Finanças Públicas.

**BRASÍLIA-DF,
AGOSTO/2016**

Gustavo Magalhães Santos

**Da Incidência do IPTU Sobre Imóveis Públicos Utilizados Por Particulares
Mediante Contrato de Concessão de Uso**

Trabalho de Monografia apresentado ao
Curso de Pós-Graduação em Direito
como requisito parcial para a obtenção do
título de Especialista em Direito Tributário
e Finanças Públicas.

Brasília-DF, 31 de agosto de 2016.

Membro da Banca Examinadora

Membro da Banca Examinadora

Membro da Banca Examinadora

RESUMO

O presente trabalho investiga a possibilidade de incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade de entes públicos utilizados por particulares mediante contrato de concessão de uso. Objetiva-se definir o conceito de posse tributável para fins de incidência do IPTU a partir da interpretação das normas do Código Tributário Nacional definidoras do fator gerador e dos contribuintes do IPTU à luz da Constituição Federal, que delimita a propriedade como sua hipótese de incidência. Para tanto, serão examinadas a natureza da posse decorrente de contrato de concessão de uso e a abrangência da imunidade recíproca dos entes políticos.

Palavras-chave: Direito Tributário. IPTU. Regra-matriz. Propriedade. Posse. Imunidade tributária recíproca. Concessão de uso.

ABSTRACT

This paper investigates the incidence possibility of the property tax on public entities properties used by individuals under a use concession agreement. The objective is to define the concept of taxable possession for the incidence of the property tax from the interpretation of the rules of the National Tax Code, which defines the generating factor and the taxpayers, in accordance with the Constitution, which defines the property as the property tax hypothesis of incidence. Therefore, the nature of the possession arising from the use concession agreement and the scope of reciprocal immunity will be examined.

Keywords: Tax Law. Property tax. Property. Possession. Reciprocal tax immunity. Concession agreement.

RESUMEN

En este trabajo se investiga la posibilidad de incidencia del impuesto a la propiedad en las propiedades de las entidades públicas utilizadas por los individuos bajo un contrato de conceción para utilización. El objetivo es definir el concepto de posesión gravable para la incidencia del impuesto a la propiedad de la interpretación de las normas del Código Nacional de Impuestos, que define el hecho generador y los contribuyentes, de conformidad con la Constitución, que define la propiedad como la hipótesis de impuesto a la propiedad de incidencia. Por lo tanto, se examinará la naturaleza de la posesión derivada de la utilización de la conceción y el alcance de la inmunidad recíproca.

Palabras clave: Derecho Tributario. Impuestos a la propiedad. Propiedad. Posesión. Inmunidad tributaria recíproca. Contrato de conceción.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 DA ESTRUTURA DA NORMA TRIBUTÁRIA	10
1.1 Da hipótese de incidência: aspectos	12
1.1.1 <i>Do aspecto material</i>	14
1.1.2 <i>Do aspecto espacial</i>	16
1.1.3 <i>Do aspecto temporal</i>	17
1.1.4 <i>Do aspecto pessoal</i>	19
1.1.5 <i>Do aspecto quantitativo</i>	22
2 DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU	27
2.1 Da regra-matriz de incidência do IPTU	33
2.1.1 <i>Do aspecto material</i>	33
2.1.2 <i>Do aspecto espacial</i>	39
2.1.3 <i>Do aspecto temporal</i>	41
2.1.4 <i>Do aspecto pessoal</i>	42
2.1.5 <i>Do aspecto quantitativo</i>	46
3 DA INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE IMÓVEIS PÚBLICOS CEDIDOS A PARTICULARES SOB REGIME DE CONCESSÃO DE USO	49
3.1 Da imunidade tributária recíproca	54
3.2 Do contrato de concessão de uso	60
3.3 Da posse tributável	62
CONCLUSÃO	67
REFERÊNCIAS	70

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como principal finalidade examinar, a partir do estudo dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária do IPTU, a constitucionalidade da incidência desse imposto sobre imóveis públicos cedidos a particulares mediante típico contrato administrativo de concessão de uso.

O tema objeto de análise está inserido no contexto do julgamento do RE n.º 601.720/RJ, que teve repercussão geral reconhecida para definição do alcance da imunidade tributária recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal, em relação aos imóveis de propriedade de entes públicos que são utilizados por concessionários para a exploração de atividade econômica, bem como para avaliar a possibilidade desses particulares integrarem a relação jurídico-tributária na qualidade de contribuintes do IPTU.

Verifica-se, assim, a importância jurídica, política e econômica do tema, que tem por escopo delimitar o conceito jurídico de posse tributável, para fins de incidência do IPTU, em conformidade com o conceito constitucional de propriedade, núcleo material da hipótese de incidência desse tributo.

Ademais, a eventual incidência de impostos sobre o patrimônio de entes políticos pode causar grande tensão nas relações políticas e institucionais entre eles, gerando instabilidade e quebrando a harmonia da federação.

O objetivo principal, portanto, do presente trabalho, será expor e analisar os argumentos do Fisco a favor da incidência do IPTU sobre imóveis públicos cedidos a particulares mediante contrato de concessão de uso, assim como os dos contribuintes, em consonância com a jurisprudência até então pacífica no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal, pela sua impossibilidade.

Dessa forma, inicialmente, de forma a fundamentar a análise jurídica do tema, será estudada a estrutura da norma tributária, que tem a finalidade de definir a incidência fiscal e é constituída de três elementos principais, quais sejam a hipótese de incidência, o mandamento e a sanção.

Por ser de fundamental importância para o tema proposto, a hipótese de incidência será estudada, no primeiro capítulo, em todos os seus aspectos, principalmente no que diz respeito ao seu aspecto material, que traz o seu núcleo normativo, e pessoal, definidor do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ao IPTU, objeto balizador do presente trabalho, será dedicado o segundo capítulo, que analisará a regra-matriz de incidência tributária desse imposto, especialmente quanto à possibilidade da posse, em decorrência do disposto nos arts. 32 e 34 do Código Tributário Nacional, conformar-se com o conceito de propriedade definido como hipótese de incidência do IPTU pela Constituição Federal.

Por fim, no último capítulo, será abordado o tema principal desse trabalho, qual seja, se a posse decorrente de contrato de concessão de uso firmado por particular com o Poder Público é passível de ser tributada pelo IPTU.

Para tanto, será estudada tanto a abrangência da aplicação da imunidade recíproca no caso de a posse direta sobre imóvel público exercida por particular na exploração de atividade econômica, quanto da sujeição passiva desse contribuinte ao IPTU, especialmente no que se refere às questões atinentes à exceção prevista no § 3º do art. 150 da Constituição Federal, que afasta a imunidade do ente público na hipótese em que suas atividades estiverem relacionadas com a exploração de atividades econômicas regidas por normas de Direito Privado.

Além disso, serão abordados os temas relativos à capacidade contributiva dos concessionários que exploram atividade econômica nos imóveis públicos concedidos por contrato de concessão de uso, assim como a possível violação dos princípios da isonomia tributária e das livres iniciativa e concorrência que eventual extensão da imunidade recíproca relativamente ao IPTU provocaria.

Em outra perspectiva, será estudada a natureza jurídica do contrato de concessão de uso e realizada sua diferenciação dos demais institutos a ele assemelhados, tanto de Direito Administrativo quanto de Direito Privado, para então se definir a natureza jurídica da relação dele decorrente, se pessoal ou real, para então se analisar a possibilidade de incidência do IPTU.

Por fim, buscar-se-á definir o conceito de posse tributável, se a qualquer título, tal como expressamente disposto no art. 34 do Código Tributário Nacional, ou, a partir de uma interpretação em conformidade com o termo propriedade estabelecido no art. 156 da Constituição Federal, somente a posse com *animus domini*.

Portanto, o presente trabalho monográfico examinará, através do estudo da estrutura da regra-matriz de incidência do IPTU, o conceito de posse tributável, para então se definir se o concessionário de imóvel de propriedade do poder público pode ser enquadrado como contribuinte dessa exação.

1 DA ESTRUTURA DA NORMA TRIBUTÁRIA

A norma tributária, também chamada de regra-matriz de incidência tributária, é espécie do gênero norma jurídica e, como tal, pressupõe a existência de uma proposição-antecedente, descritiva de um fato jurídico, na condição de suposto normativo, implicando uma proposição-tese (mandamento), de caráter relacional, no tópico consequente.¹

Trata-se, portanto, de norma jurídica em sentido estrito, visto que possui estrutura lógico-deodôntica com sentido completo, pois descreve uma situação do mundo social no suposto normativo atribuindo-lhe relações jurídicas em consequência do acontecimento efetivo desse fato jurídico.

Dessa forma, ocorrido o fato genérica e abstratamente previsto na hipótese legal, o mandamento, que era virtual, passa a ser atual, produzindo seus efeitos de tornar obrigatórios certos comportamentos de determinadas pessoas. Nesse contexto, o consequente é condicionado à ocorrência do fato previsto na respectiva hipótese.²

A regra-matriz de incidência tributária difere das demais normas jurídicas apenas em virtude de seu conteúdo, que descreve um fato típico tributário e prescreve a relação obrigacional que se estabelece entre contribuinte e Estado, tendo por objeto o pagamento de um tributo.³

Descumprido o mandamento previsto na regra-matriz de incidência tributária, norma tributária dispositiva, consistente na obrigação de pagar o tributo em razão da ocorrência no mundo natural da hipótese prevista em seu antecedente, surge outra norma jurídica, sancionadora, que traz a previsão de uma sanção pelo descumprimento no preceituado no consequente daquela norma jurídica primária.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 131.

² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 42.

³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 25.

Nesse contexto, a norma tributária sancionadora tem como hipótese, em sua proposição-antecedente, o descumprimento do conseqüente da norma tributária dispositiva e, no seu suposto, a previsão de uma sanção.

Nada obstante, dada a sua natureza jurídica, tanto a norma tributária dispositiva quanto a sancionadora devem ser dotadas de coercitividade, a qual se apresenta como norma jurídica secundária, que tem em sua previsão o descumprimento da relação (mandamento) prevista em uma norma jurídica primária (dispositiva ou sancionadora), implicando a atuação do Estado-Juiz, para fazer valer aquela relação jurídica.⁴

Assim, a norma jurídica tributária em sua completude é composta por duas normas: uma primária (dispositiva ou sancionadora) e uma secundária (coercitiva), que confere efetividade à primeira.

Logo, tem-se que a regra-matriz de incidência tributária caracteriza-se como sendo norma tributária primária, dispositiva, de significação completa, que vincula a ocorrência de um fato social a uma consequência normativa consubstanciada em uma prestação pecuniária compulsória em moeda, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (tributo).

Justificando a expressão “regra-matriz” de incidência tributária, Aurora Tomazini leciona que o termo “regra” é utilizado como sinônimo de norma jurídica, pois se trata de uma construção do intérprete construída à partir do texto positivado, enquanto que o termo “matriz” significa que tal construção serve como modelo padrão-semântico na produção da linguagem jurídica concreta.⁵

Sendo assim, a regra-matriz de incidência tributária traz, em seu bojo, todos os elementos necessários à incidência tributária, de modo que permita a identificação de um evento social de possível ocorrência no mundo fenomênico, capaz de concretizar-

⁴ SOUZA, Cecilia Priscila de. Norma Jurídica Tributária: Análise pelo método hermenêutico-analítico. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 94, nov./2011.

⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: O construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 362.

se no fato jurídico tributário, assim como os elementos da relação jurídica que se instalará a partir de sua efetiva ocorrência.

Nesse passo, a regra-matriz de incidência tributária descreve abstratamente o evento social, com as coordenadas de tempo e espaço em que, caso concretizado no mundo fenomênico, produzirá o efeito jurídico consistente no surgimento da relação jurídica obrigacional de pagamento do tributo, bem como estabelece os possíveis sujeitos dessa relação e os elementos definidores da base de cálculo da exação, bem como sua alíquota.

1.1 Da hipótese de incidência: aspectos

Como visto acima, a norma tributária marca o núcleo do tributo, ou seja, a sua regra-matriz de incidência fiscal, havendo uma hipótese no antecedente e um mandamento no consequente. A hipótese de incidência, que alude a um fato, a um acontecimento ou a uma ação humana, é descrita na lei de forma genérica e abstrata e deve fazer referência a critérios material, espacial e temporal. Já o mandamento refere-se a um critério pessoal e um quantitativo, compondo a relação jurídica e sendo modalizada como obrigatória, proibida ou permitida. A conjugação desses elementos dá forma à norma tributária.⁶

Hipótese de incidência tributária é a descrição hipotética, contida na lei de forma genérica e abstrata, de um estado de fato, de um fato ou conjunto de circunstância de fato que faz nascer, com a sua ocorrência no mundo fático, uma obrigação tributária. É um conceito jurídico-tributário que tem como características marcantes a universalidade e a unidade lógica.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 237.

É, portanto, conceito eminentemente formal, sendo a primeira descrição legal de um fato, a qual, por sua própria natureza, é hipotética, prévia, genérica e abstrata, pois se trata de mera previsão legal.⁷

Paulo de Barros Carvalho, ao tratar da hipótese de incidência, a conceitua como sendo “a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência”⁸.

Já Hugo de Brito Machado, tendo como base o artigo 114 do Código Tributário Nacional⁹, considera ser a hipótese de incidência toda e qualquer ocorrência fática, decorrente ou não da vontade, definida em lei que é necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.¹⁰

Quanto à terminologia, diversas são as denominações utilizadas pela doutrina para designar a hipótese de incidência, tais como, suporte fático, fato tributável, fato gerador, entre outras. Mister se faz, no entanto, destacar que grande confusão tem causado a utilização da expressão “fato gerador”. Isso porque tanto pode ser entendida como sendo a descrição legal, geral, abstrata e hipotética de um fato como se o próprio fato concreto, acontecido em um determinado tempo e local, fosse.

Acompanhando doutrinadores de Direito Tributário, tais como Geraldo Ataliba e os anteriormente referidos Paulo de Barros Carvalho e Hugo de Brito Machado, entendemos que não há como se designar duas realidades tão distintas, o enunciado legal e hipotético de um fato e o próprio fato realizado, concretizado, pelo mesmo nome.

Dessa forma, conforme ensinamento do tributarista Geraldo Ataliba, adotaremos, neste trabalho, a expressão hipótese de incidência para designar o fato

⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 42.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 242.

⁹ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Art. 114: Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 126 e 127.

abstrato e genérico descrito na lei e fato impositivo para indicar o fato em concreto, efetivamente acontecido no mundo fenomênico.¹¹

Ultrapassada essa premissa, tem-se que hipótese de incidência é a descrição legal, genérica e abstrata, de um fato no antecedente da norma responsável pelo recorte da realidade social que será submetido à normatividade jurídica.

A hipótese de incidência é, portanto, a descrição legal e hipotética de um fato, cuja ocorrência em concreto faz nascer a relação jurídica do tributo, se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá propriedade, não anulando, contudo, o seu caráter unitário. Tais aspectos do antecedente e do suposto da norma tributária têm que ser capazes de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária (aspecto pessoal), o seu conteúdo substancial (aspecto material), o local (aspecto espacial) e o momento de seu nascimento (aspecto temporal), bem como, o montante a ser pago (aspecto quantitativo).¹²

1.1.1 Do aspecto material

O aspecto material da hipótese de incidência diz respeito ao núcleo da hipótese, a descrição abstrata do ato, fato ou estado em si considerado, representando o objetivo da proposição normativa. É o aspecto determinante para condicionar o mandamento à prática do fato descrito hipoteticamente na norma tributária.

A estrutura do aspecto material apresenta-se sempre através de um verbo pessoal e de predicação incompleta acompanhado de um complemento, que apresente signos presuntivos de riqueza.¹³

¹¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 55.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 124 e 125. ATALIBA, op. cit., pp. 76-79.

¹³ SOUZA, Cecília Priscila de. Norma Jurídica Tributária: Análise pelo método hermenêutico-analítico. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 94, nov./2011.

Hugo de Brito Machado apresenta o aspecto material da hipótese tributária como sendo o aspecto objetivo ou nuclear em torno do qual gravitam os demais, a completar o vínculo jurídico obrigacional do tributo, albergando, necessariamente, uma expressão econômica.¹⁴

Já Paulo de Barros Carvalho define ser o aspecto material da hipótese de incidência a conjugação de um verbo denotador de diversos comportamentos sobre os quais recai a obrigação tributária, ou seja, o seu complemento. Tais comportamentos são expressos por verbos que exprimem ação ou um estado, que, conjugados ao seu complemento, fazem surgir o núcleo da hipótese da norma sobre a qual incidirá o mandamento.¹⁵

Assim, tem-se que o aspecto material da hipótese de incidência é a imagem abstrata de um fato jurídico, contendo a indicação de sua substância essencial. Nesse sentido é a lição de Geraldo Ataliba:

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.¹⁶

Desse modo, por revelar sua essência, o aspecto material da hipótese de incidência, do ponto de vista funcional e operacional do conceito, é o mais importante dos aspectos, pois permite sua caracterização e individualização em função de todas as demais hipóteses de incidência, ou seja, é a partir dele que, conforme preconiza o

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 134 e 135.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, pp. 251-254.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 106.

artigo 4º do Código Tributário Nacional¹⁷, se torna possível fixar a espécie tributária à qual o tributo pertence.¹⁸

Nada obstante, muito embora o aspecto material da hipótese de incidência consista no núcleo do antecedente da norma tributária, sendo o fato ou estado sobre o qual recairá o consequente, é ele delimitado pelos aspectos espacial e temporal, para configurarem, juntos, a descrição normativa do fato hipotético.

1.1.2 *Do aspecto espacial*

O aspecto espacial da hipótese de incidência diz respeito à definição do lugar onde deverá ocorrer concretamente a situação, o fato ou o estado, previsto abstratamente no núcleo da hipótese de incidência, para que surja a relação tributária.

Os fatos imponíveis, fatos concretos que fazem surgir a obrigação tributária, acontecem num determinado lugar. A configuração da obrigação tributária só se torna possível com a indicação de circunstâncias de lugar relevantes contidas, implícita ou explicitamente, na hipótese de incidência legal. Assim, em decorrência do princípio da territorialidade da lei, só é qualificado como fato imponível da obrigação tributária aquele que se dê no âmbito territorial de validade da lei.¹⁹

Paulo de Barros Carvalho disciplina haver, no antecedente das normas tributárias, três formas compositivas que permitem classificar o tributo em conformidade com o grau de elaboração do aspecto espacial da respectiva hipótese de incidência. São elas:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;

¹⁷ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Art. 4º: A natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto de sua arrecadação.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 106 e 107.

¹⁹ *Ibidem*, p. 104.

b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;

c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.²⁰

Dessa forma, os Impostos de Importação (II) e Exportação (IE) fariam parte da primeira proposição; os impostos que incidem sobre bens imóveis, Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), da segunda; e todos os demais tributos da terceira.²¹

Por fim, vale destacar que, por vezes, a lei tributária estabelece critérios que acrescentam ao aspecto espacial genérico da hipótese de incidência um fator específico de lugar decisivo à configuração dos fatos imponíveis, como ocorre, por exemplo, na Zona Franca de Manaus, onde há a exclusão legal da incidência de determinados tributos.²²

Destarte, tem-se que o aspecto espacial da hipótese de incidência é o conjunto de critérios suficientes para se delimitar o lugar de ocorrência do fato imponible.

1.1.3 Do aspecto temporal

O aspecto temporal da hipótese de incidência tem por escopo determinar o momento exato da ocorrência do fato imponible que faz surgir a obrigação tributária. É, portanto, a designação implícita ou explícita, pelo legislador, das circunstâncias de tempo que indicam o momento preciso da formação da relação tributária e, conseqüentemente, de seus efeitos.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 256.

²¹ *Ibidem*, pp. 256-258.

²² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 105.

Inicialmente, vale a advertência de que o aspecto temporal da hipótese de incidência tributária não se confunde com o estudo da aplicação da lei tributária no tempo, muito embora seja de fundamental importância, segundo o princípio *tempus regit factum*, o conhecimento do momento exato da ocorrência do fato imponible para definição da lei a ele aplicável e, conseqüentemente, dos efeitos da prescrição e decadência, assim como da atualização do montante devido.

Gerado Ataliba define por aspecto temporal da hipótese de incidência a propriedade que esse tem de designar o instante em que se reputa consumado o fato imponible.²³

Tal conceituação é de vital importância, visto que a lei ora estabelece um determinado momento de ocorrência do fato imponible ora não prevê um momento exato para que esse se realize. Dessa forma, se ocorrido o fato hipotético em momento diverso do determinado pela norma tributária, não se dá por consumado o fato imponible, inexistindo, portanto, obrigação tributária.

Baseado nisso, o mesmo Geraldo Ataliba, fundamentando-se na doutrina de Paulo de Barros Carvalho, classifica o aspecto temporal da hipótese de incidência em hipóteses de incidência que preveem momento exato para a ocorrência do fato imponible, como no caso do Imposto de Renda, e hipóteses de incidência que não fazem alusão ao momento em que deva ocorrer o fato imponible, como no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.²⁴

Desse modo, uno e determinado é o momento em que se dá por consumado o fato imponible, dizendo respeito tão-somente ao instante em que se deu por ocorrido o resultado da hipótese tributária de incidência, sendo de competência discricionária do legislador a definição de tal momento, desde que o fixe posteriormente à ocorrência do fato gerador.

Nesse contexto, não há se falar em fatos continuados ou complexos, para a definição do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária, visto que todos os fatos imponíveis são instantâneos, na medida em que se dão por ocorridos num único

²³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 94.

²⁴ *Ibidem*, pp. 96-104.

marco de tempo, antes do qual, embora tenha se dado o início do evento social, seus efeitos correspondentes permanecem em suspenso.²⁵

Tem-se, portanto, que o aspecto temporal da hipótese de incidência é o momento exato em que se verifica concretamente a ocorrência do fato descrito abstratamente na hipótese legal que dá ensejo à obrigação tributária.

1.1.4 Do aspecto pessoal

Da mesma forma que a hipótese da regra-matriz de incidência tributária, o seu consequente, mediante cópula deodôntica, é caracterizado por uma conjugação de aspectos que tem por escopo identificar o vínculo jurídico que regerá a relação jurídica formada a partir da ocorrência do fato imponible.²⁶

Assim, os aspectos do consequente vão qualificar esse vínculo jurídico que nasce com a ocorrência do fato imponible, designando o sujeito ativo, portador do direito subjetivo, o sujeito passivo, que tem o dever de adimplir com a obrigação tributária, e o objeto da relação, qual seja, o comportamento do sujeito passivo de levar, coercivamente, dinheiro aos cofres públicos, denominado tributo.²⁷

O primeiro aspecto do mandamento principal a ser analisado é o aspecto pessoal. Tal aspecto se refere ao conjunto de elementos necessários à designação dos sujeitos da relação jurídica tributária, o credor no polo ativo e o devedor da obrigação tributária no passivo.²⁸

O sujeito ativo da relação tributária é o credor da obrigação tributária, titular do direito subjetivo de exigir o tributo. A designação do sujeito ativo da relação tributária é

²⁵ SOUZA, Cecília Priscila de. Norma Jurídica Tributária: Análise pelo método hermenêutico-analítico. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 94, nov./2011.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 150.

²⁷ Idem. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 315 e 316.

²⁸ Idem. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 163 e 164.

feita somente por lei, podendo ser a própria pessoa jurídica de direito público instituidora do tributo ou outra por ela indicada.²⁹

Nesse sentido, Geraldo Ataliba adverte que “não se confunde a competência para legislar, com a capacidade de ser sujeito ativo de obrigações tributárias”³⁰. Isso porque, muito embora o ente estatal dotado de competência legislativa de instituir tributos tenha a capacidade tributária ativa de exigí-los, outras pessoas podem ser revestidas, por lei, da capacidade de ser sujeito ativo das obrigações tributárias.

No primeiro caso, em que o próprio ente estatal competente para instituir o tributo é quem vai exigí-lo, a lei não precisa mencionar expressamente o sujeito ativo da obrigação tributária. O que não ocorre no segundo caso, pois, se porventura a lei eleger pessoa diversa da instituidora do tributo para exigí-lo, o deverá fazer expressamente, sob pena de se presumir como sujeito ativo da obrigação do tributária a pessoa jurídica de direito público que instituiu o tributo.³¹

A determinação do sujeito ativo da obrigação tributária é feita, segundo ensinamento do mesmo Geraldo Ataliba, de forma discricionária pelo legislador, podendo ser tanto uma pessoa de direito público quanto de direito privado, sendo limitante apenas que se trate de pessoa com finalidades públicas.³²

Hugo de Brito Machado, ao analisar o tema, sob a ótica do artigo 119 do Código Tributário Nacional³³, se opõe à tese de doutrinadores como Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, que não veem óbices para que pessoas jurídicas de direito privado e até mesmo pessoas naturais sejam sujeitos ativos da obrigação tributária. Argumenta Machado que só pode ser sujeito ativo da obrigação tributária a pessoa que tem a competência para exigir o seu cumprimento.³⁴

²⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 83.

³⁰ *Ibidem*, p. 83.

³¹ *Ibidem*, pp. 83-85.

³² *Ibidem*, p. 80.

³³ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Art. 119: Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 139.

Nesse mesmo diapasão, o jurista supracitado assevera que ter competência para exigir o adimplemento da obrigação tributária é ter atribuição de constituir o crédito tributário e promover sua execução judicial. Assim, considera que as pessoas jurídicas de direito privado podem até ter a atribuição de arrecadar o tributo, mas não de exigí-lo.³⁵

Definido, pois, o sujeito ativo da obrigação tributária, necessário se faz partir à definição do sujeito que ocupará o polo passivo da relação obrigacional, qual seja, o devedor. Dessa forma, tem-se que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, pública ou privada, obrigada a adimplir com o tributo, sendo assim, destinatária jurídica direta da carga tributária.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121³⁶, estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária tanto pode ser o contribuinte ou o responsável, conforme sua relação com o respectivo fato imponible. Dessa forma, se pessoal e direta, quando a própria pessoa que pratica o fato imponible é a responsável pelo pagamento do tributo, tratar-se-á de contribuinte; se decorrer de expressa designação legal, na qual a obrigação é imputada a pessoa diversa da que efetivamente praticou o fato imponible, será ele responsável.

Hugo de Brito Machado bem exemplifica a questão quando assevera que a fonte, no caso do Imposto de Renda retido na fonte, é sujeito passivo da relação tributária por estar obrigada a fazer o pagamento (retenção e recolhimento) do tributo, não sendo, todavia, contribuinte, porque não auferiu renda ou proventos, hipótese de incidência do tributo. É, por conseguinte, responsável, pois a lei lhe atribuiu a obrigação de efetuar o pagamento do tributo.³⁷

Assim, o sujeito passivo da obrigação tributária só é conhecido quando da efetiva materialização da hipótese de incidência. A respeito disso, inclusive, importante

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 140.

³⁶ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 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, quanto 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 da lei.

³⁷ MACHADO, op. cit., p. 142.

é esclarecer que sujeito passivo da obrigação tributária só pode ser aquele destinado pela Constituição, diferentemente do que acontece com o sujeito ativo, o qual, como antes referido, é livremente designado pelo legislador, que se limita apenas ao fato de que se trate de pessoa com finalidades públicas. Nesse sentido é o ensinamento de Geraldo Ataliba:

O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o “destinatário constitucional tributário” (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas). Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponible, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (CF, art. 145, § 1º).

Nas taxas, o administrado cuja atividade requeira o ato de polícia, ou que provoque, requeira ou, de qualquer modo, utilize o serviço público (CF, art. 145, II). Nas contribuições, o sujeito que receba *especial* benefício ou cause *especial* detrimento ao Estado (CF, arts. 145, III, e 149). Todo desvio desse critério material implica inconstitucionalidade da lei tributária, no Brasil.³⁸

Destarte, conclui-se que o aspecto pessoal da hipótese de incidência é aquele que, quando do acontecimento do fato imponible, determina o sujeito ativo da obrigação tributária, credor, o qual detém o direito de exigir o tributo, e estabelece os critérios para indicação do sujeito passivo, devedor, destinatário da obrigação tributária.

1.1.5 Do aspecto quantitativo

O aspecto quantitativo da hipótese de incidência, segundo e último aspecto do conseqüente da hipótese tributária, tem o condão de demonstrar o objeto da relação tributária formada com a ocorrência do fato imponible, a fim de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo a título de tributo.

³⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 80.

Nesse sentido, o aspecto quantitativo da hipótese de incidência diz respeito ao conjunto de informações legais, contidas na hipótese de incidência, que revelam com exatidão o conteúdo pecuniário da obrigação tributária, ou seja, a quantia devida a título de tributo, sendo que essa vem, em regra, expressa pela conjugação da base de cálculo e da alíquota. Dessa forma, a junção desses dois institutos resulta na definição do *debitum* tributário.³⁹

A base de cálculo é designada como sendo a grandeza inserta na norma tributária que permite dimensionar a intensidade do comportamento contido no núcleo da hipótese de incidência, a qual, conjugada à alíquota, revela o exato valor do tributo, ou seja, o seu aspecto quantitativo, como acima referido. Tem também o objetivo de confirmar o critério material da hipótese de incidência.⁴⁰

Sendo assim, tem-se que a base de cálculo estabelece tanto o conteúdo quanto os limites do comportamento trazidos no núcleo da hipótese de incidência, ou seja, aqueles instituídos em seu aspecto material, tendo a função primaz de confirmá-lo.

Hugo de Brito Machado estabelece que a base de cálculo é “expressão econômica do fato gerador do tributo”⁴¹, tratando-a como elemento essencial na identificação do tributo correspondente, sobre o qual se aplica a alíquota para identificação do montante devido.

No mesmo sentido, a doutrina de Paulo de Barros Carvalho aponta três importantes funções da base de cálculo: é a grandeza que permite medir as proporções reais do fato; definir os limites, a “quantidade”, do comportamento estabelecido na hipótese de incidência como núcleo da norma tributária, sobre o qual se aplica a alíquota para se saber a quantia devida a título de tributo; e, com base no artigo 4º do Código Tributário Nacional, demonstrar o real aspecto material da hipótese tributária de incidência.⁴²

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, pp. 321 e 322.

⁴⁰ Idem. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 174.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 135.

⁴² CARVALHO, op. cit., p. 174.

Dessa forma, em se tratando de uma grandeza que tem como função medir a materialidade da hipótese de incidência, a base de cálculo deve ser um atributo adequado a dimensioná-la, não podendo trazer uma realidade diversa da do núcleo da regra-matriz de incidência.

Nesse sentido, exemplifica Paulo de Barros Carvalho:

Assim, por exemplo, seria de todo descabido escolher-se como base de cálculo para o imposto de importação, no caso dos automóveis, o calado, posto que esse é atributo de navios e outras embarcações aquáticas. É evidente que não seria apropriada, também, a autonomia de voo, uma vez que é característica exclusiva de aviões e embarcações aéreas. Requer-se, apenas, uma grandeza que seja apta a proporcionar determinada coisa, para que se possa saber da intensidade do comportamento humano que a ela se relaciona.⁴³

Dessa forma, conforme ensinamento do supracitado doutrinador, por ter a base de cálculo a qualidade de especificar e confirmar o aspecto material da hipótese de incidência, caso haja norma tributária em que se estipule grandeza que meça realidade diversa daquela estabelecida no bojo do aspecto material do antecedente tributário, deve o hermenêuta guiar-se pelo instituído na base de cálculo – ainda que seja para, ao assim proceder, eventualmente concluir pela ilegalidade ou inconstitucionalidade dessa mesma base – por força de sua função especificadora do conteúdo do *debitum* tributário.⁴⁴

Tem, assim, relevante importância a devida definição da base de cálculo, pois é essa grandeza que permite identificar o tributo de que se cuida. Nesse sentido, são os dizeres de Hugo de Brito Machado:

Se a lei cria um imposto sobre a renda mas indica como sua base de cálculo a receita ou o patrimônio, está, na verdade, criando imposto sobre a receita ou sobre o patrimônio, e não sobre a renda. Se cria um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias mas estabelece como base uma expressão diversa do valor da operação de que resulta a circulação da mercadoria, está criando um outro imposto. Se cria um imposto sobre serviços de qualquer natureza mas

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 176.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 178.

estabelece como base de cálculo algo diverso do preço do serviço, também está criando um outro imposto. Vê-se, portanto, que é o exame da base de cálculo do imposto que nos permite verificar se o legislador exercitou corretamente a competência que lhe atribui a Constituição ao definir o âmbito de incidência do imposto.⁴⁵

Define-se, portanto, o tipo tributário, se é imposto, taxa ou contribuição, pela correlação lógica e direta do aspecto material da hipótese de incidência com a base de cálculo. Tal correspondência demonstra a natureza do tributo, permitindo que se verifique a constitucionalidade dessa exação colocada no ordenamento jurídico-tributário pelo legislador e exigida do contribuinte pelo Estado.⁴⁶

Conclui-se, por conseguinte, que a base de cálculo, conforme disserta Paulo de Barros Carvalho, se presta a desempenhar três funções distintas, quais sejam, medir as proporções reais do fato, compor a específica determinação da dívida e confirmar o verdadeiro aspecto material da descrição contida no antecedente da norma.⁴⁷

Estabelece o mencionado doutrinador que a primeira função da base de cálculo, de medir as proporções reais do fato, diz respeito ao atributo valorativo da norma tributária que fixa a fórmula numérica de estipulação do conteúdo econômico do dever jurídico a ser cumprido pelo sujeito passivo. Trata-se, portanto, da medição da intensidade do comportamento trazido no antecedente da norma, ou seja, da dimensão do núcleo da hipótese de incidência. Tal suporte valorativo deve, no entanto, ficar adstrito aos limites do fato, às suas propriedades e a sua natureza.⁴⁸

Quanto à sua segunda função, de compor a específica determinação da dívida, tem a base de cálculo o papel de demarcar o conteúdo do objeto da relação obrigacional, funcionando como integrante de uma equação matemática. Nessa

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 136.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, pp. 546 e 547.

⁴⁷ Idem. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 363.

⁴⁸ Ibidem, pp. 363 e 364.

operação, a alíquota é aplicada sobre a base de cálculo de tal modo que se determine o *quantum* devido a título de tributo.⁴⁹

A última função da base de cálculo, diferentemente das duas primeiras que são mais afetas ao aspecto quantitativo da hipótese de incidência, é a de confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro aspecto material da hipótese tributária. É, assim, a base de cálculo, o instituto jurídico que permite identificar o genuíno aspecto material da hipótese de incidência, pois exerce função comparativa entre o enunciado no núcleo da hipótese de incidência e o determinado em sua base de cálculo, devendo esta representar uma grandeza, obrigatoriamente, peculiar ao fato jurídico tributário, sendo que, em caso de discrepância, prevalece a base de cálculo, em razão de sua função de infirmar o aspecto material da hipótese tributária.⁵⁰

Em tempo, vale ressaltar que assim como a expressão hipótese de incidência (plano abstrato) se contrapõe a fato gerador (plano concreto), também a expressão base de cálculo se distingue de base calculada, referindo-se aquela ao plano legal e esta ao plano fático. Tem-se, portanto, que o legislador institui genérica e abstratamente a base de cálculo, sendo que, quando ocorrer o fato impositivo, a este será aplicada a base calculada e sobre esta, a alíquota.⁵¹

Portanto, tem-se que a base de cálculo é atributo essencial da hipótese de incidência, tendo a função primaz de delimitar o núcleo da hipótese de incidência, mensurar, através da aplicação sobre si da alíquota, a quantia exata a ser paga a título de tributo, bem como demonstrar o verdadeiro aspecto material da norma tributária.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 365.

⁵⁰ *Ibidem*, pp. 365-368.

⁵¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 108.

2 DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), previsto no art. 156, I, da Constituição Federal, é de competência municipal e incide sobre o patrimônio imobiliário, mais precisamente, sobre a propriedade de prédios e terrenos localizado na zona urbana das cidades.

De entrada, já se identifica, no próprio texto constitucional, as premissas básicas da regra-matriz de incidência tributária do IPTU, pois revela, expressamente, os seus aspectos material – propriedade de prédio ou terreno –, espacial – localizados na zona urbana – e pessoal, sendo sujeito ativo o município e, passivo, o proprietário.

No plano infraconstitucional, o IPTU é regulado por cada uma das leis municipais que o instituem, as quais, em atendimento ao preconizado no art. 146, III e alíneas, da Constituição Federal, devem observar o disposto no Código Tributário Nacional, especificamente, nos seus artigos 32 a 34, *in litteris*:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

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

§ 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.

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

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

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

Historicamente, o IPTU surgiu no ordenamento jurídico brasileiro com a promulgação da Constituição Republicana de 1891. Nela, recebeu a denominação de Imposto sobre Imóveis, abrangendo tanto os rurais como os urbanos, sendo de competência estadual.⁵²

A Constituição de 1934, por sua vez, atribuiu aos municípios os impostos predial e territorial urbanos. Tratava-se, portanto, de dois impostos distintos, os quais foram unificados pela Constituição de 1937, que designou o tributo como imposto predial e territorial urbano.⁵³

A Constituição de 1946 manteve a unificação, inserindo o imposto predial e territorial urbano na competência impositiva dos municípios, o que foi mantido pela Constituição de 1967, que, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 17/10/1969, recebeu o nome de imposto sobre a propriedade territorial e urbana.⁵⁴

Finalmente, como visto, a Constituição de 1988 manteve o imposto sob a competência tributária dos municípios, designando-o como Imposto sobre a

⁵² HARADA, Kiyoshi. **IPTU: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2012, pp. 90-91.

⁵³ Ibidem, p. 91.

⁵⁴ Ibidem, p. 91.

Propriedade Predial e Territorial Urbana, abarcando, assim, tanto o imóvel urbano construído, com o respectivo terreno, quanto o terreno sem edificação.⁵⁵

Dada sua natureza de imposto, nos termos do art. 167, § 4º, da Constituição Federal, e do art. 16 do Código Tributário Nacional, o IPTU é espécie de tributo não vinculado, pois a obrigação de pagá-lo não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte.⁵⁶

Isso porque, o imposto, como único tributo não vinculado, pressupõe a existência, no seu antecedente, da indicação de aspectos inerentes a negócios jurídicos do contribuinte, não relacionados a qualquer prestação estatal, o que, tal como visto no capítulo anterior, deve ser confirmado por sua base de cálculo, a qual só pode ser o valor do fato tributário praticado pelo particular.⁵⁷

Diferentemente, as taxas e contribuições de melhoria, as duas outras espécies tributárias, levando-se em consideração a teoria tripartite adotada pelo art. 145 da Constituição Federal e pelo art. 5º do Código Tributário Nacional, são tributos vinculados, pois conotam, em sua hipótese de incidência, uma atividade do Estado direta ou indiretamente relacionada ao contribuinte, sendo a sua base de cálculo valorada pelo custo da atuação do Estado ou pela medida dos efeitos dessa atividade estatal.⁵⁸

Por oportuno, cabe aqui o destaque de que não desconhecemos, para classificação dos tributos, a teoria pentapartite, adotada pelo Supremo Tribunal Federal e por parte da doutrina, que, além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, também inclui, como espécies tributárias, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais.

No entanto, acompanhando a abalizada doutrina de Paulo de Barros Carvalho, entendemos que nem os empréstimos compulsórios nem as contribuições sociais configuram espécie tributária autônoma, pois podem assumir feição de taxas,

⁵⁵ HARADA, Kiyoshi. **IPTU: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 91.

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 296-297.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, pp. 400-401.

⁵⁸ *Ibidem*, pp. 400-401.

impostos ou contribuição de melhoria, consoante o fato tributado seja atividade estatal ou não.⁵⁹

Retornando aos tributos vinculados, tem-se que estão diretamente relacionados a uma contraprestação por parte do Estado, sendo, no caso da taxa, o custo do serviço prestado, e, na contribuição de melhoria, a valorização imobiliária decorrente de obra pública.⁶⁰

No caso do IPTU, nos termos do art. 4º do Código Tributário Nacional, a partir do exame da sua hipótese de incidência, temos que se trata de imposto, pois possui, no seu antecedente, a propriedade de prédio ou terreno localizado na zona urbana da cidade, fato que é completamente alheio a qualquer atuação estatal, e na sua base de cálculo, a indicação do valor venal do imóvel, consoante dispõe o art. 33 do Código Tributário Nacional.

Classificam-se, ainda, os impostos, a depender da maior ou menor preponderância do princípio da capacidade contributiva, em diretos e indiretos, sendo os diretos subdivididos ainda em pessoais e reais, conforme o objeto sobre o qual recai o mandamento.

Nesse contexto, os impostos ditos diretos são aqueles que, levando em consideração o princípio da capacidade contributiva, não repercutem, isto é, o contribuinte de direito – o sujeito passivo indicado pela regra-matriz de incidência do tributo – coincide com o contribuinte de fato, que é aquele sobre o qual recai, efetivamente, o ônus pelo pagamento da exação.⁶¹

Por outro lado, classificam-se como impostos indiretos aqueles em que o contribuinte de direito é diverso do contribuinte de fato. Nesse caso, há repercussão, pois o encargo tributário é repassado para uma terceira pessoa que não realizou o fato imponible.⁶²

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 401.

⁶⁰ Ibidem, pp. 400-401.

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 605.

⁶² Ibidem, p. 605.

Exemplificando, o imposto sobre a renda é classificado como imposto direto, pois o contribuinte de direito, que é quem auferir a renda, é o mesmo contribuinte de fato, que possui o ônus tributário de pagar a exação. Diferentemente, no ICMS, embora o contribuinte de direito seja o comerciante, que faz circular a mercadoria, o contribuinte de fato é o consumidor final, pois é sobre ele que recai o encargo tributário, que vem embutido no preço da mercadoria adquirida.

No entanto, tal classificação, em impostos diretos e indiretos, embora sua importância didática para o estudo dos reflexos econômicos dos tributos, não possui relevância jurídica, pois, para o direito tributário positivo, pouco importa quem efetivamente paga o tributo, sendo relevante, apenas, investigar o sujeito passivo da relação tributária, contribuinte de direito, que é quem pratica o fato impositivo.⁶³

Ao seu turno, os impostos pessoais são aqueles em que levam em consideração as condições pessoais do contribuinte, preponderando o princípio da capacidade contributiva estatuído na primeira parte do § 1º do art. 145 da Constituição Federal, que estabelece, literalmente, que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

E é com base na expressão “sempre que possível” que a maior parte da doutrina afirma que o princípio da capacidade contributiva deve ser observado apenas e tão somente quanto aos impostos pessoais.

Nesse diapasão, nos impostos reais, que são aqueles em que prepondera o seu aspecto material, desconsiderando-se as condições pessoais do contribuinte, o princípio da capacidade contributiva seria afastado.

Em razão disso, a doutrina majoritária classifica o IPTU como imposto direto real, uma vez que o núcleo do aspecto material – a propriedade – se sobressai, sendo irrelevantes as condições pessoais do contribuinte.⁶⁴

⁶³ FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 33-38.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 34.

Entretanto, parte da doutrina, a exemplo de Misabel Derzi, Sasha Calmon e Roque Antonio Carrazza, classifica o IPTU como pessoal, por entender que o referido imposto deve levar em consideração a capacidade contributiva. Nada obstante, a medida da capacidade econômica do contribuinte seria o valor do próprio imóvel, sem considerar as suas condições particulares de momento. Assim, as alíquotas do IPTU seriam progressivas na medida do valor do imóvel.⁶⁵

Essa classificação dos impostos em pessoais e reais, no entanto, embora relevante para a Ciência das Finanças e da Economia, não é jurídica, pois, juridicamente, todos os impostos são pessoais, ao passo em que o contribuinte é sempre uma pessoa (física ou jurídica).⁶⁶

Isso porque, a relação jurídico-tributária, como toda relação jurídica, só pode acontecer entre dois sujeitos, e não entre uma pessoa e uma coisa, até porque a coisa não paga imposto, mas sim o seu proprietário/possuidor. Ademais, diante do próprio mandamento constitucional de que os impostos devem observar o princípio da capacidade contributiva e de que a materialidade da hipótese de incidência dos impostos deve, necessariamente, traduzir-se num signo presuntivo de riqueza, todos os impostos possuiriam natureza pessoal.⁶⁷

Assim, recaindo o IPTU sobre a propriedade imobiliária – signo incontestavelmente presuntivo de riqueza –, tendo como sujeito passivo o próprio realizador do fato imponible, o princípio da capacidade contributiva deve ser observado, sob pena de violação ao princípio da isonomia.⁶⁸

Feitas essas considerações iniciais, passemos à análise isolada de cada um dos aspectos da regra-matriz de incidência do IPTU.

⁶⁵CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, pp.125-127.

⁶⁶ Ibidem, p. 605.

⁶⁷ FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 33-38.

⁶⁸ Ibidem, pp. 37-38.

2.1 Da regra-matriz de incidência do IPTU

A hipótese de incidência, como já demonstrado no primeiro capítulo, é a descrição legal, genérica e abstrata, do conjunto de elementos de um determinado fato previsto no antecedente da norma tributária, que, se verificado, faz surgir a obrigação tributária estabelecida no seu consequente. É, portanto, a definição jurídica de um fato que, se ocorrido, dá ensejo à incidência do tributo.

Dessa forma, faz-se relevante o estudo da regra-matriz de incidência do IPTU e de seus aspectos afetos, pois ele só poderá incidir se o fato impositivo subsumir-se perfeitamente à hipótese normativa, preenchendo cada um e a totalidade de seus elementos.

2.1.1 Do aspecto material

Consoante já abordado no capítulo precedente, o aspecto material da hipótese de incidência diz respeito ao núcleo da hipótese, sendo determinante para condicionar o mandamento à prática do fato descrito hipoteticamente na norma tributária.

O IPTU, segundo mandamento constitucional⁶⁹, somente incide sobre a propriedade de prédios e terrenos localizados na zona urbana do município. Assim, o aspecto material da regra-matriz de incidência do IPTU refere-se à situação “ser proprietário de bem imóvel”.⁷⁰

Nesse contexto, há quem defenda que somente a propriedade imobiliária em seu sentido estritamente jurídico poderia ser tributada, não podendo a lei que institui o IPTU incluir outra situação que não configure propriedade na definição de sua hipótese de incidência.

⁶⁹ Art. 156, I, da Constituição Federal.

⁷⁰ FURLAN, Valéria. *IPTU*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 62.

Valéria Furlan, apoiada na doutrina civilista de Caio Mário da Silva Pereira e de Maria Helena Diniz, estabelece que “propriedade é o *direito* que uma pessoa física ou jurídica tem de, dentro dos limites normativos, usar gozar e dispor de um bem e de reivindicá-lo de quem injustamente o detenha”.⁷¹

Essa definição de propriedade está consagrada no art. 1.228 do Código Civil Brasileiro:

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

Constata-se, assim, que o nosso ordenamento jurídico adotou o mesmo conceito do Código Napoleônico, segundo o qual o direito de usar, gozar e dispor da coisa corresponde aos atributos da propriedade romana: *jus utendi*, *jus fruendi* e *jus abutendi*.⁷²

Sobre tais atributos, leciona Kiyoshi Harada:

O *jus utendi* significa a faculdade de usar a coisa segundo a vontade exclusiva do seu proprietário, o que afasta, por si só, idêntica faculdade em relação a estranhos. O *jus fruendi* implica a faculdade de colher os frutos e as utilidades da coisa. O *jus abutendi* corresponde aos abusos do direito romano, no sentido de dispor da coisa, podendo consumi-la ou aliená-la.⁷³

A reunião de todos os atributos da propriedade, a que se chama de propriedade plena, confere ao seu titular poder absoluto, ilimitado e exclusivo sobre a coisa.⁷⁴

Portanto, a propriedade, em seu sentido jurídico, pressupõe uma relação jurídica pela qual uma pessoa física ou jurídica tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, reivindicando-a de quem injustamente a detenha.⁷⁵

⁷¹ FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 63.

⁷² HARADA, Kiyoshi. **IPTU: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2012, p.93.

⁷³ Ibidem, p.93.

⁷⁴ FURLAN, op. cit., p. 63.

Desse modo, há quem defenda que a palavra propriedade grafada no texto constitucional como núcleo da hipótese de incidência do IPTU deve ser interpretada apenas no seu sentido estritamente jurídico, tal qual definida pela Lei Civil, revelando-se inconstitucional qualquer tentativa de tributação de outras situações que não a propriedade plena.

Nesse sentido, apoiados no art. 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”, esses doutrinadores entendem inconstitucional a tributação do domínio útil e da posse.⁷⁶

Isso porque, os conceitos de propriedade, posse e domínio útil, conforme definição do Código Civil, são inconfundíveis. Assim, a propriedade estaria reservada à hipótese em que há domínio pleno, enquanto que, na posse e no domínio útil, a faculdade de usar e gozar da coisa é exercido por terceira pessoa, reservando o nú-proprietário apenas o direito de dela dispor.

Segundo esse entendimento, de que o aspecto material da hipótese de incidência do IPTU está confinada ao conceito jurídico de propriedade, tal como definido pelo Código Civil, o art. 32 do Código Tributário Nacional, ao definir como fato gerado do IPTU a propriedade, o domínio útil e a posse de bom imóvel urbano, não teria sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988.⁷⁷

Por outro lado, com fundamento no princípio da isonomia e da capacidade contributiva, há quem entenda que o constituinte utilizou a palavra propriedade na sua acepção comum, abarcando tanto o domínio útil como a posse.

Isso porque, para se dar uma interpretação harmônica e coerente ao texto constitucional, sendo certo que a materialidade da hipótese de incidência deve

⁷⁵ HARADA, Kiyoshi. **IPTU: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2012, p.93.

⁷⁶ Ibidem, p. 94.

⁷⁷ Ibidem, p. 94.

constituir-se de um signo presuntivo de riqueza, a possibilidade jurídica concreta de alguém vir a se tornar proprietário, acentuado pelo fato de já usufruir de alguns dos atributos inerentes à propriedade, como ocorre no domínio útil e na posse, devem ser igualmente tributados.⁷⁸

Sobre o tema, Kiyoshi Harada lembra que a Constituição Federal, em diversas passagens, ao tratar da propriedade, utiliza-se de seu conceito comum, como ocorre, por exemplo, quando garante o direito à propriedade (art. 5º, XXII), quando prescreve a propriedade deve atender à sua função social (art. 5º, XXIII), quando permite o uso temporário da propriedade privada pelo agente público no caso de iminente perigo público (art. 5º, XXV), quando veda a penhora sobre a pequena propriedade rural (art. 5º, XXVI), quando veda a desapropriação da pequena e média propriedade rural e a propriedade produtiva para fins de reforma agrária (art. 185, I e II), quando garante o pagamento prévio da indenização em dinheiro da desapropriação da propriedade por interesse público (art. 5º, XXIV), dentre outras, situações em que certamente o constituinte não deixou desprotegida a enfiteuse, o usufruto e a posse.⁷⁹

O professor Aliomar Baleeiro, em obra atualizada por Misabel Derzi, por sua vez, com norte no princípio da igualdade e de modo a prestigiar a sua concepção teleológica e a repelir que situações economicamente idênticas submetam-se a tratamento tributário diferenciado, admite a interpretação da norma tributária também a partir do critério econômico, sem se afastar, de modo algum, da interpretação jurídica existente nos demais ramos do direitos.⁸⁰

E completa:

Assim, o critério “econômico”, quando invocado na interpretação, somente se justifica quando a rigor se juridiciza, ou seja, na medida em que, dentro dos limites dos sentidos possíveis da palavra, colher aquele que melhor se ajuste aos postulados da segurança da justiça tributária.

Exatamente pelas razões expostas, não entendemos possível perder de vista o conceito de propriedade. Esse conceito deve restringir a

⁷⁸ FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 65 e 66.

⁷⁹ HARADA, Kiyoshi. **IPTU: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 95.

⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 318.

ideia de posse, que é tributável enquanto e na medida em que se concilia com a de propriedade. Não se deve entender que o CTN tenha instituído impostos autônomos sobre o domínio útil e a posse. Ao contrário, o núcleo único e central, em torno do qual giram os demais, como manda a Constituição, é a propriedade. O domínio útil somente é tributável por ser uma quase propriedade, e a posse, apenas quando é exteriorização da propriedade, que pode vir a se converter em propriedade. Não podem configurar fato gerador do IPTU a posse a qualquer título, a precária ou clandestina, ou a direta do comodatário, do locatário, do arrendatário, do detentor, do usuário e habitador, do usufrutuário, do administrador de bem de terceiro, etc., que jamais se tornarão propriedade. A posse ha de ser a ostentação e a manifestação do domínio.⁸¹

No mesmo sentido, Kiyoshi Harada destaca que o utilização da expressão propriedade em seu sentido estritamente jurídico criaria obstáculos ao lançamento do IPTU pela dificuldade de identificar o proprietário do imóvel, que, em determinadas hipóteses, inclusive, é inexistente.⁸²

Dessa forma, continua o supracitado doutrinador:

(...) a palavra propriedade empregada no texto constitucional não pode ser entendida em sua acepção exclusivamente jurídica, com total abstração de seu aspecto econômico, sob pena de acarretar, não só graves distorções e injustiças, com a violação do princípio da capacidade contributiva (§ 1º, do art. 145 da CF), como também problemas relacionados com o lançamento e notificação do contribuinte.⁸³

Isso porque, o IPTU não grava o imóvel em si, mas sim a sua disponibilidade econômica, não podendo a lei tributária, sob pena de violação ao princípio da isonomia, e, por consequência, da capacidade contributiva, tributar de maneira idêntica, por exemplo, o proprietário que detém a posse do imóvel, percebendo seus frutos, e o proprietário que perdeu a disponibilidade econômica do imóvel, quer porque transmitiu a posse do imóvel ao compromissário comprador, quer porque alienou o

⁸¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 319.

⁸² HARADA, Kiyoshi. **IPTU: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 96.

⁸³ *Ibidem*, p. 98.

imóvel por escritura definitiva de compra e venda pendente do registro perante o tabelionato competente.⁸⁴

Destarte, seguindo a materialidade da hipótese de incidência do IPTU o substrato econômico tributável, no caso em que o titular do domínio estiver despojado da posse ou do usufruto do imóvel, o aspecto material da regra-matriz de incidência do IPTU seriam, conforme o caso, o exercício da posse ou do domínio útil sobre o imóvel.⁸⁵

Quanto à natureza da posse que permite a incidência do IPTU, se somente a posse *ad usucapionem* ou a posse a qualquer título, inclusive a precária, na esteira do delineado pelo art. 34 do Código Tributário Nacional, por oportuno, cumpre ressaltar que tal questão, por estar intrinsecamente relacionada ao tema central do presente estudo, essa será devidamente examinada no próximo capítulo.

Por derradeiro, ainda no que diz respeito ao aspecto material da regra-matriz de incidência do IPTU – a propriedade, o domínio útil e a posse de *bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil* (art. 32, *caput*, CTN) – o art. 79 do Código Civil traz o conceito de bem imóvel, a saber:

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

Assim, excluído os bens imóveis por destinação, as árvores e os frutos pendentes, para fins de IPTU, somente integram o conceito de imóvel os prédios (acessão física) e os terrenos (acessão natural).⁸⁶

Nesse contexto, terreno corresponde à terra nua, sem edificações, enquanto que se tem por prédio a edificação permanentemente incorporada ao solo, quer na

⁸⁴ HARADA, Kiyoshi. **IPTU: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 98.

⁸⁵ *Ibidem*, pp. 94-97.

⁸⁶ FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 72 e 73.

superfície ou no subsolo, que serve para habitação ou para o exercício de quaisquer atividades profissionais.⁸⁷

Excluem-se do conceito de bem imóvel, por expressa previsão legal (art. 33, parágrafo único, CTN), os bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Registre-se, ainda, no ponto, sem maiores delongas, que há doutrina no sentido da possibilidade de instituição de dois impostos sobre a propriedade imobiliária urbana, um incidente sobre os prédios e outro apenas sobre o terreno desnudo. Em contraposição, diante da impossibilidade de existência de edificação sem terreno, há quem defenda que o IPTU somente pode ser instituído sobre a propriedade imóvel, que abrange tanto o terreno quanto as edificações nele existentes.⁸⁸

2.1.2 Do aspecto espacial

O aspecto espacial da hipótese de incidência do IPTU, por sua vez, diz respeito ao conjunto de critérios que delimitam o lugar de ocorrência do fato gerador.

Nesse aspecto, por relevante, faz-se necessário ressaltar a distinção ontológica entre o aspecto espacial da hipótese de incidência e a esfera de eficácia da lei tributária. Isso porque, nem sempre eles são coincidentes, como se dá, por exemplo, no caso do IPTU, em que, não obstante a lei municipal tenha eficácia dentro de todo território do município, esse imposto só incide sobre as propriedades imobiliárias localizadas na sua zona urbana.⁸⁹

Pois bem, ultrapassada essa questão preambular, tem-se que a palavra urbana refere-se àquilo que é relativo ou pertencente à cidade, isto é, que tem características

⁸⁷ FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 74-76.

⁸⁸ *Ibidem*, pp. 75 e 76.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 49.

de cidade. Nada obstante, a palavra urbana, para fins de tributação do IPTU, pode ser utilizada para referir-se a um atributo da propriedade ou como relação entre a propriedade e o local onde inserida.⁹⁰

Assim, no primeiro sentido, a propriedade será considerada urbana se estiver dotada de urbanidade, ou seja, apresentando características típicas de cidade, enquanto que, no segundo sentido, será dita urbana se localizada na zona urbana do município.⁹¹

Resolvendo a questão, os arts. 29 e 32 do Código Tributário Nacional estabelecem que a natureza do imóvel, se rural ou urbana, será apurada conforme sua localização, se dentro ou fora da zona urbana do município. Dessa forma, vê-se que o legislador, de modo a evitar maiores controvérsias no momento do lançamento do tributo, preferiu, em regra, o critério da localização ao da destinação.⁹²

Contudo, para que a definição do que seja zona urbana não ficasse ao arbítrio exclusivo do legislador municipal, o próprio Código Tributário Nacional, de modo a dirimir eventuais conflitos de competência entre a União, competente para a instituição do ITR, e o município, quanto ao IPTU, em observância ao art. 146, I, da Constituição Federal, estabeleceu as balizas do que pode ser considerada zona urbana. Confira-se:

Art. 32. (...) § 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

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

⁹⁰ HARADA, Kiyoshi. **IPTU: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2012, pp. 99-100.

⁹¹ *Ibidem*, pp. 99-100.

⁹² FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 50.

Dessa forma, verifica-se que o Código Tributário Nacional, de modo a eliminar dúvidas e incertezas quando do lançamento do imposto, adotou um critério objetivo para definição do conceito de zona urbana. Por exclusão, também definiu o conceito de zona rural, que é área situada fora da zona urbana do município.⁹³

Portanto, qualquer área abrangida pela presença de pelo menos dois melhoramentos dentre os previstos nos incisos do § 1º do art. 32 do Código Tributário Nacional poderá ser declarada por lei municipal como sendo zona urbana para fins de tributação do IPTU.⁹⁴

Contudo, há determinados imóveis que, mesmo localizados dentro da zona urbana do município, por força do disposto no art. 15 do Decreto-Lei n.º 5.172/66, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, estão sujeitos ao ITR, e não ao IPTU, quando comprovadamente forem utilizados para exploração de atividade extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial.

Outra exceção à regra geral do que seja zona urbana é aquela trazida pelo § 2º do art. 32 do Código Tributário Nacional, segundo o qual equipara-se à urbana aquelas áreas definidas pelo município que, mesmo sem preencher os requisitos do § 1º do mesmo artigo, constam de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes destinados à habitação, à indústria ou ao comércio.

2.1.3 Do aspecto temporal

O aspecto temporal da regra-matriz de incidência do IPTU diz respeito ao momento exato de ocorrência do fato imponible que faz surgir a obrigação tributária. Importante, nesse ponto, é frisar que tal aspecto não se confunde com a aplicação da lei tributária no tempo.

⁹³ HARADA, Kiyoshi. **IPTU: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2012, pp. 129-130.

⁹⁴ *Ibidem*, p. 130.

Assim, com base no princípio *tempus regit factum*, não tendo a Constituição Federal nem o Código Tributário Nacional fixado esse momento específico, cabe ao legislador municipal estipular a data na qual considerar-se-á nascida a relação jurídico-tributária, que poderá ser diária, semanal, mensal, bimestral, trimestral, semestral, anual, bienal, etc., consoante seu alvedrio.⁹⁵

Em regra, as leis municipais tem eleito o ano civil, estabelecendo arbitrariamente o dia 1º de janeiro de cada exercício como momento para aferição da ocorrência do fato imponible.

Portanto, o fato imponible do IPTU verifica-se no dia 1º de janeiro de cada exercício, sendo a situação do imóvel, nesse dia, determinante para a definição da sua incidência.

2.1.4 Do aspecto pessoal

O aspecto pessoal da regra-matriz de incidência do IPTU refere-se ao conjunto de elementos necessários à designação dos sujeitos da relação tributária que se forma com a ocorrência, no mundo fático, da hipótese descrita no comando normativo-tributário.

O sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. No caso do IPTU, caso a lei municipal não indique pessoa diversa para sua arrecadação, o sujeito ativo será o próprio município, detentor da competência impositiva tributária.

O sujeito passivo IPTU, por sua vez, é aquele que foi definido na Constituição como destinatário do comando tributário, ou seja, o responsável pelo seu cumprimento. O art. 34 do Código Tributário Nacional, de forma bastante abrangente, estabelece que “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”.

⁹⁵ FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 92.

A partir da doutrina de Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, para fins de incidência do IPTU, temos que:

O *proprietário* é aquele que tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem injustamente a possui ou detenha (art. 1.228 do Código Civil). Adquire a propriedade imóvel mediante registro no título translativo no Registro de Imóveis. Enquanto não se registrar o título, o alienante continua sendo o dono do imóvel. O registro é eficaz desde o momento em que se apresentar o título ao oficial do registro, e este o prenotar no protocolo (art. 1245 e 1246, Código Civil, combinado com a Lei federal nº 6.015, de 31.13.73, que dispõe sobre os registros públicos).

A aquisição originária ocorre quando o bem não é efetivamente transmitido por alguém (accessão e usucapião); enquanto a aquisição derivada decorre de transmissão por ato singular ou universal do domínio (direito hereditário ou transcrição).

O *titular do domínio útil* (no regime da enfiteuse) ficará obrigado a satisfazer os impostos e os ônus reais que gravam o imóvel (art. 682 do antigo Código Civil). O *superficiário* também poderá figurar como contribuinte, uma vez que responde pelos encargos e tributos que incidirem sobre o imóvel (art. 1.371, Código Civil).

O *possuidor* é todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de alguns dos poderes inerentes à propriedade; o que não ocorre com o detentor, que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas (art. 1.198 do Código Civil). Poderá ter adquirido a posse de modo originário (arts. 1.196, 1.204 e 1.263, Código Civil), ou derivado, mediante tradição real ou simbólica, consensual, pelo constituto possessório, e accessão.⁹⁶

Hugo de Brito Machado, de seu turno, leciona que o sujeito passivo do IPTU é o proprietário, se ele reúne, em seu patrimônio, os dois domínios do imóvel; o titular do domínio útil, se há enfiteuse; e, por fim, o titular da posse, se alguém, com ânimo de proprietário, tem a posse do imóvel, faltando-lhe, para ser proprietário, apenas o título respectivo.⁹⁷

⁹⁶ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, pp. 341 e 342.

⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 394.

Valéria Furlan pondera que o art. 34 do Código Tributário Nacional deve ser interpretado à luz do texto constitucional, pois só pode ser contribuinte do IPTU aquela pessoa que revela capacidade contributiva, isto é, aquela que pratica o fato imponible ou dele tira proveito econômico.⁹⁸

Assim, adverte Kiyoshi Harada que podem ser contribuintes do IPTU tanto o proprietário do imóvel, o titular de domínio ou o possuidor a qualquer título, desde que essa posse seja de conteúdo econômico, o que exclui, por exemplo, a posse de mero locatário.⁹⁹

Porém, nada obstante o art. 34 do Código Tributário Nacional tenha eleito tanto o proprietário, quanto o titular do domínio ou o posseiro como contribuintes do IPTU, não há entre eles solidariedade, devendo o lançamento do imposto ser realizado individualmente contra apenas um deles.¹⁰⁰

Assim, Kiyoshi Harada defende a existência de um critério objetivo para a escolha do sujeito passivo na situação em concreto, que deve ser sempre, segundo seu entendimento, a identificação de qual dos sujeitos indicados pela norma tributária detém, no momento do lançamento do IPTU, a disponibilidade econômica do bem imóvel. Assim, não haveria gradação para lançamento do imposto nem liberdade de escolha pelo sujeito ativo.¹⁰¹

Nada obstante, o col. Superior Tribunal de Justiça, em julgado realizado sob a sistemática dos recursos repetitivos, decidiu que tanto o promitente comprador quanto o promitente vendedor/proprietário são responsáveis pelo pagamento do IPTU, sendo facultado ao legislador municipal optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação.¹⁰²

⁹⁸ FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 81-82.

⁹⁹ HARADA, Kiyoshi. **IPTU: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 115.

¹⁰⁰ *Ibidem*, pp. 116-117.

¹⁰¹ *Ibidem*, pp. 117-119.

¹⁰² TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. LEGITIMIDADE PASSIVA DO POSSUIDOR (PROMITENTE COMPRADOR) E DO PROPRIETÁRIO (PROMITENTE VENDEDOR).

1. Segundo o art. 34 do CTN, consideram-se contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Outras situações peculiares são as relativas ao usufrutuário, que é contribuinte do IPTU, por deter a posse, o uso, a administração e a percepção dos frutos do imóvel; o adjudicante, na qualidade de adquirente, que é obrigado ao pagamento dos tributos incidentes sobre o bem adjudicado, uma vez que a adjudicação não tem o efeito de expurgar os ônus obrigacionais que recaem sobre o bem e por ser a obrigação tributária, no caso do IPTU, *propter rem*.¹⁰³

Da mesma forma, o enfiteuta é contribuinte do IPTU, pois detém o domínio útil do imóvel, assim como o superficiário, que também se encontra em situação que lhe confere capacidade contributiva.¹⁰⁴

Por sua vez, o usuário e o titular do direito de habitação não são contribuintes do IPTU, pois habitam o imóvel gratuitamente, sem titularidade e posse com *animus domini*, e apenas utilizam as coisas e percebem seus frutos para o atendimento de suas necessidades.¹⁰⁵

Igualmente, não são contribuintes do IPTU o locatário, como já consignado, o arrendante e o comodatário, porque somente possuem a posse direta do imóvel, sem *animus domini*; e o arrematante, que não é responsável pelos débitos anteriores que se somam ao preço da hasta pública, pois a arrematação extingue o ônus do imóvel

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.

(REsp 1110551/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/06/2009, DJe 18/06/2009)

¹⁰³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, pp. 342-345.

¹⁰⁴ FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 85-86.

¹⁰⁵ PAULSEN, op. cit., pp. 342-345.

arrematado, que passa ao arrematante livre e desembaraçado de tributo ou responsabilidade, sendo considerada aquisição originária da propriedade.¹⁰⁶

Inclusive, a circunstância do locatário se obrigar contratualmente a suportar os ônus do imposto não tem o condão de o transformar em contribuinte do IPTU, pois, conforme comanda o art. 123 do Código Tributário Nacional, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública.¹⁰⁷

Por fim, a questão relativa ao cessionário do direito de uso, por estar intimamente relacionada ao objeto de estudo deste trabalho, ela será devidamente examinada no próximo capítulo.

2.1.5 Do aspecto quantitativo

O aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência do IPTU demonstra o objeto da relação tributária formada com a ocorrência do fato imponible, qual seja, o próprio tributo, tendo o condão de definir a quantia exata a ser paga pelo contribuinte. Esse montante é definido através da conjugação da base de cálculo e da sua respectiva alíquota.

Nos estritos termos do art. 33 e parágrafo único do Código Tributário Nacional, o IPTU é calculado de conformidade com o valor venal do imóvel, não se considerando o valor dos bens móveis nele mantidos em caráter permanente ou temporário, pra efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Por valor venal, Aliomar Baleeiro define como sendo “aquele que o imóvel alcançará pra compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de

¹⁰⁶ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, pp. 342-345.

¹⁰⁷ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

imóveis”¹⁰⁸. Assim, tem-se que a base de cálculo do IPTU deve ser apurada de acordo com os dados da realidade, afastando-se as avaliações fictas ou presumidas.

Nada obstante, dada a quase impossível tarefa do Poder Público de avaliar, individualmente, milhares de imóveis, na quase totalidade dos municípios, com fundamento no princípio da praticidade, são adotadas plantas ou tabelas de valores, que retratam o preço médio do terreno por região ou preço do metro quadrado das edificações, conforme padrão construtivo.¹⁰⁹

Todavia, esses critérios para cálculo do valor venal do imóvel, assim como, conforme o caso, as plantas ou tabelas de valores, devem ser aprovadas por lei, cabendo ao Executivo, apenas, atualizar, por decreto, seus valores pelos índices oficiais de correção monetária.¹¹⁰

Em qualquer caso, é reservado ao contribuinte, com fulcro no art. 148 do Código Tributário Nacional¹¹¹, contraditar o valor da base imponible apurada pelo Fisco quando lançamento do IPTU.

Ao seu turno, a alíquota, que também compõe o aspecto quantitativo da regramatriz de incidência, revelando-se como o percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, possibilita a definição, em concreto, do valor exato do tributo, é definida pela lei municipal e pode ser, no caso do IPTU, simples ou progressiva.

Essa progressividade, inclusive, além da finalidade extrafiscal, conforme previsto no art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal, em decorrência do descumprimento da função social da propriedade, também poderá, a partir da promulgação da Emenda Constitucional n.º 29/2000, ser instituída com caráter fiscal.

¹⁰⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 325.

¹⁰⁹ Ibidem, pp. 325-326.

¹¹⁰ HARADA, Kiyoshi. **IPTU: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2012, pp. 122-124.

¹¹¹ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 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.

É o que dispõe o § 1º do art. 156 da Constituição Federal, segundo o qual a alíquota do IPTU poderá ser progressiva em razão do valor do imóvel ou ser diferente de acordo com a sua localização e uso.

No entanto, cumpre ressaltar que a questão referente à constitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU é matéria ainda bastante controversa, sobre a qual, dada a especificidade do tema e a limitação que o presente trabalho ora impõe, não nos cabe debruçarmos.

3 DA INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE IMÓVEIS PÚBLICOS CEDIDOS A PARTICULARES SOB REGIME DE CONCESSÃO DE USO

Até aqui, o presente trabalho cuidou do estudo da estrutura das normas tributárias, em especial, da regra-matriz de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), com particular atenção aos seus aspectos material e pessoal.

A partir de agora, entretanto, mas em conformidade e com fundamento no já alhures examinado, será analisado o tópico principal deste estudo, qual seja, se as municipalidades podem instituir e cobrar IPTU dos particulares concessionários de imóveis públicos.

Pois bem, a questão é bastante controversa na doutrina e jurisprudência pátrias, principalmente nos tribunais estaduais, havendo precedentes favoráveis tanto a favor dos contribuintes quanto do Fisco.

No Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, órgão responsável pela uniformização da jurisprudência relativa à interpretação das leis federais, tem, atualmente, prevalecido de forma pacífica o entendimento pela não incidência do IPTU sobre imóveis públicos ocupados por particulares em razão de contrato de concessão de uso.¹¹²

Também no Supremo Tribunal Federal, a questão também vinha sendo tratada no mesmo sentido. É o que se extrai dos seguintes *leading cases*, cujas ementas de julgamento, por considerá-las importantes para o presente estudo, agora se transcreve:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPTU. IMÓVEL DE PROPRIEDADE DA UNIÃO. CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO. POSSE PRECÁRIA. PÓLO PASSIVO DA

¹¹² Nesse sentido, a título de ilustração, são os seguintes precedentes: AgRg no REsp 1534170/DF, Rel. Ministra ASSULETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2016, DJe 19/05/2016; AgRg no AREsp 90.587/DF, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/05/2016, DJe 02/06/2016; AgRg no REsp 1398806/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/08/2015, DJe 28/08/2015.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, "A", DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. IMPOSSIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO.

1. O Supremo Tribunal Federal, em caso análogo ao presente, o RE n. 451.152, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ de 27.4.07, fixou entendimento no sentido da impossibilidade do detentor da posse precária e desdobrada, decorrente de contrato de concessão de uso, figurar no pólo passivo da obrigação tributária. Precedentes.

2. Impossibilidade de tributação, pela Municipalidade, dos terrenos de propriedade da União, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 599417 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 29/09/2009, DJe-200 DIVULG 22-10-2009 PUBLIC 23-10-2009 EMENT VOL-02379-10 PP-02077 RT v. 99, n. 891, 2010, p. 234-237)¹¹³ (grifou-se)

Recurso Extraordinário. **2. IPTU. Imóvel da União destinado à exploração comercial. 3. Contrato de concessão de uso. Posse precária e desdobrada. 4. Impossibilidade de a recorrida figurar no pólo passivo da obrigação tributária.** Precedente. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 451152, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 22/08/2006, DJe-004 DIVULG 26-04-2007 PUBLIC 27-04-2007 DJ 27-04-2007 PP-00107 EMENT VOL-02273-04 PP-00823 RIP v. 9, n. 42, 2007, p. 333-340 LEXSTF v. 29, n. 341, 2007, p. 250-262)¹¹⁴ (grifou-se)

Ocorre que, no julgamento do RE n.º 434.251, iniciado em 26/8/2010, no qual se discute exatamente a possibilidade de cedente de imóvel público objeto de contrato de concessão de uso estar sujeito, ou não, à tributação pelo IPTU, o Ministro Relator Joaquim Barbosa, divergindo do posicionamento até então firmado pelo Supremo Tribunal Federal, com fundamento na materialidade possível do IPTU, isonomia e livres iniciativa e concorrência, proferiu seu voto no sentido de que a imunidade recíproca concedida aos entes federados não poderia beneficiar a exploração privada de atividades econômicas.

¹¹³ Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=604736>>

¹¹⁴ Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=443586>>

Nesse ponto, muito embora o julgamento do RE n.º 434.251 não tenha sido concluído, estando, portanto, indisponíveis os votos até então proferidos, conforme se extrai do Informativo n.º 597 do Supremo Tribunal Federal¹¹⁵, bem como da gravação do áudio da sessão de julgamento¹¹⁶, é possível concluir que o Ministro Relator Joaquim Barbosa utiliza como razões de decidir, dentre outras, os mesmos fundamentos já externados no voto-vista prolatado quando do julgamento do já citado RE n.º 451.152, no qual, acolhendo a tese fazendária, consignou que nem mesmo o próprio ente público, à luz da exceção estabelecida pelos §§ 2º e 3º do art. 150 da Constituição Federal¹¹⁷, quando seu patrimônio, sua renda e seus serviços estiverem desvinculadas de suas finalidades essenciais ou relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, estaria abrangido pela imunidade recíproca.

Assim, continua o Ministro Joaquim Barbosa, muito menos poderiam se beneficiar indiretamente dessa imunidade particulares que empregam o imóvel público em atividade de fim exclusivamente privado e com intuito lucrativo, sob o entendimento de que, sendo a imunidade recíproca destinada a atuar como mecanismo de ponderação e calibração do pacto federativo, a mera circunstância objetiva de o imóvel tributário ser de propriedade pública não justificaria que a imunidade tributária pudesse ter como efeito colateral a concessão de vantagem que não se coadune com as normas garantidoras da livre iniciativa e concorrência entre os agentes de mercado.

¹¹⁵ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo597.htm>>

¹¹⁶ Disponível em: <<http://www.radiojustica.jus.br/>>

¹¹⁷ CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

(...)

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

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Isso porque, a tributação do imóvel pertencente à União, mas explorado economicamente por particular, não implicaria risco ao equilíbrio entre os entes federados. Assim, ao contrário do pretendido pela norma constitucional, o reconhecimento da “aplicabilidade da imunidade recíproca à tributação de imóvel locado a particulares, para a exploração de atividade econômica de cunho privado, redundaria, em última análise, em privilegiar a exploração econômica do particular, e não do ente federativo”¹¹⁸.

Em contrapartida a esse entendimento, o Ministro Dias Toffoli, mantendo-se firme à até então consolidada orientação jurisprudencial da Suprema Corte, no sentido da não incidência do IPTU em imóveis público cedidos a particulares mediante contrato de concessão de uso, conforme se extrai da certidão de julgamento¹¹⁹, negou provimento ao recurso do Município, tendo a Ministra Cármen Lúcia Pedido vista dos autos. O julgamento desse Recurso Extraordinária continua suspenso desde então.

Nada obstante, mais recentemente, em junho de 2011, foi reconhecida repercussão geral ao RE n.º 601.720/RJ, cuja decisão recebeu a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. IPTU. IMÓVEL DE PROPRIEDADE DE ENTE PÚBLICO. CONCESSÃO DE USO. EMPRESA PRIVADA EXPLORADORA DE ATIVIDADE ECONÔMICA COM FINS LUCRATIVOS. CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. QUALIFICAÇÃO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

(RE 601720 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 16/06/2011, DJe-122 DIVULG 27-06-2011 PUBLIC 28-06-2011 EMENT VOL-02552-01 PP-00150)

Nessa ocasião, o Ministro Relator Ricardo Lewandowski assim delimitou a matéria, *in verbis*:

(...)

¹¹⁸ Trecho de voto-vista proferido pelo e. Ministro Joaquim Barbosa no julgamento do RE n.º 451.152/RJ. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=443586>>

¹¹⁹ Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2248204>>

Com efeito, o tema apresenta relevância do ponto de vista jurídico, uma vez que a definição sobre o alcance da imunidade tributária recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal, em relação aos imóveis que, embora pertencentes aos entes públicos, são utilizados por concessionários ou permissionários para a exploração de atividades econômicas com fins lucrativos, norteará o julgamento de inúmeros processos similares que tramitam neste e nos demais tribunais brasileiros.

O mesmo ocorre quanto à possibilidade de particulares integrarem a relação jurídico-tributária na qualidade de contribuintes do IPTU que eventualmente recai sobre esses imóveis.

É certo, ainda, que a discussão também apresenta repercussão econômica, porquanto a solução da questão em exame poderá ensejar relevante impacto financeiro no orçamento dos diversos municípios que se encontram em situação semelhante à do recorrente.¹²⁰

Como se observa, a controvérsia, que envolve tanto questões constitucionais quanto legais, cinge-se em determinar se a posse do cessionário de imóvel público utilizado mediante contrato de concessão de uso é tributável pelo IPTU, bem como se a imunidade recíproca insculpida no art. 150, § 4º, da Constituição Federal é hipótese de não incidência, no caso, desse tributo.

Assim, somente com o final julgamento do RE n.º 601.720/RJ, haverá resposta definitiva quanto à possibilidade de cobrança do IPTU dos cessionários de imóveis públicos utilizados mediante contrato de concessão de uso.

Passemos, por hora, a partir do estudo dos institutos da imunidade recíproca, da posse e do contrato administrativo de concessão de uso de bem público, ao exame das principais teses referentes ao tema tanto do Fisco e quanto dos contribuintes.

¹²⁰ Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=624625>>

3.1 Da imunidade tributária recíproca

Principiamos pelo estudo da imunidade recíproca, pois, a depender do fundamento utilizado, a restrição do campo de sua aplicação implica na expansão do âmbito de sujeição passiva do IPTU.

Imunidade tributária é hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada.¹²¹ Trata-se de limitação da competência tributária decorrente de regra prevista na própria Constituição.¹²²

Sobre o tema, esclarecedora é a doutrina de Yoshiaki Ichihara, que traz o conceito de imunidades tributárias:

Imunidades tributária são norma da Constituição Federal, expressas e determinadas, que delimitam negativamente, descrevendo os contornos às normas atributivas e dentro do campo das competências tributárias, estabelecendo e criando uma área de incompetência, dirigidas às pessoas jurídicas de direito público destinatárias, com eficácia plena e aplicabilidade imediata, outorgando implicitamente direitos subjetivos aos destinatários beneficiados, não se confundindo com as normas fundamentais, vedações ou proibições expressas, com as limitações que decorrem dos princípios constitucionais, nem com a não-incidência.¹²³

É, portanto, norma constitucional de eficácia imediata que, além de criar hipóteses de incompetência tributária, outorga ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado.

No que se refere à imunidade tributária recíproca, o art. 150, VI, a, da Constituição Federal, expressamente proíbe aos entes federados a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros.

¹²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 814.

¹²² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 282.

¹²³ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 183.

No ponto, embora a Carta Magna refira-se apenas à impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, Roque Antonio Carrazza, ao argumento de que a Constituição utilizou-se, nessa passagem, de uma linguagem econômica, entende que a imunidade recíproca estende-se a todos os impostos.¹²⁴

Hugo de Brito Machado vai além ao consignar que a imunidade, para ser efetiva e cumprir sua finalidade, deve ser de tal modo abrangente para alcançar não apenas os impostos, mas todos os tributos.¹²⁵

Essa interpretação é plenamente compreensível dada a importância da imunidade recíproca, pois essa, ao vedar que os entes federados tributem uns aos outros, tem a função de defender a própria unidade da federação.

Em razão disso, sendo a imunidade recíproca uma forma de expressão do princípio federativo, tem-se que tal regra de imunidade está protegida inclusive em face do poder constituinte derivado reformador, por força do art. 60, § 4º, da Constituição, que estabelece como cláusula pétrea a forma federativa de Estado.¹²⁶

Além de decorrer do princípio federativo, como forma de coibir eventual tentativa de restrição da autonomia de algum ente federado, bem como de equilibrar as forças e tensões existentes entre eles, a imunidade recíproca também se apresenta como expressão do princípio da isonomia das pessoas políticas, pois não há hierarquia entre entes federados.¹²⁷

A imunidade recíproca é tal monta imprescindível para a existência do Estado que Yoshiaki Ichihara entende que ela subsistiria mesmo inexistindo expressa previsão constitucional, pois:

(...) sendo a tributação decorrente do exercício da competência outorgada pela própria CF/88, onde, inclusive, há previsão de repartição rígida e exaustiva das competências, não se coaduna com o poder de impor coercitivamente, uns aos outros, impostos, uma vez que isso acabaria por criar uma situação de subordinação e

¹²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 814.

¹²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 282 e 285.

¹²⁶ *Ibidem*, p. 285.

¹²⁷ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 831.

transferência de receita de uma pessoa política para outra, o que feriria o princípio federativo e o princípio da igualdade formal das pessoas jurídicas de direito público.¹²⁸

A imunidade recíproca, no entanto, com fundamento nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, é limitada pelo § 3º do art. 150 da Constituição Federal, que permite a tributação dos entes políticos quando estes desempenham atividades tipicamente privadas, isto é, atividades econômicas, com ou sem finalidade lucrativa, alheias às atividades tipicamente estatais e sob o regime de direito privado.¹²⁹

Assim, tem-se que a imunidade recíproca só alcança as pessoas políticas quando essas desempenham suas funções típicas, atividades estatais propriamente ditas, salvo quando no exercício de atividade econômica sem contrapartida ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.¹³⁰

Isso porque, nas palavras de Roque Antonio Carrazza, em:

(...) não havendo o repasse, aos usuários, dos custos dos serviços públicos que os beneficiam, qualquer imposto que a pessoa política suportasse (pela obtenção dos meios necessários à prestação destes mesmos serviços públicos) acabaria incidindo sobre sua renda ou capital (patrimônio), afrontando a letra e o espírito do art. 150, VI, 'a', da CF.¹³¹

Na hipótese *sub examine*, quanto a imóveis de propriedade de pessoas jurídicas de direito público cedidos à particulares mediante contrato de concessão de uso para o desempenho de atividade econômica, o Fisco defende que a imunidade recíproca não poderia aproveitá-los, sob pena de violação dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência.

¹²⁸ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 218.

¹²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 283. ICHIHARA, op. cit., p. 225.

¹³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, pp. 834-835.

¹³¹ *Ibidem*, p. 835.

Com efeito, da análise do § 3º do art. 150 da Constituição Federal, constata-se que a imunidade recíproca é excepcionada quando o ente público estiver no exercício de atividade econômica regida por normas de direito privado ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Nesse contexto, Marciano Seabra de Godoi entende que, no caso de imóveis cedidos a particulares para exploração de atividade econômica, em negócios não vinculados a serviços públicos, não haveria se falar em imunidade recíproca do ente público, pois:

(...) da incidência do imposto, nesses casos, não deriva qualquer risco de tensão ou desequilíbrio federativo, nem se onera diretamente o patrimônio dos entes estatais, já que a capacidade econômica atingida pelo imposto é dos particulares, os quais, sem a cobrança do impostos, de fato se veriam em condições competitivas mais favoráveis em detrimento dos concorrentes que ocupam imóveis tributados pelo IPTU.¹³²

O professor José Hable vai além ao consignar que, independentemente do imóvel público estar sendo utilizado regular ou irregularmente por particulares, não estaria ele sendo empregado na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente público, motivo pelo qual não haveria imunidade nem do próprio ente público proprietário do imóvel, nem, muito menos, do seu ocupante a qualquer título.¹³³

No mesmo sentido, é a doutrina de Ives Gandra da Silva Martins, para quem inexistente imunidade tributária dos bens públicos que não estejam sendo diretamente por eles utilizados.¹³⁴

Em contrapartida, Gustavo Brechbühler sustenta a impossibilidade, sob o ângulo da imunidade recíproca, das municipalidades exigirem IPTU em face dos

¹³² GODOI, Marciano Seabra de. Imunidade recíproca e ordem econômica: O caso da cessão do uso de bens imóveis de propriedade dos entes públicos e o IPTU. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 15. vol. São Paulo: Dialética, 2011. pp. 243-270.

¹³³ HABLE, José. A cobrança do IPTU sobre o patrimônio dos entes públicos: A experiência do Distrito Federal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 12, n. 69, maio/jun. 2014, pp. 71-90.

¹³⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incidência do IPTU sobre bens da União em posse de entidades não imunes. **Revista do Ministério Público**, Edição Comemorativa, Rio de Janeiro, 2015, pp. 451-466.

concessionários, tendo em vista que o imóvel é de propriedade de um ente público. Assim, estando o Município impedido de lançar o tributo contra o real proprietário do imóvel em razão da imunidade tributária recíproca, com muito menos razão estaria autorizado a lançá-lo contra mero detentor do bem a título precário e temporário, não decorrente do título de propriedade original.¹³⁵

Acrescenta o citado autor que o IPTU não grava a disponibilidade econômica, não interessando, assim, se o concessionário detém o imóvel com intuito de auferir lucratividade. Ademais, a exceção prevista no § 3º do art. 150 da Constituição Federal não se aplicaria aos particulares, mas somente aos entes públicos – destinatários da norma – que exercem atividades privadas.

De fato, a questão objeto de estudo não está em saber se há ou não imunidade recíproca quando o imóvel de propriedade de ente público for destinado à exploração comercial, mas sim repousa o cerne da controvérsia em determinar se o particular ocupante deste imóvel pode figurar no polo passivo da obrigação tributária do IPTU.

Isso porque, o particular jamais será abraçado pela imunidade recíproca, que é destinada apenas aos entes políticos. Nessa ótica, o particular, ocupante de imóvel público, só poderá ser sujeito passivo do IPTU se, nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional, praticar diretamente o fato imponible, na qualidade de contribuinte, ou, mesmo não o praticando, sua obrigação decorrer de disposição expressa de lei, como responsável tributário.

Nada obstante, é de se ressaltar que sendo o contribuinte do IPTU entidade imune, não há se falar em responsabilidade tributária de terceiros pelo cumprimento de obrigação que sequer chega a surgir, tendo em vista que a imunidade impede a ocorrência do fato imponible.

Dessa forma, a responsabilidade pelo pagamento do IPTU relativamente a imóveis públicos cedidos a particulares mediante contrato de concessão de uso só poderia ser a eles transmitida – tanto por lei, na qualidade de responsável tributário, ou

¹³⁵ BRECHBÜHLER, Gustavo. Imunidade Recíproca e IPTU: A indevida pretensão de cobrança de IPTU pelas municipalidades sobre propriedades da União cedidas à iniciativa privada mediante contrato típico de concessão de uso. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 23, n. 120, jan./fev. 2015, pp. 29-72.

mesmo por disposição contratual, observado o disposto no art. 123 do Código Tributário Nacional – se, no caso, a própria imunidade do ente político restasse afastada por força do § 3º do art. 150 da Constituição Federal.

Nessa hipótese, todavia, o próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do AI n.º 463.910-AgR/MG, já consignou ser extensível às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público – as quais também gozam de imunidade recíproca, por força do § 2º do art. 150 da Constituição Federal, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes – a aplicação do verbete sumular n.º 724, segundo o qual “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 dessas entidades”.

Com razão, no caso de entes políticos, sequer caberia a investigação de se a contraprestação paga pelo concessionário de imóvel público estaria sendo revertida em prol das atividades essenciais do Estado, haja vista este estar plenamente vinculado à satisfação do interesse público.

Portanto, à luz do art. 150, VI, a, c/c seu § 3º, ambos da Constituição Federal, os imóveis de propriedade de entes públicos só poderiam ser tributados pelo IPTU se o próprio ente político estiver explorando atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou se o concessionário, na forma do art. 34 do Código Tributário Nacional, for titular do domínio útil ou posseiro a qualquer título do bem.

Entretanto, na esteira do já alhures abordado, tal dispositivo deve ser interpretado em consonância com o art. 156 da Constituição Federal, que define a propriedade como núcleo do aspecto material da regra-matriz de incidência tributária do IPTU.

Dessa forma, torna-se imprescindível o estudo da natureza da posse decorrente do contrato de concessão de uso de imóvel público e se essa se inclui no conceito constitucional de propriedade para fins de incidência do IPTU.

3.2 Do contrato de concessão de uso

O contrato de concessão de uso de bem público é típico contrato administrativo mediante o qual, a título gratuito ou oneroso, a Administração transfere ao concessionário o uso de determinado bem público.¹³⁶

A concessão de uso outorga ao particular a faculdade de utilizar um bem da Administração segundo a sua destinação específica, tal como um hotel, um restaurante, um logradouro turístico ou uma área de mercado pertencente ao Poder Público concedente que, como contrato de atribuição, visa mais ao interesse do concessionário do que ao da coletividade.¹³⁷

É um ajuste semelhante aos contratos de locação e de comodato, os quais, entretanto, são regidos pelo Direito Privado.¹³⁸

De igual maneira, cumpre ressaltar que a concessão de uso não se confunde com a cessão de uso, que é a transferência gratuita da posse de um bem público de uma entidade ou órgão para outro, revestindo-se como um ato de colaboração entre repartições públicas. Também, em razão do caráter contratual e estável da outorga de uso do bem público ao particular, difere-se da autorização e da permissão de uso, institutos assemelhados à concessão de uso.¹³⁹

¹³⁶ GASPARINI, Garibaldi. **Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 871.

¹³⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 296.

¹³⁸ Nesse sentido, já se manifestou o col. Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp n.º 717/SC. Confira-se:

ADMINISTRATIVO. CONTRATO INTITULADO "DE LOCAÇÃO", FIRMADO PELA ADMINISTRAÇÃO E POR PARTICULAR. NATUREZA JURIDICA DO CONTRATO: CONCESSÃO DE USO. REGRAS APLICAVEIS: DE DIREITO PUBLICO. RECURSO NÃO CONHECIDO.

I - AINDA QUE TENHA SIDO INTITULADO "CONTRATO DE LOCAÇÃO", O ACORDO FIRMADO ENTRE A ADMINISTRAÇÃO E O PARTICULAR PARA A INSTALAÇÃO DE LANCHONETE EM RODOVIARIA MUNICIPAL CONFIGURA CONCESSÃO DE USO, DANDO ENSEJO A APLICAÇÃO DAS REGRAS DE DIREITO PUBLICO, E NÃO DA LEGISLAÇÃO CIVIL.

II - RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. "MANUTENÇÃO" DAS DECISÕES PROFERIDAS NAS INSTANCIAS ORDINARIAS.

(REsp 717/SC, Rel. Ministro ADHEMAR MACIEL, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/12/1997, DJ 16/02/1998, p. 53)

¹³⁹ MEIRELLES, op. cit., pp. 645-646.

A concessão de uso propriamente dita apresenta-se em duas modalidades: a concessão administrativa de uso, que apenas transfere ao concessionário um direito pessoal intransferível a terceiros, e a concessão de direito real de uso, que atribui o uso do bem como um direito real transferível a terceiros por ato *inter vivos* ou por sucessão legítima e testamentária.¹⁴⁰

Para o exame da possibilidade de incidência do IPTU sobre imóveis públicos cedidos a particulares mediante contrato de concessão de uso, essa diferenciação, se concessão comum ou de direito real, é umas das principais questões a ser analisadas, pois, na esteira da jurisprudência até então dominante do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, apoiada por grande parte da doutrina, o imposto só poderia incidir no caso de posse decorrente de relação de direito real, e não pessoal.

Nesse ponto, indubitosa é a doutrina do professor Hely Lopes Meirelles, o qual bem define o contrato de concessão de uso:

A concessão pode ser remunerada ou gratuita, por tempo certo ou indeterminado, mas deverá ser sempre precedida de autorização legal e, normalmente, de licitação para o contrato. Sua outorga não é nem discricionária nem precária, pois obedece a normas regulamentares e tem a estabilidade relativa dos contratos administrativos, gerando direitos individuais e subjetivos para o concessionário, nos termos do ajuste. **Tal contrato confere ao titular da concessão de uso um direito pessoal de uso especial sobre o bem público**, privativo e intransferível sem prévio consentimento da Administração, pois é realizado *intuito personae*, embora admita fins lucrativos. É o que ocorre com a concessão de uso remunerado de um hotel municipal, de áreas em mercado ou de locais para bares e restaurantes em edifícios ou logradouros públicos.¹⁴¹ (grifou-se)

Ao seu turno, na concessão de direito real de uso, regulada pelo art. 7º do Decreto-Lei n.º 271, de 28/2/1967¹⁴², a Administração transfere o uso remunerado ou

¹⁴⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 296.

¹⁴¹ *ibidem*, pp. 646-647.

¹⁴² DECRETO-LEI N.º 271/67. Art. 7º É instituída a concessão de uso de terrenos públicos ou particulares remunerada ou gratuita, por tempo certo ou indeterminado, como direito real resolúvel, para fins específicos de regularização fundiária de interesse social, urbanização, industrialização, edificação, cultivo da terra, aproveitamento sustentável das várzeas, preservação das comunidades tradicionais e seus meios de subsistência ou outras modalidades de interesse social em áreas urbanas. (Redação dada pela Lei nº 11.481, de 2007)

gratuito de terreno público ao particular, como direito real resolúvel, fruindo-o o concessionário plenamente para os fins estabelecidos no contrato, respondendo, conseqüentemente, por todos os encargos civis, administrativos e tributários que venham a incidir sobre o imóvel e suas rendas.

Dessa forma, tem-se que a natureza jurídica do contrato celebrado com a Administração, se de direito real ou pessoal, mostra-se como de suma importância para a definição da possibilidade de incidência do IPTU sobre o imóvel.

Destarte, incidindo o IPTU, conforme mandamento constitucional, sobre a propriedade, somente a posse decorrente de relação de direito real, e não apenas meramente obrigacional, sem *animus domini*, poderia ser tributada.

3.3 Da posse tributável

Conforme já abordado, algumas municipalidade, com fundamento no art. 34 do Código Tributário Nacional, tem sustentado que a definição da natureza da posse, se fundada em direito real ou pessoal, é indiferente para a incidência do IPTU, pois este recairia sobre a posse a qualquer título.

§ 1º A concessão de uso poderá ser contratada, por instrumento público ou particular, ou por simples termo administrativo, e será inscrita e cancelada em livro especial.

§ 2º Desde a inscrição da concessão de uso, o concessionário fruirá plenamente do terreno para os fins estabelecidos no contrato e responderá por todos os encargos civis, administrativos e tributários que venham a incidir sobre o imóvel e suas rendas.

§ 3º Resolve-se a concessão antes de seu termo, desde que o concessionário dê ao imóvel destinação diversa da estabelecida no contrato ou termo, ou descumpra cláusula resolútorias do ajuste, perdendo, neste caso, as benfeitorias de qualquer natureza.

§ 4º A concessão de uso, salvo disposição contratual em contrário, transfere-se por ato inter vivos, ou por sucessão legítima ou testamentária, como os demais direitos reais sobre coisas alheias, registrando-se a transferência.

§ 5º Para efeito de aplicação do disposto no caput deste artigo, deverá ser observada a anuência prévia: (Incluído pela Lei nº 11.481, de 2007)

I - do Ministério da Defesa e dos Comandos da Marinha, do Exército ou da Aeronáutica, quando se tratar de imóveis que estejam sob sua administração; e (Incluído pela Lei nº 11.481, de 2007)

II - do Gabinete de Segurança Institucional da Presidência de República, observados os termos do inciso III do § 1º do art. 91 da Constituição Federal.

Dessa forma, argumentam os defensores da tese fiscal que, ao dispor o art. 32 do Código Tributário Nacional que o IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse na forma como definido na lei civil, e tendo, tanto o Código Civil de 1916, quanto o atual, adotado a teoria objetiva da posse proposta por Ihering, o exercício de fato, pleno ou não, de algum dos poderes inerente à propriedade, sem necessariamente estar presente o elemento subjetivo da vontade de assenhorar-se da coisa (*animus domini*), é suficiente para configurar a hipótese de incidência desse imposto.¹⁴³

Entretanto, no ponto, para além da discussão entre posse decorrente de direito real e posse decorrente de direito pessoal, há de se verificar ainda se a posse é desdobrada ou exclusiva. Essa foi a ressalta feita pelo Ministro Moreira Alves no julgamento do RE n.º 253.394/SP, no qual se consignou, em situação semelhante a que hora se analisa, pela impossibilidade da incidência do IPTU sobre imóveis públicos ocupado por empresa delegatária de serviços portuários, por se tratar de posse não exclusiva, *in verbis*:

O que se pode suscitar não é o problema de posse com *animus domini*, mas posse exclusiva, porque aqui há desdobramento de posse, pois, obviamente, ele tem posse direta. Esta, a concessionária, evidentemente, tem. O problema é saber se o Código Tributário, quando fala em posse, fala em posse exclusiva, em que não há desdobramento; e quando se trata de posse exclusiva, aí, sim, o possuidor responde. Quando se trata de posse desdobrada – o caso da locação e do comodato –, o possuidor direto não respondo.

Estou de acordo, porque a posse é direta, e não há direito real que a justifique.¹⁴⁴

Nesse mesmo sentido, Valéria Furlan, apoiada na doutrina de J. D. Figueiras Jr., sustenta que, sendo a posse indireta passível de desmembramentos, somente

¹⁴³ HABLE, José. A cobrança do IPTU sobre o patrimônio dos entes públicos: A experiência do Distrito Federal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 12, n. 69, maio/jun. 2014, pp. 71-90.

¹⁴⁴ Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258274>>

aquele que possui como se dono fosse (posse absoluta direta ou indireta) tem aptidão para figurar como sujeito passivo do IPTU.¹⁴⁵

Isso porque, a posse relativa é tida como um poder de fato que tem origem no desmembramento de um direito (posse *non domini*), não gerando efeitos à prescrição aquisitiva (poses *ad usucapionem*). Decorre, assim da posse absoluta, pressuposto de sua existência, por resultar de uma obrigação ou direito, como nos casos do locatário e do credor pignoratício.

Em contrapartida, assevera Ives Gandra que o Código Tributário Nacional não faz qualquer distinção quanto ao título do detentor da posse, entendendo que “qualquer que seja o título, qualquer que seja a ‘forma legal’ que lhe permita usufruir da posse, torna o detentor, se a lei assim determinar, contribuinte do IPTU”¹⁴⁶.

Assim, ao consignar que tanto o locatário quanto o comodatário, que têm títulos hábeis para a posse provisória, seriam contribuintes do IPTU, acrescenta o citado autor:

O que dá a característica de bem tributável é a detenção tanto em virtude da propriedade, como da efetiva posse direta, a qualquer dos títulos (domínio útil ou posse).

E, neste particular, não poderia a lei tributária, mesmo em nível de legislação complementar, alterar conceitos próprios de direito civil, utilizado pela Constituição para atribuir competências, como aquele do que seja posse “a qualquer título”. Abrange, assim, se a lei o determinar, a própria locação e o comodato – nada obstante a jurisprudência do STF – a meu ver, por gerarem, ambos os institutos, posse direta, embora transitória, visto que a transferência do usufruto para terceiros obriga a estes terceiros e não mais ao proprietário, se assim a lei municipal o determinar.¹⁴⁷

Todavia, consoante já abordado anteriormente, não sendo a propriedade e a posse institutos colidentes, mas completamente distintos, e tendo a Constituição

¹⁴⁵ FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 67-69.

¹⁴⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incidência do IPTU sobre bens da União em posse de entidades não imunes. **Revista do Ministério Público**, Edição Comemorativa, Rio de Janeiro, 2015, pp. 451-466.

¹⁴⁷ *Ibidem*, pp. 451-466.

Federal definido apenas a propriedade como hipótese de incidência do IPTU, tanto a lei complementar quanto a norma instituidora do tributo devem ser interpretadas conforme a disposição constitucional.

Nesse contexto, entende Gustavo Brechbühler :

Com efeito, na medida que a propriedade é o cerne da hipótese de incidência do IPTU, a posse indicada no aludido preceito legal só pode ser entendida como fato gerador do IPTU em liame de convergência com o conceito de propriedade, visto que, repita-se, o núcleo central da hipótese de incidência do IPTU é a propriedade, nos termos daquilo que determinou a CF/1988.¹⁴⁸

Dessa forma, somente a posse com exteriorização da propriedade – posse de quem é ou pode vir a ser proprietário, isto é, aquela dotada de *animus domini* – pode ser considerada como posse tributável para fins da incidência do IPTU.

Nesse ponto específico, valiosa é a lição de Aliomar Baleeiro:

Exatamente pelas razões expostas, não entendemos possível perder de vista o conceito de propriedade. Esse conceito deve restringir a ideia de posse, que é tributável enquanto e na medida em que se concilia com a de propriedade. Não se deve entender que o CTN tenha instituído impostos autônomos sobre o domínio útil e a posse. Ao contrário, o núcleo único e central, em torno do qual giram os demais, como manda a Constituição, é a propriedade. O domínio útil somente é tributável por ser uma quase propriedade, e a posse, apenas quando é exteriorização da propriedade, que pode vir a se converter em propriedade. Não podem configurar fato gerador do IPTU a posse a qualquer título, a precária ou a clandestina, ou a direta do comodatário, do locatário, do arrendatário, do detentor, do usuário e habitador, do usufrutuário, do administrador do bem de terceiro etc., que jamais se tornarão propriedade. A posse há de ser a ostentação e a manifestação do domínio.¹⁴⁹

¹⁴⁸ BRECHBÜHLER, Gustavo. Imunidade Recíproca e IPTU: A indevida pretensão de cobrança de IPTU pelas municipalidades sobre propriedades da União cedidas à iniciativa privada mediante contrato típico de concessão de uso. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 23, n. 120, jan./fev. 2015, pp. 29-72.

¹⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 318.

Portanto, ao fecho, outra ilação não se manifesta possível senão a de que somente o possuidor com *animus domini* – posse que materialmente possa vir a se tornar propriedade – é que pode ser contribuinte do IPTU. Dessa forma, o possuidor despido dos poderes e atributos inerentes a propriedade, tal qual ocorre com o concessionário de imóvel público que lhe é cedido mediante a assinatura de contrato de concessão de uso junto ao Poder Público, possui apenas a mera detenção, posse direta desdobrada, não podendo ser caracterizado como sujeito passivo do IPTU.

CONCLUSÃO

O IPTU, imposto de competência municipal com previsão constitucional no art. 156 da Constituição Federal, tem a propriedade como núcleo material da sua hipótese de incidência.

Nada obstante a existência de doutrina no sentido de que o termo propriedade grafado na Constituição Federal, para fins de incidência do IPTU, deve ser interpretado a partir de seu sentido estritamente jurídico, afastando, assim, o domínio útil e a posse, essa não é a interpretação mais adequada, visto que o direito de propriedade é tido pelo ordenamento jurídico brasileiro como sendo o direito de usar, gozar e dispor da coisa.

Dessa forma, com fundamento no princípio da capacidade contributiva e isonomia tributárias, a possibilidade jurídica concreta de o possuidor vir a ser proprietário, acentuado pelo fato de já usufruir de algum dos atributos inerentes à propriedade, como ocorre no domínio útil e na posse, devem ser igualmente tributados.

Isso porque o IPTU não grava o imóvel em si, mas sim a sua disponibilidade econômica. Nada obstante, desde já, mister se faz consignar que a disponibilidade econômica decorrente do exercício de algum dos atributos inerentes à propriedade não se confunde com a aquela decorrente da exploração de atividade econômica no mesmo imóvel.

Dessa forma, diferentemente do alegado por aqueles que defendem a incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade de entes públicos, imunes por força do art. 150, VI, a, da Constituição Federal, não há que se falar em qualquer violação aos princípios da isonomia e da livre iniciativa e concorrência.

Isso porque, os entes políticos não são as únicas entidades que gozam de imunidade quanto ao IPTU, havendo pessoas jurídicas de direito privado, tais como fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de

assistência social, sem finalidade lucrativa (art. 150, VI, c, da Constituição Federal), que também são imunes quanto a impostos sobre suas propriedades.

Nesse sentido, inclusive, o Supremo Tribunal Federal já pacificou a jurisprudência no sentido que inclusive as rendas decorrentes do aluguel dos imóveis de entes imunes, desde que revertam em favor da execução suas atividades essenciais, são imunes.

Além disso, muito embora a praxe de mercado seja a de, tanto nos contratos de locação quanto nas concessões de uso, convencionar que o locatário/concessionário fica responsável pelo pagamento do IPTU, essa disposição não é obrigatória, nem muito menos, por força do art. 123 do Código Tributário Nacional, pode ser oposta contra o Fisco, razão pelo qual haverá situações em que, sem se ferir os princípios constitucionais da isonomia tributária e da livre iniciativa e concorrência, o locatário/concessionário, mesmo quando incidente o IPTU contra o proprietário do imóvel, não arcará com o custo dessa exação.

Ademais, é de se ressaltar que a questão da imunidade recíproca, no que se refere aos imóveis públicos cedidos a particulares mediante contrato de concessão de uso, não é preponderante para a definição da sujeição passiva direta desse particular à incidência do IPTU.

Isso porque, somente pode ser considerado contribuinte do imposto aquela pessoa que preenche todos os requisitos previstos na regra-matriz de incidência tributária necessários à prática do fato gerador.

No caso, a incidência do IPTU depende da definição da natureza jurídica da posse exercida pelo concessionário sobre o imóvel utilizado.

Dessa forma, sendo a propriedade, conforme mandamento constitucional, o núcleo material da hipótese de incidência do IPTU, como posse tributável só cabe ser entendida aquela que se revela como exteriorização da propriedade, sendo inviável a incidência do imposto sobre outra modalidade de posse da qual não haja possibilidade de o possuidor vir a ser proprietário.

Isso porque, os conceitos de posse e propriedade não confundem. Assim, ao definir a Constituição a propriedade como núcleo material da hipótese de incidência do IPTU, a cobrança desse imposto só é possível nos casos em que há posse com *animus domini*.

Dessa forma, a posse sem *animus domini* não se configura como tributável, pois essa posse, diferentemente daquela que pode vir a se tornar propriedade, não é reveladora de qualquer disponibilidade econômica sobre o bem.

Portanto, sendo a posse decorrente de contrato de concessão de uso fundada em direito pessoal, precária, desdobrada, sem *animus domini*, não há qualquer possibilidade de o concessionário, como contribuinte direto, ser sujeito passivo do IPTU.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense.

BRECHBÜHLER, Gustavo. Imunidade Recíproca e IPTU: A indevida pretensão de cobrança de IPTU pelas municipalidades sobre propriedades da União cedidas à iniciativa privada mediante contrato típico de concessão de uso. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 23, n. 120, jan./fev. 2015, pp. 29-72.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: O construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GASPARINI, Garibaldi. **Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 871.

GODOI, Marciano Seabra de. Imunidade recíproca e ordem econômica: O caso da cessão do uso de bens imóveis de propriedade dos entes públicos e o IPTU. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 15. vol. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 243-270.

HABLE, José. A cobrança do IPTU sobre o patrimônio dos entes públicos: A experiência do Distrito Federal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 12, n. 69, maio/jun. 2014, pp. 71-90.

HARADA, Kiyoshi. **IPTU Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2012.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incidência do IPTU sobre bens da União em posse de entidades não imunes. **Revista do Ministério Público**, Edição Comemorativa, Rio de Janeiro, 2015, pp. 451-466.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 296.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SOUZA, Cecília Priscila de. Norma Jurídica Tributária: Análise pelo método hermenêutico-analítico. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 94, nov./2011.