

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO ECONÔMICO E DESENVOLVIMENTO

Flávio de Albuquerque Moura

**DO USO (IN)ADEQUADO DO CRITÉRIO SUBJETIVO PARA ELEIÇÃO DO
SUJEITO PASSIVO DO IPTU: REVISITANDO O TEMA 122 DO STJ**

BRASÍLIA/DF
2023

Flávio de Albuquerque Moura

**DO USO (IN)ADEQUADO DO CRITÉRIO SUBJETIVO PARA ELEIÇÃO DO
SUJEITO PASSIVO DO IPTU: REVISITANDO O TEMA 122 DO STJ**

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Pós – Graduação *Stricto Sensu* em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, no curso de Mestrado Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

BRASÍLIA/DF
2023

Código de catalogação na publicação – CIP

M929d Moura, Flávio de Albuquerque

Do uso (in)adequado do critério subjetivo para eleição do sujeito passivo do IPTU: revisitando o tema 122 do STJ / Flávio de Albuquerque Moura. — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2023. 125 f.

Dissertação — Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Mestrado em Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento, 2023.

Orientador: Prof. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

1.IPTU. 2. Sujeito Passivo. 3. Regra-matriz. 4. Tema 122 do STJ. I.Título

CDD: 341.39

Flávio de Albuquerque Moura

**DO USO (IN)ADEQUADO DO CRITÉRIO SUBJETIVO PARA ELEIÇÃO DO
SUJEITO PASSIVO DO IPTU: REVISITANDO O TEMA 122 DO STJ**

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Pós – Graduação *Stricto Sensu* em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, no curso de Mestrado Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito.

Aprovado em ____ de janeiro de 2023.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa
Orientadora/Presidente

Profa. Dra. Karin Kassmayer
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa
Avaliadora

Prof. Dr. Pedro Júlio Sales D'Araújo
Universidade de São Paulo - USP
Avaliador

BRASÍLIA/DF

2023

AGRADECIMENTOS

Meus agradecimentos especiais à Profa. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes, pelo tempo, atenção, motivação e comprometimento incondicional com a realização dessa pesquisa científica, sem os quais não teria logrado chegar até aqui.

Aos professores Karin Kassmayer e Pedro Júlio Sales D'Araújo pelas contribuições para o desenvolvimento deste trabalho.

À minha esposa, Alessandra, sempre à frente do tempo, por ter traçado este caminho para nós dois, como uma verdadeira simbiose de vida.

Aos meus filhos queridos, Flávio Victor, Julia e Miguel, critérios de personalidade e materialidade que formam estruturalmente o fator gerador da minha existência.

Ao meu amado pai (*in memoriam*) minha eterna lembrança de um amor incontido.

À minha doce mãe, um presente divino.

Se realmente queres algo, faça-o.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 A natureza jurídica do IPTU	15
1.1 A regra-matriz de incidência tributária do IPTU.....	22
1.2 Os princípios constitucionais norteadores do IPTU.....	25
1.2.1 <i>Princípio da igualdade tributária</i>	29
1.2.2 <i>Princípio da legalidade tributária</i>	31
1.2.3 <i>princípio da capacidade contributiva</i>	34
1.2.4 <i>Princípio da praticabilidade tributária</i>	36
1.3 Os múltiplos contribuintes do IPTU no CTN e na legislação municipal.....	38
1.3.1 <i>Proprietário</i>	44
1.3.2 <i>Titular do domínio útil</i>	50
1.3.3 <i>Possuidor com animus domini</i>	53
1.4 Conclusão parcial sobre o critério de eleição do sujeito passivo do IPTU.....	55
2 A importância da promessa de compra e venda na definição do sujeito passivo do IPTU	58
2.1 Previsão constitucional.....	65
2.2 Previsão revisão na legislação infraconstitucional.....	67
2.3 Tema 886 do STJ (precedente qualificado).....	68
2.4 Súmula 84 do STJ.....	71
2.5 Súmula 583 do STF.....	73
2.6 Tema 1124 Do STF (repercussão geral).....	74
2.7 Conclusão parcial sobre o vínculo da promessa de compra e venda com a eleição do sujeito passivo do IPTU.....	76
3 O tema 122 do Superior Tribunal de Justiça	79
3.1 A interpretação do STJ sobre o critério de eleição do sujeito passivo do IPTU.....	79
3.2 a análise dos signos formadores do Tema 122 do STJ.....	85
3.3 Revisitando o tema 122 do STJ.....	88
3.3.1 <i>Simbiose entre os critérios material e pessoal da RMIT do IPTU</i>	95
3.3.2 <i>Critério (in)adequado para eleição do sujeito passivo do IPTU</i>	102
CONCLUSÃO	111
REFERÊNCIAS	118

RESUMO

O objeto de pesquisa é o estudo do IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano, com ênfase na identificação de legitimidade dos seus sujeitos passivos. No desenvolvimento da dissertação se explorará a natureza jurídica do IPTU e sua classificação dogmática, a decomposição dos critérios da sua regra-matriz de incidência tributária, a análise dos princípios constitucionais norteadores do IPTU, com maior especificidade naqueles diretamente vinculados ao objeto da pesquisa, bem como os institutos de direito privado que qualificam os sujeitos passivos no CTN, e na legislação municipal, nesta, em quantidade por amostragem, através de critério objetivo pré-estabelecido. A pesquisa investigará ainda a promessa de compra e venda e suas acepções na doutrina, no ordenamento jurídico pátrio e nos tribunais superiores, para então ser possível enfrentar o “*problema-pesquisa*”, que é a análise dos fundamentos da tese fixada no Tema 122 do STJ, decorrente do julgamento em conjunto, em sede de recurso repetitivo, no ano de 2009, dos REsp nº 1.110.551-SP e REsp nº 1.111.202-SP, de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, que estabeleceu o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel bem como o proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) como contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU em caráter solidário, bem como, que cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU, e ao órgão de fiscalização tributária eleger o contribuinte, segundo o critério subjetivo de maior facilitação da arrecadação. Ao final da pesquisa serão visualizados os signos formadores do Tema 122 do STJ, possibilitando uma revisão dos seus fundamentos, e abstraindo a percepção sobre o uso (In)adequado do critério subjetivo para eleição do sujeito passivo do IPTU. O método da pesquisa será bibliográfico e comparativo de jurisprudências, apenas no STJ e STF, com o corte temporal entre 2009 e agosto de 2022.

Palavras-chave: IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano. Sujeito Passivo. Regra-matriz. Promessa de Compra e Venda. Tema 122 do STJ.

ABSTRACT

The object of research is the study of the IPTU – Urban Property and Land Tax, with emphasis on identifying the legitimacy of its taxpayers. In the development of the dissertation, the legal nature of the IPTU and its dogmatic classification will be explored, the decomposition of the criteria of its matrix rule of tax incidence, the analysis of the constitutional principles guiding the IPTU, with greater specificity in those directly linked to the object of the research, as well as as the institutes of private law that qualify the taxpayers in the CTN, and in the municipal legislation, in this, in quantity by sampling, through pre-established objective criteria. The research will also investigate the promise of purchase and sale and its meanings in the doctrine, in the national legal system and in the superior courts, so that it will be possible to face the “research-problem”, which is the analysis of the foundations of the thesis set in Theme 122 of the STJ, resulting from the joint judgment, in the context of a repetitive appeal, in the year 2009, of the REsp no 1.110.551-SP and REsp no 1.111.202-SP, of the rapporteur of the Min. Mauro Campbell Marques, who established the promissory buyer (possessor in any capacity) of the property as well as the owner/promissory seller (the one who has the property registered in the Property Registry) as taxpayers liable for the payment of IPTU in solidarity, as well as, that it is up to municipal legislation to establish the IPTU taxable person, and to the tax inspection body to elect the taxpayer, according to the subjective criterion of greater facilitation of collection. At the end of the research, the forming signs of Theme 122 of the STJ will be visualized, allowing a revisitation of its fundamentals, and abstracting the perception about the (In)adequate use of the subjective criterion for the election of the IPTU taxable person. The research method will be bibliographic and comparative of jurisprudence, only in the STJ and STF, with the time cut between 2009 and August 2022.

Keywords: IPTU – Urban Land and Property Tax. Passive subject. Matrix rule. Promise of Purchase and Sale. Theme 122 of the STJ.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Art(s)	Artigo(s)
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
H.I	Hipótese de Incidência
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
NJT	Norma Jurídica Tributária
PCV	Promessa de compra e venda
RE	Recurso Extraordinário
RESP	Recurso Especial
RMIT	Regra-matriz de incidência tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

INTRODUÇÃO

O Critério Subjetivo para Eleição do Sujeito Passivo do IPTU decorre da tese firmada no STJ – (Superior Tribunal de Justiça), em sede de recurso repetitivo (Art. 543-C do CPC/73) no ano de 2009, REsp nº 1.110.551-SP e REsp nº 1.111.202-SP, ambos de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, por meio do Tema 122¹, segundo os seguintes pressupostos: “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”²

Para compreensão de todos os *signos* que formaram o Tema 122 do STJ será necessário um estudo epistemológico do IPTU, a partir de sua previsão constitucional, com a desmistificação da acepção da expressão *propriedade* do tecido constitucional, a previsão normativa do tributo pela legislação complementar (Código Tributário Nacional), seu disciplinamento pelos entes federados municipais, além do estudo pragmático sobre os conceitos dos principais institutos de direito privado que foram utilizados como sua *ratio decidendi*.

A CF - (Constituição Federal) em seu Art. 156, inc. I³ estabeleceu a competência tributária aos entes municipais para instituir o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, perpassando pelo Código Tributário Nacional⁴, em seus arts. 32 e 34, recepcionados pela Carta da República como lei complementar, que definiram, respectivamente, o *fato gerador* e os *contribuintes*, nos seguintes moldes:

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. (grifos próprios)

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

¹ Tema 122. Tese Firmada: 1-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; 2-cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.

https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1111202. Acesso em 06.11.2022

² BRASIL. STJ. REsp 1.110.551-SP, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, decisão de julgamento em 10/06/2009 - DJe 18/06/2009

³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em 06-11-2022. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana;

⁴ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em 06-11-2022

A investigação de legislações municipais disciplinadoras do IPTU serão realizadas por amostragem quantitativa e qualitativa, com os seguintes critérios pré-definidos: a) Ser uma capital; b) Corresponder a uma amostra por região; c) e corresponder a maior arrecadação regional do IPTU nos anos de 2015 a 2019, segundo levantamento realizado pelo Ipea – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.

A pesquisa utilizará como ponto de partida, em seu primeiro capítulo, o estudo da natureza jurídica do IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), sua classificação como um imposto *real* e as consequências jurídicas no objeto do *problema-pesquisa*, a estratificação dos critérios da RMIT – (Regra-Matriz de Incidência Tributária) do IPTU, com a identificação pormenorizada de cada um deles, o estudo dos princípios constitucionais da Igualdade Tributária, da Legalidade Tributária, da Capacidade Contributiva e Praticabilidade ou Praticidade tributária, sem prejuízo da exemplificação de outros princípios constitucionais norteadores de sua RMIT.

Ainda no primeiro capítulo, em formação da base intelectual sobre o IPTU, especialmente quanto ao seu critério material descrito no art. 32 do CTN e os sujeitos passivos enumerados no art. 34, haverá uma incursão cognitiva sobre os institutos de direito privado, como p.ex., *propriedade, proprietário, titular do domínio útil, possuidor com animus domini*, bem como da posse com *animus domini*.

A percepção dos conceitos analisados será de fundamental importância para desenvolver o raciocínio deontológico que justificará a identidade de cada sujeito passivo direto (*contribuinte*) previsto no art. 34 do CTN, a eventual possibilidade de configuração de uma responsabilidade solidária entre o *promitente vendedor* e o *promissário comprador* fixada no Tema 122 do STJ, e formar uma base sólida para a análise do *critério de eleição do sujeito passivo do IPTU*.

Ao final do primeiro capítulo já será possível concluir parcialmente acerca da ausência de um critério dogmático da Súmula 399 do STJ, decorrente da edição do Tema 122 da mesma corte, que dispôs: “*Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU. (SÚMULA 399, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 07/10/2009)*”⁵.

O segundo capítulo tratará da natureza jurídica do instituto da PCV - (Promessa de compra e venda), desde seu perfil na CF, bem como a previsão na legislação

⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº. 399.** Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=SUMU&sumula=399> Acesso em 23/10/2022

infraconstitucional, além das variadas acepções de seus efeitos segundo entendimento jurisprudencial e de acordo com a relação jurídica em que esteja inserida.

O *compromisso de compra e venda*, também denominado de *promessa de compra e venda*, se insere no núcleo do *problema-pesquisa*, considerando que a fixação do critério de eleição do sujeito passivo do IPTU, objeto do Tema 122 do STJ, decorre dessa modalidade de negócio jurídico, quando submetida a sua RMIT.

Será decomposto o instituto do *compromisso de compra e venda* (*gênero*) em duas vertentes. O contrato preliminar de natureza *obligacional*, quando ele não foi ainda levado a registro, e o de natureza *real*, quando ele gera efeitos *erga omnes*, decorrente do assento no *fólio registral*.

A acepção semântica do *compromisso de compra e venda* deverá sempre ser interpretada a partir do desdobramento de sua natureza *obligacional* (sem registro), e sua natureza *real* (a partir do seu registro), especialmente na legislação tributária.

Essa interpretação do *compromisso de compra e venda* (*gênero*), para efeitos do objeto desta pesquisa, terá sua materialidade definida de acordo com o que previamente será estudado no primeiro capítulo, quando se identificará os caracteres próprios de cada sujeito passivo elencado no art. 34 do CTN.

A conclusão que se obterá dessa interpretação semântica, no contexto do objeto dessa pesquisa, a partir da RMIT do IPTU, é que o elemento antecedente (critério material) estará vinculado ao elemento consequente (critério pessoal), sendo possível estabelecer um critério objetivo para eleição do contribuinte do IPTU, segundo a identidade própria do *ser proprietário, ter o domínio útil ou ser possuidor com animus domini*.

Em destaque no segundo capítulo, tem-se o Tema 886 do STJ, que fixou a tese de eleição do sujeito passivo da obrigação condominial com fundamento no critério objetivo da relação material entre o sujeito e o imóvel, em decorrência da natureza *propter rem* da relação jurídica, que se identifica com a do IPTU.

Esse Tema 886 do STJ foi firmado em 2015, e muito se assemelha com a relação jurídica de direito tributário do IPTU objeto do *problema-pesquisa*, desde a natureza jurídica do objeto, a relação jurídica envolvida (*o negócio de promessa de compra e venda*), e os partícipes (*promitente vendedor e promissário comprador*).

Não só esse tema, mas outros enunciados sumulares, seja do STJ ou STF serão explorados, como fonte de pesquisa, pelo método comparativo de jurisprudências, para justificar a conclusão, que há uma diversidade interpretativa sobre os institutos de direito que são utilizados como *signos da ratio decidendi* de cada precedente obrigatório, traduzindo por

muitas vezes distorções dos seus conceitos de direito privado, quando utilizados no direito tributário, em inobservância às normas cogentes dos arts. 109 e 110 do CTN.

No terceiro capítulo se fará a interpretação do julgado que resultou na edição do Tema 122, descrevendo os elementos de convencimento dos julgadores, e em seguida será dedicado um subcapítulo para se analisar os *signos* formadores da tese, destacando a importância da semiótica jurídica, como ferramenta de aprimoramento da hermenêutica, bem como se fará referência a lições doutrinárias acerca de cada *signo* resultante da *ratio decidendi* do Tema 122.

Ainda no terceiro capítulo, que integra o núcleo do *problema-pesquisa*, será introduzida uma revisitação do Tema 122, com uma análise crítica sobre a deformação de enunciados normativos e desconfiguração dos fundamentos de precedentes citados, especialmente aquele que foi intitulado nessa pesquisa como *decisão referência*, o REsp. 475.078-SP, Relator: Ministro TEORI ZAVASCKI.

Tratar-se-á em subcapítulo próprio sobre a necessária simbiose entre os critérios material e pessoal da RMIT - (Regra-matriz de incidência tributária) do IPTU, como pressuposto imprescindível para sua perfeita concretude.

Ao final, será enfrentado o *problema-pesquisa*, concluindo pela inadequação do critério subjetivo para eleição do sujeito passivo do IPTU no negócio jurídico da *promessa de compra e venda*.

O tema objeto da pesquisa é identificado em vários acórdãos do Superior Tribunal de Justiça até os dias atuais, ou seja, já decorridos mais de dez anos de sua edição. Em alguns casos evidenciados nesta pesquisa se observará, no teor da decisão do tribunal local, a utilização da ferramenta processual *distinguishing* para justificar a inaplicabilidade do precedente vinculante fixado pelo Tema 122 do STJ, em constante tentativa de revisitação dos fundamentos da *ratio decidendi*, o que realça a importância da pesquisa.

Para que fosse possível encerrar a pesquisa, foi realizado um corte temporal, de junho de 2009, data de fixação do Tema 122, sem prejuízo da análise aos julgados anteriores que embasaram o próprio precedente, e como marco final foi tomado agosto de 2022, pelo que foi suficiente para identificar uma recorrente fixação da mesma *ratio decidendi* desde a construção do Tema 122 até os dias atuais, com pouquíssimas variantes dos quatro *signos* estabelecidos nessa pesquisa quando da análise do em um subcapítulo, mais adiante (item 3.2).

1 A natureza jurídica do IPTU

O IPTU tem seu perfil na CF (Constituição Federal) em seu art. 156, inc. I, cuja competência para instituí-lo foi delegada aos entes municipais (leia-se também distrital). E considerando que a Carta Magna de 1988 recepcionou o CTN como lei complementar, coube-lhe estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, em observância ao que disciplina o art. 146, III, alínea a⁶, limitando em parte os poderes legiferantes dos entes municipais (Art. 30, inc. III da CF) e distrital, (Art. 32, §1º da CF). como p.ex., fato gerador, base de cálculo e contribuinte.

A Carta Magna também disciplinou o IPTU no art. 182, § 4º, II⁷, quando tratou sobre a política urbana, prevendo a permissibilidade de cobrança do imposto sob o regime progressivo no tempo, ou seja, com natureza extrafiscal.

MACHADO⁸ define a função do IPTU como eminentemente fiscal, pois é seu objetivo primordial arrecadar recursos financeiros para os Municípios, mas faz ressalva, no sentido de que é muito difícil, no mundo moderno, um imposto deixar de ter uma função extrafiscal, mesmo que secundária.

O regime progressivo do IPTU foi objeto de grande celeuma doutrinária e jurisprudencial, arrefecida, mas não exaurida, com a EC 29 de 2000, que normatizou com maior clareza de linguagem as hipóteses de progressividade da exação em razão do valor do imóvel e diferenciação das alíquotas de acordo com a localização e uso do imóvel (Art. 156, §1º, incs. I e II da CF).

Doutrinadores de relevo permaneceram com o entendimento da inconstitucionalidade do regime progressivo de cobrança do IPTU, além daquele estatuído no art. 182, § 4º, II da CF, que se fulcra na proteção da função social da propriedade, invocando inclusive a tese da

⁶ Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em 06-11-2022

⁷Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; *Ibid*.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 36ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2015, p. 399

emenda constitucional inconstitucional, por ferir cláusula pétrea, como MARTINS⁹, BARRETO¹⁰ e COELHO.¹¹

A relevância da natureza jurídica de extrafiscalidade do IPTU, em caráter pontual, ou até mesmo excepcional, é defendida com maior substância de argumentos jurídicos exatamente pela classificação doutrinária do imposto como sendo “*real*”, o que por si só tornaria incompatível qualquer regra de progressividade, pois só harmônica com os impostos denominados “*pessoais*”.

O IPTU é realmente um imposto que se classifica como “*real*”, ou ele teria contornos qualificativos de um imposto “*pessoal*”? Qual a importância epistemológica dessa classificação no ordenamento jurídico? Qual o significado dessa classificação para solução do “*problema-pesquisa*”?

Considerando a múltipla identidade de sujeitos passivos do IPTU prevista no art. 34 do CTN, todos na qualidade de contribuintes, necessário se torna responder aos questionamentos formulados para construir argumentos jurídicos sustentáveis que identifiquem a legitimidade de cada um desses contribuintes em cada relação material no caso *in concreto*, segundo a RMIT – Regra-Matriz de Incidência Tributária do IPTU, sob pena de malferir a sua natureza jurídica.

No que se refere à classificação do IPTU como um imposto real ou pessoal, tem-se no julgamento do Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade de lei mineira que instituíra cobrança progressiva da referida exação, no RE 153.771-0/MG, o posicionamento daquela corte constitucional quanto a classificação do IPTU como um imposto real.

A *ratio decidendi* do *leading case* RE 153.771-0/MG¹² foi categórica em justificar o fundamento nuclear pelo qual seria inconstitucional o regime de progressividade na cobrança do IPTU, qual seja: “*Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, §1o, porque esse imposto tem caráter real.*”.

⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. IPTU: por ofensa a cláusulas pétreas, a progressividade prevista na Emenda 29/2000 é inconstitucional, *in* MARTINS, Ives Gandra; BRITO, Edvaldo Pereira. **Direito Tributário: impostos municipais e contribuições**. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014 (Coleção doutrinas essenciais; v. 5), p. 71

¹⁰*Ibid.*

¹¹COELHO, Werner Nabiça. IPTU Associado à Progressividade Fiscal Resulta e Bitributação, *in* MARTINS, Ives Gandra; BRITO, Edvaldo Pereira. **Direito Tributário: impostos municipais e contribuições**. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014 (Coleção doutrinas essenciais; v. 5), p. 147

¹² BRASIL, **Supremo Tribunal Federal. RE 153.771-0/MG**, rel. para o acórdão: Min. Moreira Alves, decisão de julgamento em 21/11/1996 - DJ 05/09/1997.

A interpretação do STF no caso em referência da progressividade do IPTU, quanto à classificação dicotômica de imposto real e pessoal, se espraia de forma contundente a cada voto proferido, e sempre com um olhar diferente sobre o mesmo objeto, mas com conclusão uníssona, sendo ainda importante para a presente pesquisa referir-se mais uma vez ao RE 153.771-0/MG¹³, agora do voto do Ministro Ilmar Galvão: “Com efeito, o tributo incidente sobre o imóvel não é necessariamente de responsabilidade de quem lhe detinha o domínio, no exercício tributado, mas de quem o detém, à época da cobrança ou execução.”

Observa-se assim, segundo o entendimento do Ministro Ilmar Galvão, em harmonia com os demais votos do referido julgado, que o IPTU é um tributo vinculado a uma obrigação *propter rem*, ou seja, que se vincula a coisa, e não a pessoa.

Por fim, válido citar ainda o voto do Ministro Maurício Corrêa no RE 153.771-0/MG¹⁴, para enfatizar que o imposto predial é o caso específico, segundo sua natureza, de um tributo real, que incide sobre o imóvel urbano, não recaindo sobre a pessoa, como o caso típico do imposto de renda.

Ainda sobre a importância da classificação dos impostos em “*reais*” e “*pessoais*” MARTINS¹⁵ critica parte da doutrina que tenta afastar essa classificação, sob o argumento de que todos os impostos seriam pessoais, já que só as pessoas pagam os tributos, e coisas não. Justifica a variedade de critérios dessa classificação, como p.ex., “o da garantia”, segundo o qual são reais os que têm no bem gravado a própria garantia do pagamento do tributo e pessoais aqueles em que não há garantia especial, respondendo pela obrigação tributária o patrimônio global do contribuinte.

De forma diversa do exposto por Martins, que defende a teoria dicotômica entre impostos reais e pessoais, FORNEROLLI¹⁶ entende que a dicção do texto constitucional em seu art. 145, §1º é no sentido de que “(...) *quanto mais possível, os impostos terão caráter pessoal*”, filiando-se assim a corrente de que seria questionável a possibilidade do imposto de natureza real.

¹³BRASIL, **Supremo Tribunal Federal**. RE 153.771-0/MG, rel. para o acórdão: Min. Moreira Alves, decisão de julgamento em 21/11/1996 - DJ 05/09/1997.

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. IPTU: por ofensa a cláusulas pétreas, a progressividade prevista na Emenda 29/2000 é inconstitucional, in MARTINS, Ives Gandra; BRITO, Edvaldo Pereira. **Direito Tributário**: impostos municipais e contribuições. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014 (Coleção doutrinas essenciais; v. 5), p. 62

¹⁶FORNEROLLI, Luiz Antônio Zanini. Natureza Jurídica do IPTU: Imposto “Real” ou “Pessoal”. **Jurisprudência Catarinense**, Florianópolis, v. 31, n. 107, abr./jun. 2005. p. 83.

O raciocínio de FORNEROLLI¹⁷ se desenvolve sob a premissa de que toda relação jurídica tem dois pólos: o positivo e o negativo, consubstanciando-se em BECKER¹⁸, o qual assevera que a pessoa (física ou jurídica) é o único pólo admissível das relações jurídicas, inclusive a que atribui direito real ao sujeito ativo, posicionando-se no pólo negativo o sujeito passivo, e no polo positivo o sujeito ativo.

FORNEROLLI¹⁹ põe em dúvida a própria divisão entre imposto real e pessoal, afirmando que a doutrina não é unânime, e citando COELHO²⁰, suscita a própria ausência de métodos jurídicos nessa classificação, frisando que a hipótese de incidência do IPTU é o direito real da pessoa, e o que se tributa é o direito do titular, e não o objeto do direito, ou seja, a coisa.

Nessa mesma esteira de raciocínio, e ainda mais ácido em suas críticas e conclusões, MIRANDA²¹ afirma categoricamente que não há nenhuma previsão legal a cunhar a classificação dicotômica “*impostos reais*” e “*impostos pessoais*”, e que por ausência do positivismo, sequer se sobreleva a observância jurídica, ao contrário, o texto constitucional vigente disposto no art. 145, §1º realça a expressão “*caráter pessoal*” no sentido de considerar-se a pessoa do contribuinte acima do bem imóvel, acima dos chamados e equivocados “*impostos reais*”.

Com uma posição intermediária, FERNANDES²² justifica ser um *false problema* essa classificação dicotômica, inclusive superada essa discussão jurídica, ao passo que mesmo havendo corrente doutrinária expressiva, cita que o próprio Supremo Tribunal Federal o qualificou como imposto real, mas pode vir o IPTU a ser personalizado, mesmo que com menor grau de pessoalidade do que o imposto de renda, por exemplo.

Da mesma forma daqueles doutrinadores que defendem e justificam a personalização de qualquer relação jurídico-tributária, ao passo que não configurarão em quaisquer dos pólos a coisa, mas sim os sujeitos, FERNANDES²³ assenta seu pensamento: “O IPTU é um tributo que tem caráter pessoal próprio, informado pela capacidade contributiva, ou seja, lhe é

¹⁷FORNEROLLI, Luiz Antônio Zanini. Natureza Jurídica do IPTU: Imposto “Real” ou “Pessoal”. **Jurisprudência Catarinense**, Florianópolis, v. 31, n. 107, abr./jun. 2005. p. 83.

¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 362.

¹⁹ *Ibid*, p. 82 e 84.

²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 350

²¹MIRANDA, João Damasceno Borges de. A Regra matriz do IPTU e sua constitucionalidade, *in* MARTINS, Ives Gandra; BRITO, Edvaldo Pereira. **Direito Tributário: impostos municipais e contribuições**. 2.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014 (Coleção doutrinas essenciais; v. 5), p. 88 e 91

²² FERNANDES, Cintia Estefania. **Imposto predial e territorial urbano: texto e contexto**. Programa de Pós-Graduação em Direito. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Paraná. 2003. 351 f. disponível em: <https://www.acervodigital.ufpr.br/handle/1884/75819?show=full> Acesso em 05/11/2022. p. 188-189 e 192

²³ *Ibid*, 189

efetivamente aplicada a capacidade contributiva, claro que delineada conforme a estrutura da norma jurídica tributária positivada especificamente para sua formação jurídica.”

Acompanhando o entendimento do STF quanto à natureza jurídica do IPTU como um imposto “*real*”, COSTA²⁴ o exemplifica, definindo como aquele cujo aspecto material da hipótese de incidência descreve um fato, acontecimento ou coisa independentemente do elemento pessoal, sendo irrelevante eventual sujeito passivo e suas qualidades.

Nessa mesma linha de raciocínio, FERNANDES²⁵ identifica o IPTU como um imposto decorrente de uma relação jurídica tributária em que o fato imponible se vincula exclusivamente na titularidade de direito real, pois consubstanciada em obrigações *propter rem*.

E assim já se posicionou o STJ²⁶, em processo que discutia a responsabilidade do pagamento do IPTU decorrente de arrematação de imóvel em hasta pública, quando prevaleceu o entendimento da natureza *propter rem* da obrigação tributária, que acompanha o bem, sendo, pois, irrelevante a mutação do sujeito passivo.

E por fim, sem referir-se especificamente a perfeição ou previsibilidade dessa classificação dicotômica dos impostos em “*reais*” ou “*pessoais*”, ATALIBA²⁷ pontua que não concorda com o radicalismo dos autores Misabel Derzi e Sacha Calmon, quanto à categorização de ser o IPTU um imposto pessoal, porque no seu sentir é da categoria dos reais, devendo o legislador dar-lhe tratamento técnico de imposto real, sem qualquer vedação, ao contrário, a constituição permite-lhe modulá-lo as feições pessoais genéricas dedutíveis da objetividade de dados sócios-econômicos fornecidos pela realidade urbana.

Apesar da divergência doutrinária quanto a ausência de dogmatismo, há de se reconhecer a importância da tradicional classificação dos impostos em *reais* e *pessoais*, seja porque adotada pelos tribunais superiores, e especialmente porque essa natureza definirá o vínculo entre os critérios material e pessoal da RMIT do IPTU, além de identificar com maior ou menor intensidade a aplicação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, legalidade e igualdade tributária, bem como da praticabilidade tributária.

²⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 143.

²⁵ FERNANDES, Odmir. **Código Tributário Nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS / coordenador Vladimir Passos de Freitas. - 8. ed. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 160

²⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.179,056/MG, rel.: Min. HUMBERTO MARTINS, decisão de julgamento em 07/10/2010 - DJe 21/10/2010.

²⁷ ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: a.15, n. 56, p. 83, abr./jun. 1991.

E mais, a legislação tributária positivou essa classificação em seu art. 130 do CTN²⁸, e certamente por isso o Min. Ilmar Galvão assim se posicionou no RE 153.771-0/MG²⁹ já mencionado, quando entendeu naquele julgado que a responsabilidade pelo pagamento do IPTU (critério pessoal) está vinculada a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis (critério material), independente da pessoa, ou seja, o sujeito passivo não será aquele vinculado a obrigação no momento “do exercício tributado, mas de quem o detém, à época da cobrança ou execução”.

No caso do IPTU, visualiza-se sua natureza predominantemente de um imposto *real*, uma vez que não só a CF em seu art. 156, inc. I disciplina a competência dos entes municipais para instituir tributo sobre a propriedade, como também o art. 32 do CTN define como fato gerador da exação o vínculo direto entre o sujeito e um direito real (propriedade ou domínio útil), ou entre o sujeito e uma coisa (posse), além da própria disposição do art. 130 do CTN, que normatiza a identificação de responsabilidade por sucessão do sujeito passivo de impostos classificados como “*reais*”.

Confirmando a relevância dessa classificação, o estudo recente sobre a abrangência e importância do IPTU para os entes municipais e para a federação, elaborado por AFONSO, ARAÚJO e NÓBREGA³⁰, retrata a sua natureza jurídica de imposto real, destacando a irrelevância das condições pessoais do sujeito passivo, exatamente porque a exação é de natureza *propter rem*, vinculada a coisa, e não ao sujeito.

Como se viu, não há como desassociar da natureza jurídica do IPTU o vínculo entre o sujeito (responsável tributário) e a coisa (propriedade, domínio útil ou posse), logo, classificá-lo como um imposto “*real*” é permitir o estudo de todos os “*signos*” que o qualificam, fundamentam e identificam as suas características, inclusive a percepção da aplicação do art. 145, §1º da CF/88 (caráter pessoal do imposto), naquilo que for possível, como destacou FERNANDES.³¹

²⁸ Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm acesso em 18/07/2021

²⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 153.771-0/MG, rel. para o acórdão: Min. Moreira Alves, decisão de julgamento em 21/11/1996 - DJ 05/09/1997.

³⁰ AFONSO, José Roberto R., ARAUJO, Erika Amorim e NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. O IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente, v.4 FGV projetos e Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP).2013, p. 63.

³¹FERNANDES, Cintia Estefania. Imposto predial e territorial urbano: texto e contexto. Programa de Pós-Graduação em Direito. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Paraná. 2003. 351 f. disponível em: <https://www.acervodigital.ufpr.br/handle/1884/75819?show=full> Acesso em 05/11/2022. p. 189.

Em arremate, BECKER³² não deixa dúvidas quanto ao estudo epistemológico da classificação de impostos “*reais*” e “*pessoais*”, ao definir o “*Imposto de existência de direitos*”, segundo o qual, quando a regra jurídica da tributação escolher para base de cálculo “o estado de fato jurídico consistente na existência, durante determinado tempo, do direito de propriedade, terá criado tributo com gênero jurídico do imposto de propriedade”.

Quando a CF/88 delegou a competência aos municípios e distrito federal para instituir tributo sobre a propriedade territorial urbana, com as ressalvas limitantes do art. 146, inc. III, “a” do mesmo corpo constitucional, vinculou o estudo da natureza jurídica do IPTU ao instituto da propriedade, previsto na legislação de direito civil, logo, com leitura obrigatória ao art. 1.228 do CC – (Código Civil).

Em sendo assim, é possível concluir, para responder, que a classificação dos impostos em “*reais*” e “*pessoais*”, bem como a caracterização da natureza jurídica do IPTU como um imposto real, é de importante relevância epistemológica, ao passo que sua natureza permitirá entender o uso (in)adequado do critério subjetivo para eleição do sujeito passivo do IPTU, com uma revisão ao Tema 122 do STJ.

Outras características que moldam o IPTU é seu fato gerador, descrito no art. 32 do CTN, como sendo a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, e seu critério espacial da RMIT, quando dispõe que o imóvel deve estar localizado na zona urbana do município. Importante também registrar que o imposto é único, mesmo que sua nomenclatura se refira a “predial” e “territorial”, ou seja, o imposto incidirá sobre o terreno e sobre as edificações, essas, se houverem.

A definição legal sobre incidência de imóveis localizado na área urbana é objeto de várias discussões doutrinárias e jurisprudenciais, mas será feito um corte nesse predicado, pois não é de maior importância ao objeto da pesquisa, restando válido, contudo, especificar que o CTN em seu art. 32, nos parágrafos primeiro e segundo descrevem as regras para efeito de incidência da exação.

O IPTU é também classificado como um imposto direto, ou seja, conforme descreve XAVIER³³, seu fato gerador originariamente não comporta a transferência do encargo tributário, como assim se procede nos impostos indiretos. “Em outras palavras, a propriedade, posse ou domínio útil não estão ligados a uma cadeia econômica que necessariamente acarrete o repasse do tributo ao consumidor final do produto”.

³² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 457

³³ XAVIER, Bianca Ramos. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana-IPTU: Aspectos Constitucionais e Gerais. **Revista Científica Semana Acadêmica**, v. 01, p. 33-53, 2015.

Na continuidade da pesquisa para solução do problema, torna-se fundamental a identificação dos critérios da regra-matriz de incidência tributária do imposto predial e territorial urbano, para que então seja possível compreender ao final as razões pelas quais o Tema 122 do STJ estabeleceu um critério subjetivo para eleição do contribuinte, dentre os múltiplos sujeitos passivos descritos no art. 34 do CTN.

1.1 A regra-matriz de incidência tributária do IPTU

Ao se tratar da RMIT outra referência não se poderia trazer, senão do próprio CARVALHO³⁴, para dimensionar sua função operativa e prática na identificação do núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária, pois sob sua visão, as leis não trazem normas organicamente agregadas, ao revés, os preceitos são dispersos, compelindo um penoso trabalho ao jurista para compô-los.

Esse método se inscreve “(...) dentre os recursos epistemológicos mais úteis e operativos para a compreensão do fenômeno jurídico-tributário (...)”, segundo CARVALHO³⁵, pois a partir de uma visão antecedente, sob o ângulo formal, favorece o trabalho subsequente, ao permitir o “(...) ingresso nos planos semântico e pragmático, tendo em vista a substituição de suas variáveis lógicas pelos conteúdos da linguagem do direito positivo”.

Os elementos da regra-matriz de incidência tributária do IPTU podem assim ser classificados e identificados sem muita dificuldade semântica ou epistemológica, segundo as premissas teóricas já referidas pelo seu precursor Paulo de Barros Carvalho: i) material; ii) espacial; iii) temporal; iv) pessoal (sujeito ativo e passivo); e v) quantitativo (base de cálculo e alíquota);

Segundo CARVALHO³⁶ esses critérios da RMIT se dividiriam em dois momentos da estrutura lógica da NJT. No primeiro momento há uma “*Hipótese (descriptor)*”, onde se identificariam os critérios material, espacial e temporal. Já no segundo momento ter-se-ia a “*Consequência (prescritor)*”, identificando-se os critérios pessoal e quantitativo.

De forma objetiva, o critério espacial está vinculado ao espaço geográfico aonde se encontra aquele imóvel, para que seja possível defini-lo como passível de incidência do tributo IPTU, pois vinculado ao espaço urbano, segundo dicção do *caput* do art. 32 do CTN, e ainda de forma mais detalhada nos parágrafos primeiro e segundo.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 298-299

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p.146-147

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, 2012, p. 299

O critério temporal se refere ao momento em que se dá a ocorrência do fato gerador, e por consequência, o indicativo de nascimento da obrigação tributária, que também não é objeto direto desta pesquisa, pois não integra nenhum dos *signos* do Tema 122 do STJ, e nem se refere diretamente ao *problema-pesquisa* da sujeição passiva do IPTU, segundo os múltiplos contribuintes do art. 34 do CTN.

O critério material, ainda na fase antecedente da estrutura da NJT = norma jurídica tributária, é o comportamento do sujeito, assim definido por CARVALHO³⁷. E na RMIT do IPTU é exatamente aquele definido no Art. 34, que se manifesta como sendo o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor do bem imóvel.

Reside no critério material da RMIT do IPTU um dos pontos mais importantes da presente pesquisa, pois a partir dele será possível compreender quais os fundamentos jurídicos estabelecidos no Tema 122 do STJ para eleição do critério subjetivo de escolha do contribuinte, dentre os múltiplos sujeitos passivos elencados no art. 34 do CTN.

O aspecto material é o núcleo de todos os critérios da RMIT, sobre o qual todos circundam. BARRETO³⁸ descreve que “o aspecto material presta-se à diferenciação de um imposto em relação a outro, em face de conter a designação de todos os dados de ordem objetiva, caracterizadores do protótipo em que consiste a hipótese de incidência”.

Ressaltando a mesma razão de grandeza do critério material da hipótese de incidência, CARVALHO³⁹ assevera que:

O critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa. Nele há referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo, de tal sorte que o isolamento desse critério, para fins cognoscitivos, é claro, antessupõe a abstração das condições de lugar e de momento estipuladas para a realização do evento.

E não é diferente o que preleciona NOGUEIRA⁴⁰, ao definir como mais complexo dentre os demais, o critério material da RMIT, pois traria ele a descrição “*de todos os dados de ordem objetiva*”, e assim, permite “identificar o tributo exigido e possibilita a indicação do núcleo da hipótese de incidência”.

Por fim, pelo menos nesse momento da pesquisa em que se procura capitular o entendimento dos principais pensadores acerca dos critérios da regra-matriz de incidência

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 298

³⁸ BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota: e princípios constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986, p. 33

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p.149

⁴⁰ NOGUEIRA, Rafael Coelho Pacheco. Aspectos gerais e polêmicos do imposto sobre a propriedade territorial urbana, **Revista direito tributário atual**. n. 45, p. 382-401. São Paulo: IBDT – Instituto brasileiro de direito tributário, 2º semestre 2020. Quadrimestral, p. 386

tributária, cita-se ATALIBA⁴¹, que com voz uníssona aos doutrinadores outrora referidos, acentua o mais alto grau de relevância do aspecto material: “É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito de (h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência.”

Restou ainda identificar os critérios da pessoalidade e quantificação. Esse último está vinculado a base de cálculo e alíquota do imposto, e para o objeto dessa pesquisa desnecessita qualquer aprofundamento teórico ou pragmático, bastando esclarecer que as alíquotas do IPTU são estabelecidas pelos Municípios, e segundo MACHADO⁴², não há nenhuma norma na CF ou no CTN que imponham limitação específica.

No que tange à base de cálculo, ainda como elemento de formação da quantificação do tributo, dispõe o art. 33 do CTN que será o valor venal do imóvel, entendido como sendo aquele valor que o bem alcançaria se fosse posto à venda, em condições normais. Asseverando MACHADO⁴³, que o preço é aquele correspondente a uma venda à vista, ou seja, sem eventuais encargos decorrentes de financiamentos.

O critério pessoal da RMIT do IPTU é de extrema importância para essa pesquisa científica, e se desdobra nas pessoas do sujeito ativo da relação, que é o Município no qual se encontra o imóvel qualificado como urbano, e do sujeito passivo, que será aquele configurado como proprietário, detentor do domínio útil ou possuidor do respectivo bem imóvel.

É exatamente nessa multiplicidade de sujeitos passivos (critério pessoal da RMIT do IPTU) que reside o “*problema-pesquisa*”, considerando que o Tema 122 do STJ estabeleceu o critério da livre escolha do sujeito passivo (contribuinte) pelo sujeito ativo, segundo a finalidade de maior facilitação da arrecadação.

Se há uma estrutura dogmática dos critérios da RMIT do IPTU, ao final da presente pesquisa será possível avaliar se existe uma lógica-jurídica sustentável no ato de delegação ao sujeito ativo, da livre escolha do sujeito passivo (critério pessoal), independente da observância do vínculo com o critério material.

Para CARVALHO⁴⁴, a conjunção desses dados indicativos, que seriam os critérios da RMIT, “oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária”.

⁴¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 2ª ed., Editora revista dos tribunais, 1975, p. 111-112

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 36ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2015, p. 401

⁴³ *Ibid*, p. 404

⁴⁴CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 24 ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 299.

No recorte da essência dessa proposição, PORTO⁴⁵ é categórico em afirmar que:

(...) o essencial está em reconhecer que a tributação, para que seja exercida com validade constitucional, deve obedecer às regras de competência definidas na Constituição e, notadamente, deve promover a explicitação desta estrutura normativa tão bem descrita por Paulo de Barros Carvalho.

NOGUEIRA⁴⁶ fornece em seu artigo científico um quadro autoexplicativo dos critérios identificadores da RMIT do IPTU, reproduzindo uma leitura direta e didática da formulação teleológica de Paulo de Barros Carvalho do que ele significa como sendo *hipótese* e a *consequência*:

Imagem 1- Critérios identificadores da RMIT do IPTU

IPTU	
Hipótese	<ul style="list-style-type: none"> • Critério material: ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse do bem imóvel por natureza ou por acessão física localizado na zona urbana do Município. • Critério espacial: imóvel situado na zona urbana do Município. • Critério temporal: cabe ao legislador municipal estipular data na qual será considerado o nascimento da relação jurídico-tributária.
Consequência	<ul style="list-style-type: none"> • Critério pessoal: sujeito ativo – Municípios; e sujeito passivo – ser proprietário, ter domínio útil ou a posse de bem imóvel localizado na zona urbana do Município. • Critério quantitativo: base de cálculo: valor venal do imóvel; alíquotas: variadas e progressivas, de acordo com a legislação de cada Município.

Fonte: elaborada por Rafael Coelho Pacheco Nogueira, 2020.

A partir da indicação de todos os critérios que possibilitam visualizar na norma tributária em sentido estrito a incidência fiscal, necessário se faz perquirir os princípios constitucionais vetores da RMIT do IPTU.

1.2 Os princípios constitucionais norteadores do IPTU

Para que seja possível abstrair um entendimento lógico-jurídico acerca da RMIT do IPTU, segundo a linguagem descrita no art. 34 do CTN, é preciso descrever os princípios constitucionais que norteiam esse imposto. No momento, elege-se apresentar parte dos principais princípios, que possam contribuir com a discussão neste estudo.

Desse modo, faz-se necessário ainda um recorte principiológico, ao passo que essa pesquisa científica se concentra em um problema específico, que é a identificação dos *signos*

⁴⁵ PORTO, Éderson Garin. Por um Conceito Constitucional de Contribuinte: Revisitando as Noções de Sujeição Passiva e Solidariedade no Âmbito do Direito Tributário. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: v.1, n.1, maio/jun. 1998, v.16, n. 96, mar./abr.2014, p. 111

⁴⁶NOGUEIRA, Rafael Coelho Pacheco, Aspectos gerais e polêmicos do imposto sobre a propriedade territorial urbana, **Revista direito tributário atual**, n. 45, p. 382-401. São Paulo: IBDT – Instituto brasileiro de direito tributário, 2º semestre de 2020. Quadrimestral.

integrativos da *ratio decidendi* que formataram o Tema 122 do Superior Tribunal de Justiça, e sendo assim, apenas os princípios constitucionais diretamente vinculados a esse objetivo serão abordados com mais extensão, sem prejuízo de uma exemplificação de outros princípios constitucionais que desenham o perfil do IPTU, sob pena de uma divagação teórica desnecessária e desfocada.

Os princípios, sejam ou não constitucionais, em qualquer ciência, como bem acentua CARRAZZA⁴⁷, é começo, base de estruturação, e se presume que estejam sempre em um patamar de destaque, é “a pedra angular de qualquer sistema”.

Os princípios constitucionais formam uma constelação, onde cada um representa uma estrela com luz própria, mas que se integram como sistema único, um vetor de fonte normativa vertical, sob o qual todas as normas infraconstitucionais encontram suas diretrizes.

O que se quer dizer com isso é que o princípio da legalidade tributária, por exemplo, estabelece que nenhuma obrigação tributária pode ser exigida sem lei anterior que a defina, e com isso se legitima o princípio da isonomia tributária, porque a lei sempre será aplicada para todos, indistintamente, o que decorre na obediência aos princípios da moralidade e republicano, com olhar obrigatório para o princípio que veda cobrança de tributo com efeito confiscatório, e assim, conseqüentemente, se aplicará o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual, todo tributo levará em consideração, sempre que possível, a capacidade econômica do contribuinte, respeitando-se também as previsibilidades, como os princípios da irretroatividade e anterioridade, sem perder o horizonte da praticabilidade tributária, como instrumento de eficácia da atividade do estado fiscal.

O princípio republicano aplicado ao IPTU se funda basicamente na garantia de uma tributação igualitária e justa, como resultado da forma de governo que preceitua o estado democrático de direito, previsto textualmente no art. 1º da Carta Magna de 1988.

O princípio do federalismo é importante para o IPTU, pois tendo o constituinte da Carta de 1988 eleito os municípios como ente estatal competente para instituí-lo, cristalizou em norma originária a descentralização do poder tributário da União, como característica própria do regime de estado federal, ampliando a autonomia municipal, não só no espectro tributário, pois tem ampla liberdade para fixar a alíquota e a base de cálculo do IPTU, como também político, administrativo e financeiro, segundo dicção, v.g. dos arts. 29, 30, 156 e 182, todos da CF/88, configurando-se como legítimo responsável pela realização da função social da propriedade.

⁴⁷CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 31

Segundo COSTA,⁴⁸ no Brasil há uma feição peculiar da forma de estado, pois o federalismo se apresenta com a existência de tríplice ordem jurídico-política, ao passo, que diferentemente do formato mais comum, que é a divisão entre União e Estados-Membros, apresenta-se o Município como um ente politicamente autônomo, o que resulta na importância do princípio decorrente do Federalismo, que é o princípio da autonomia municipal.

O princípio da autonomia municipal, como subprincípio do federalismo, tem seu relevo no exame de questões pertinentes ao disciplinamento de matéria da alçada federal, como aquelas reservadas à lei complementar (art. 146, inc. III, alínea “a” da CF/88, conforme alerta COSTA,⁴⁹ revestindo-se esse princípio como um mecanismo de proteção dos entes municipais contra as guerras fiscais, pois restam dotados de ampla autonomia, equilibrando-se a tripartição do federalismo brasileiro.

O princípio da moralidade é de sobremaneira importância em qualquer relação tributária, e aplicável com ênfase ao IPTU, diante dos milhares de entes municipais com legitimidade de instituir a exação, e por isso, é um norte balizador de todos os entes municipais. Está previsto no art. 37 do Texto Constitucional de 88, e traz em si vários predicados implícitos, como a probidade, a lealdade, a confiança, a legitimidade, boa-fé, e a própria perseguição do Estado pela justiça social.

O princípio da irretroatividade está previsto no Art. 150, inc. III, alínea “a”, que garante a impossibilidade de tributar (instituir ou aumentar tributos) sobre fatos geradores passados, leia-se, antes da vigência da lei que os houver criado ou majorado.

Sobre esse princípio, que se aplica sempre em benefício do contribuinte, logo, para desonerá-lo não há qualquer vedação, desse modo, torna-se válido reproduzir entendimento de RÁO:⁵⁰

Nenhuma dúvida existe, nem pode existir, sobre as relações anteriormente e totalmente consumadas, isto é, as que se extinguíram durante a vigência da norma anterior, produzindo todos os efeitos que lhe eram próprios: a nova norma jurídica jamais poderia alcançar, para alterá-los ou destruí-los, os fatos, os atos, os direitos deles resultantes e seus efeitos praticados e esgotados sob o império da norma antiga (...) porque o que foi feito, feito está para sempre e por não ter feito não pode ser havido.

⁴⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 87

⁴⁹ *Ibid*, p. 88

⁵⁰ RÁO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos**. 5. ed. anotada e atual. por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 363

Pela lição doutrinária nenhuma norma deve inovar os fatos, atos ou relações jurídicas pretéritas, e com um olhar focado nas exações fiscais, esse rigor deve ser ainda maior, sob pena de atingir outros postulados constitucionais-tributários, como a transparência, a “não-surpresa” e o próprio princípio da segurança jurídica.

Pelo princípio da anterioridade tributária compreende-se a vedação de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, segundo dicção do art. 150, inc. III, alínea “b” da CR (Constituição da República).

Para a hipótese do presente estudo torna-se desnecessária a referência detalhada acerca dos desdobramentos do princípio da anterioridade em *genérica*, *especial* e *nonagesimal*, contudo, para desenvolvimento do raciocínio, faz-se válido justificar que para o IPTU é aplicado o que a doutrina predica de princípio da anterioridade *genérica* e *especial*, sendo essa última, com ressalva.

Essas modalidades *genérica* e *especial* entrecruzam-se, e na linguagem de COSTA,⁵¹ acrescem um prazo, constituindo garantia mínima de programação do contribuinte para o ônus tributário imposto pelo Estado.

No caso do IPTU o contribuinte terá no mínimo noventa dias, acaso a lei que institua ou majore a alíquota do tributo seja publicada no último dia do exercício financeiro, podendo ser até mais, acaso essa mutação legislativa decorra de lei editada em data anterior.

Mas, vale ressaltar que o Art. 150, §1º da Carta Política Nacional de 1988 fez exceção a base de cálculo do IPTU, quanto ao princípio da anualidade “*especial*”, ou seja, será possível o contribuinte do IPTU ser surpreendido com edição que majore a base de cálculo (valor venal do imóvel) no último dia do exercício financeiro, com vigência no primeiro dia útil do exercício seguinte.

Cada princípio norteador do IPTU e vinculado ao “*problema-pesquisa*” será detalhado em subitens a seguir nominados, com a especificidade própria de cada um, na pretensão de se construir bases teóricas e principiológicas para compreender a legitimidade singular ou solidária dos múltiplos contribuintes do IPTU previstos no art.34 do CTN, segundo um critério subjetivo eleito de “*facilidade do procedimento de arrecadação*” definido no Tema 122 do STJ.

⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 95.

1.2.1 Princípio da igualdade tributária

O princípio constitucional da igualdade tributária está consagrado nos art. 5º, inc. I e 150, inc. II, e se traduz na garantia de “vedação” a instituição de tratamento desigual entre pessoas físicas ou jurídicas, e contribuintes, que se encontrem em situação equivalente.

Esse princípio encontra respaldo no princípio republicano insculpido no art. 1º, *caput*⁵² da Constituição Federal, conforme assevera NOGUEIRA⁵³, no que se deposita a confiança na República como defensora inegociável dos direitos dos seus cidadãos, especialmente no que tange a garantia da isonomia.

O princípio da igualdade ou isonomia tributária se prescreve no art. 150, inc. II da CF, e espelha preliminarmente com outro princípio, o da generalidade da imposição, exigindo um mesmo regime jurídico e paridade, sem privilégios de classe, como acena LIMA NETO.⁵⁴

Ainda segundo LIMA NETO⁵⁵ o princípio da isonomia, em uma segunda acepção, trataria a igualdade não apenas como uma representação formal perante a lei, mas sim configuraria uma igualdade material, “igualdade na lei que tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei.”

Tratando sobre o tema e voltado ao objeto dessa pesquisa, MACHADO⁵⁶ acentua que o princípio da igualdade sob uma visão formalista, e dirigido ao aplicador da lei, se apresentaria como um significado apenas em caráter hipotético da norma, logo, uma vez realizada a hipótese normativa, a consequência deveria ser igual, como p.ex., se “a norma estabelece que quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto, o imposto é devido, seja qual for o proprietário do imóvel, em cada caso.”

É de grande relevo a percepção de COSTA⁵⁷ quanto a aplicação do princípio da isonomia(igualdade) tributária no sentido formal, pois expressa as “*legítimas discriminações autorizadas aos legisladores*”, permitindo assim que o tratamento desigual seja um retrato da “*busca da realização de justiça*”.

⁵² Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constitucao/constitucao.htm Acesso em 04/11/2022.

⁵³ NOGUEIRA, Rafael Coelho Pacheco. Aspectos gerais e polêmicos do imposto sobre a propriedade territorial urbana. **Revista direito tributário atual**, n. 45, p. 382-401. São Paulo: IBDT – Instituto brasileiro de direito tributário, 2º semestre 2020. Quadrimestral, p. 385

⁵⁴ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 192

⁵⁵ *Ibid*, p. 192

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, 38

⁵⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 85

No caso da múltipla identidade de contribuintes do IPTU prevista no art. 34 do CTN, deverá o aplicador da norma, a partir da situação jurídica concreta que visualize uma relação material entre o possuidor com *animus domini* e a propriedade, compreender que o imposto deverá ser cobrado desse possuidor, pois é o único a obter vantagem econômica do imóvel, diferentemente do proprietário, não mais detentor da posse ou do exercício dos seus demais atributos sobre a propriedade (dispor, reaver ou protege-la). A hipótese é diversa quando o proprietário detém o domínio pleno da propriedade.

Se de outra forma for a escolha do sujeito ativo da NJT quanto ao sujeito passivo, certamente se imputará um tratamento igual entre pessoas em desiguais condições, ou seja, proprietário é, na dicção do art. 1.225 do CC, aquele que pode usar, gozar, dispor e proteger ou reaver a coisa que lhe pertence, e extraindo-lhe quaisquer dos seus atributos, não poderá ser equiparado a proprietário, logo, não tem legitimidade para ser contribuinte do IPTU, sob pena de ser uma cobrança inconstitucional, sob o olhar da inobservância do princípio da isonomia tributária.

Nesse sentir, tratando sobre os preceitos inerentes a isonomia tributária como garantia constitucional, PORTO⁵⁸ sustenta a necessidade de que o sujeito passivo da relação obrigacional-tributária tenha sua identificação “*intimamente ligada com as normas constitucionais*” (Art. 150, II da CF).

PORTO⁵⁹ é categórico em negar a condição de que “*determinada pessoa seja considerada contribuinte e outra que está em situação equivalente e praticou conduta idêntica não o seja*”. Ora, ao revés, se o sujeito passivo do IPTU (critério pessoal) está umbilicalmente vinculado ao imóvel (critério material), não é crível estabelecer um tratamento igualitário na eleição do sujeito passivo, dentre aqueles identificados no art. 34 do CTN, se só um deles guarda conduta que perfaça a hipótese de incidência da NJT.

Corroborando com a doutrina reproduzida de PORTO, e sob um olhar diferente, mas seguindo a mesma linha mestra de entendimento, o princípio da isonomia tributária guarda estreita conexão ao princípio da capacidade contributiva, apesar de diversos.

Uma vez já descritos os elementos que integram a *h.i.* (hipótese de incidência) da RMIT do IPTU, a capacidade contributiva parte da premissa de uma extração mínima de riqueza do patrimônio tributado que deverá estar vinculado ao contribuinte (proprietário,

⁵⁸ PORTO, Éderson Garin. Por um Conceito Constitucional de Contribuinte: Revisitando as Noções de Sujeição Passiva e Solidariedade no Âmbito do Direito Tributário. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: v.1, n.1, maio/jun. 1998, v.16, n. 96, mar./abr.2014, p. 115

⁵⁹ *Ibid*, p. 115

detentor do domínio útil ou detentor da posse com *animus domini*), como beneficiário dessa presunção de riqueza.

Ora, para que a exigência do IPTU seja consentânea a ordem constitucional, especialmente em respeito ao princípio da isonomia tributária, o contribuinte deverá receber o tratamento igual a sua condição equiparada a de outro proprietário, e para os fins tributários, o conceito de proprietário não poderá ser diferente daquele já disciplinado no art. 1.225 do CC, sob pena de malferir o que assentado no art. 110 do CTN.

Se o proprietário não mais detém os atributos que o qualifica a essa condição como contribuinte, pois sequer aquele patrimônio é uma presunção de fonte de riqueza, não poderá ser equiparado, p.ex., ao enfiteuta, detentor do domínio útil, pois guardam em si qualificativos diversos, passando esse a ser o contribuinte, diante do vínculo entre o critério pessoal (detentor do domínio útil) e o critério material (domínio útil do imóvel), sob pena de malferir o princípio da igualdade entre contribuintes equivalentes, ou especificamente denominado isonomia tributária formal.

1.2.2 Princípio da legalidade tributária

Outro princípio de grande importância e pertinência temática é o da Legalidade Tributária ou “*estrita*”, que se consubstancia na garantia de que nenhum dever tributário será exigido sem prévio estabelecimento em lei (Art. 5º, inc. II da CF), corporificando-se assim o estado democrático de direito.

Se já não bastasse essa garantia geral de liberdade e proteção dos direitos individuais e patrimoniais do art. 5º, inc. II da CF, o texto constitucional tratou de dispor de forma ainda mais expressa a garantia de “*vedação*” do Estado (*lato sensu*) exigir ou aumentar tributo sem lei anterior que o defina (Art. 150, inc. I da CF).

O princípio da legalidade é a luz que melhor reflete o Estado Democrático de Direito, na medida em que “*afiança os direitos fundamentais contra o arbítrio ou a livre discricionariedade dos governantes*”, como assim descreve COSTA⁶⁰, protegendo os cidadãos quanto à integridade da vida, da liberdade e do patrimônio.

⁶⁰ COSTA, Maria Cristina da. O Limite temporal para o exercício do direito de repetição de indébito em face da decisão de inconstitucionalidade. *In*: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe; FEITOSA, Raymundo Juliana. **Direito Tributário e processo administrativo aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 141

Esse princípio carrega em si a própria fixação da segurança jurídica nas relações tributárias, garantindo a previsibilidade e confiança nas instituições normativas e autoridades fiscais, reproduzindo um ambiente social seguro e estável.

Se há no art. 34 do CTN uma previsibilidade de que quaisquer dos sujeitos ali elencados poderão configurar como contribuintes do IPTU, seja na qualidade de proprietário ou de detentor do domínio útil, ou ainda da posse com *animus domini*, o que se espera da autoridade fiscal é o respeito ao princípio da legalidade.

O princípio da legalidade tributária está vinculado a vontade constitucional de que todos os elementos estruturantes da norma tributária (RMIT) guardem consonância com a lei maior, sob pena de violar o que ÁVILA⁶¹ define como “determinabilidade fática”, que se circunscreve na necessária precisão do texto normativo como forma de impedir significados distorcidos, que venham a embaralhar o intérprete na aplicação da lei em descompasso com os ditames constitucionais.

No caso específico do IPTU, em que a CF no seu art. 156, inc. I, conforme já mencionado anteriormente, delegou aos entes municipais a competência para instituí-lo, torna-se ainda mais determinante a estrita observância do princípio da legalidade consentâneo aos descritivos constitucionais.

No dizer de PORTO⁶², essa delegação legislativa conferida pela Constituição aos entes da federação deverá guardar em si, para ser validamente exercida, uma congruência na *h.i.* (hipótese de incidência) a ser editada pelo poder legislativo e a regra de competência do Texto Constitucional Superior que lhe conferiu.

Se a *h.i.* do IPTU, conforme competência constitucional, está correlacionada ao instituto de direito privado denominado “propriedade”, mesmo com uma acepção ampla que abrange demais direitos reais, como o domínio útil e a posse com *animus domini*, como será tratado com melhor especificidade em tópico apropriado, não será constitucional qualquer construção normativa que derive do eixo central da delegação de competência.

Nesse sentir, CARRAZZA⁶³ sobreleva o princípio da legalidade como um garantidor imprescindível para “*garantia cabal e solene*” de outras garantias constitucionais, como p.ex. da proteção da propriedade privada, e que sem ele não haveria a certeza de que só a lei pode

⁶¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 300

⁶² PORTO, Éderson Garin. Por um Conceito Constitucional de Contribuinte: Revisitando as Noções de Sujeição Passiva e Solidariedade no Âmbito do Direito Tributário. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: v.1, n.1, maio/jun. 1998, v.16, n. 96, mar./abr.2014, p. 109

⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 213-214.

majorar ou criar tributos, afastando a mínima tentação do livre arbítrio arrecadatório do Estado-fiscal.

Para SCHOUERI⁶⁴ o princípio da legalidade em matéria tributária previsto no art. 150, inc. I da CF não se contenta em apenas vedar a criação ou o aumento do tributo por força de lei, mas é necessária que toda a regra-matriz de incidência tributária decorra de lei.

Observe a importância e grau de significado da expressão clara, objetiva e absolutamente inteligível dos *signos* que componham o texto legal, sob pena de não se configurar o estrito respeito ao princípio da legalidade e oportunizar abstrações inconstitucionais do aplicador da norma.

Esse princípio denominado também de *legalidade estrita*, apesar de se assemelhar e ser por muitas vezes referenciado ao da *tipicidade penal*, é ainda mais rigoroso e vigoroso, e assim justifica COELHO⁶⁵:

Comparada com a norma de Direito Penal, verifica-se que a norma tributária é mais rígida. No Direito Penal, o *nullum crimen, nulla poena sine lege* exige que o delito seja típico, decorra de uma previsão legal precisa, mas **se permite ao juiz**, ao sentenciar, a dosimetria da pena, **com relativa liberdade**, assim como **diminuir e afrouxar a pena** a posteriori. No Direito Tributário, além de se exigir seja o fato gerador tipificado, o dever de pagar o tributo também deve sê-lo em todos os seus elementos, pois aqui importantes são tanto a previsão do tributo quanto o seu pagamento, baseado nas fórmulas de quantificação da prestação devida, e que a sociedade exige devam ser **rígidas e intratáveis**. (grifos próprios)

No mesmo sentido do Prof. Sacha Calmon Coelho ter sido taxativo quanto ao rigor da *legalidade tributária* se sobrepôr ao da *tipicidade penal*, é de extrema pertinência ressaltar a preocupação de FERNANDES⁶⁶ sobre “um direito penal tributário que sobrepõe interesses arrecadatórios a garantias individuais” pois para ela “avança um limite não permitido pela ordem constitucional.”

Observa-se assim, diante da evidência da previsão constitucional de higidez quanto a vertente de linguagem do texto normativo das leis tributárias, que não há, pelo menos no olhar de significativa corrente doutrinária anteriormente citada, a possibilidade de flexibilização ou discricionariedade quanto a vinculação da descrição por lei de todos os critérios da

⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, Livro digital (E-pub) p. 291

⁶⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 9. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 220.

⁶⁶ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques; MENDES, Gilmar; BUONICORE, Bruno Tadeu; RIBEIRO, Juliana Queiroz. Reflexões sobre a Criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, vol. 167/2020, p.129-147, Thomson Reuters, Maio/2020, p. 6

regra-matriz de incidência tributária, seja o sujeito ativo, a base de cálculo, a alíquota, o sujeito passivo, e a materialidade.

A partir da estratificação do princípio da *legalidade estrita*, que exige como proteção de sua integridade rígida construção normativa com critérios objetivos, oportuna é a lição de CARVALHO⁶⁷ quando indica que os contribuintes do IPTU descritos no art. 34 do CTN só serão qualificados nessa condição no exato instante indicado pela lei do município.

E assim conclui: “Verificado o perfeito enquadramento em tal hipótese, surge o liame segundo o qual aquele sujeito deve recolher o tributo à municipalidade, (...)”.

Diante da percepção comum de todos os doutrinadores citados, é possível concluir que a NJT muncípe, decorrente da delegação constitucional (Art. 156, inc. I da CF) para instituir e eleger o sujeito passivo do IPTU, tem os seus moldes descritos no próprio texto da Carta Magna (Art. 146, inc. III, alíneas “a” e “b”), logo, não é qualquer critério material e pessoal que poderão ser eleitos pelo legislador municipal, ao revés, o figurino legal deverá guardar estreita obediência aos limites impostos pelo princípio constitucional da *legalidade estrita*.

1.2.3 princípio da capacidade contributiva

Princípio constitucional de relevante influência no objeto dessa pesquisa é o da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º do CTN, que elege o predicado da pessoalidade como elemento central de sua aplicação, ou seja, ao revés dos impostos classificados como reais, esse princípio adota o sujeito como seu destinatário.

O princípio da capacidade contributiva reflete, nos próprios termos literais da escrita constitucional, a personalização do tributo segundo os adjetivos da capacidade econômica do sujeito passivo, para que não se exija um tributo com feições de confisco, pois segundo apregoa CARRAZZA⁶⁸ o princípio da não-confiscatoriedade contido no art. 150, IV, da CF deriva do princípio da capacidade contributiva.

O tratamento constitucional desse princípio vinculado ao IPTU aponta inicialmente como destinatário o legislador municipal, pois eleito pelo texto constitucional (Art. 156, inc. I) como legítimo para instituí-lo, e nessa função, deve imprimir, *in abstracto*, um caráter pessoal).⁶⁹

⁶⁷CARVALHO, Paulo de Barros. As regras-matrizes de incidência do ITR e do IPTU: análise dos principais critérios distintivos. Direito Tributário em Questão: **Revista da FESDT**, N. 6, p. 209-222. Porto Alegre, / Fundação Escola Superior de Direito Tributário, jul.dez. 2010, p. 214

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 86.

⁶⁹ *Ibid*, p. 79

E nesse sentir, dentro de sua função normativa delegada pelo poder constituinte, caberá ao legislador munícipe descrever os fatos que façam “presumir que quem os pratica, ou por eles é alcançado, possui capacidade econômica, ou seja, os meios financeiros capazes de absorver o impacto deste tipo de tributo.”⁷⁰

Já se tratou no item que descreveu a natureza jurídica do IPTU a importante classificação dos impostos em *reais* e *pessoais*, trazendo posicionamento do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento acerca da vedação da cobrança do IPTU sob o regime da progressividade, quando então consolidou a classificação do IPTU como um imposto eminentemente de caráter *real*.

A doutrina reproduzida no referido item também não vacilou sobre essa classificação, apesar de corrente seguida por respeitáveis juristas que opinam pela ausência de dogmática jurídica na classificação, e de outros que identificam o caráter pessoal em todas as espécies tributárias, sob o principal argumento de que as relações jurídicas são formadas por pessoas, e que nunca uma *coisa* configurará em um dos pólos.

Pois bem, tudo isso já foi anteriormente tratado, apresentadas as correntes doutrinárias e evidenciado o posicionamento da mais alta corte do país, que *normatizou* a classificação, se assim pode ser dito quando uma linguagem decisória se reveste de um comando imperativo a todos os destinatários do ordenamento jurídico, ou seja, *erga omnes*.

A importância desse princípio no objeto desta pesquisa se concentra na percepção teleológica de vinculação da classificação do IPTU como um imposto *real* no momento da RMIT, ou seja, se a capacidade contributiva reproduz a abstração do proveito econômico do critério material da RMIT do IPTU, legitimando assim o contribuinte eleito.

Se não há dúvida alguma que na fixação do critério pessoal da RMIT é possível a norma prever a coexistência de mais de um contribuinte, o que falta pesquisar, e assim será feito em tópico específico, mais adiante, (item 3.3.1) é se há um vínculo umbilical entre o critério material e pessoal como pressuposto da completude da RMIT.

A doutrina de COSTA⁷¹ revela duas facetas do princípio da capacidade contributiva, como sendo aquela *absoluta ou objetiva*, ou, por outro lado, *relativa ou subjetiva*. A primeira quando se está diante de um evento que se revele através da exteriorização de riqueza, e nesse sentir, aponta para a existência “de um sujeito passivo em potencial”, como p.ex., ser proprietário de imóvel, exemplificando-se, pois, a hipótese de um imposto real.

⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p.79-80.

⁷¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 103

Já a capacidade contributiva *relativa ou subjetiva*, “reporta-se a um sujeito individualmente considerado”, ou seja, estar a se referir ao imposto pessoal, pois a aptidão de contribuir se vincula às possibilidades econômicas daquela determinada pessoa.

Partindo-se da premissa que o IPTU é um imposto real, seja porque assente em doutrina respeitável, como pelo entendimento fixado no STF, forçoso é admitir que o princípio da capacidade contributiva se aplicará ao contribuinte na medida em que exista uma relação de presunção de riqueza direta com a *h.i.*, ou seja, é irrelevante sua condição econômica pessoal, ao se considerar que a obrigação tributária sempre acompanhará a coisa, e não a pessoa.

Se o art. 34 do CTN define que vários poderão configurar como contribuintes do IPTU, a partir dos seus predicados, ou seja, proprietário, detentor do domínio útil, ou exercente da posse com *animus domini*, será considerada inconstitucional a exigência do imposto de contribuinte na qualidade de proprietário, se ele não estiver na condição presuntiva de auferir renda do imóvel tributado, pois em desarmonia com o princípio da capacidade contributiva.

MACHADO⁷² ressalta a grande relevância da interpretação econômica, ao ponto de ele configurar a relação econômica como subjacente da relação jurídica tributária. Cita, inclusive, que apesar de não aprovado, fez parte do Anteprojeto do atual CTN, elaborado por Graça Aranha e Rubens Gomes de Souza, a hipótese da interpretação da legislação tributária aplicável não só as situações jurídicas, como também sobre situações que reproduzissem resultados equivalentes, referindo-se no contexto, à importância do aspecto econômico no significado da norma.

O que se pretende deixar claro nessa pesquisa científica é que não há como desassociar de um imposto real como o IPTU o princípio da capacidade contributiva sob a face vinculativa de uma capacidade econômica do contribuinte com a presunção de extração de riquezas da propriedade tributada, sob pena de se configurar um tributo inconstitucional.

1.2.4 Princípio da praticabilidade tributária

Esse princípio se baseia na efetividade, através da utilização de meios simplificados para a obtenção do desiderato do Estado-Fiscal, que é arrecadar de forma eficiente, proporcionando aos administrados meios hábeis de adequação para cumprimento das obrigações tributárias.

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 114

O princípio da praticabilidade ou praticidade tributária pode ser apresentado com a seguinte formulação, nos dizeres de COSTA:⁷³ “as leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado, (...)”, que seria o cumprimento pelos administrados, de forma simplificada e eficaz, com a pretendida arrecadação tributária.

O art. 146, inc. II, alínea “d” da CF/88 é um exemplo da previsão implícita desse princípio constitucional, quando delega à legislação complementar a disciplina sobre normas gerais em matéria tributária, para definição de tratamento diferenciado e favorecido para microempresas de pequeno porte, conforme exemplifica COSTA.⁷⁴

No caso específico do IPTU, e ainda mais centralizado no *problema-pesquisa*, o princípio da praticidade tributária aparentemente teve sua interpretação deformada na elaboração do Tema 122 do STJ, que fixou o critério subjetivo para eleição do sujeito passivo, sob o pragmatismo da facilitação do procedimento de arrecadação.

E diante da vontade natural do Estado-Fiscal de arrecadar para satisfazer os anseios próprios da coletividade, não é incomum que essa busca pela efetividade se convole em voracidade arrecadatória. ROCHA⁷⁵ adverte sobre o cuidado de manter a linha divisória entre praticidade arrecadatória e garantias do contribuinte, estabelecendo que: “Praticidade sim, mas dentro dos marcos constitucionais de exercício do poder tributário.”

Na realidade, volvendo-se a análise inicial sobre o feixe principiológico que norteia as relações jurídicas, mais especificamente as NJT, não há como permitir a aplicabilidade de qualquer princípio constitucional que por si só estanque a aplicação dos demais, ao passo que eles se somam, se relativizam ou se equalizam, mas não se eliminam.

Conforme leciona CARRAZA,⁷⁶ é bastante lógico que a tributação não seja instituída e operada em benefício único do Poder Público, nem tampouco de um determinado particular. E afirma categoricamente: “Seria um contrassenso aceitar-se, de um lado, que o povo outorgou a competência tributária às pessoas políticas e, de outro, que elas podem exercitá-la em qualquer sentido, até mesmo em desfavor desse mesmo povo.”

Além do mais, não é razoável, dentro de um sistema constitucional complexo, formatado sob princípios indicadores do conteúdo das NJT, que se permita a imposição de

⁷³ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 99

⁷⁴ *Ibid*, p. 99

⁷⁵ ROCHA, Sergio Andre. **Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2018, p. 142.

⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 71.

uma exação fiscal desconectada dos critérios dogmáticos, sobrelevando de forma arbitrária o interesse da arrecadação predatória em detrimento do estado democrático de direito.

Concluindo o estudo sobre o subitem que tratou dos princípios constitucionais norteadores do IPTU, é de fácil visualização observar aquilo que já afirmado logo no início do (subitem 1.2). Os princípios constitucionais formam uma constelação, e essa fonte coletiva de preceitos norteadores das relações jurídicas tributárias não pode ser ofuscada por interpretações dos operadores da norma, sob o fundamento extrajurídico de uma praticidade tributária deturpada (*facilitação do procedimento de arrecadação*).

1.3 Os múltiplos contribuintes do IPTU no CTN e na legislação municipal

O IPTU, conforme previsto no art. 34 do CTN, comporta três possíveis contribuintes, quais sejam, o proprietário do imóvel, como sendo aquele que é titular da propriedade segundo título aquisitivo registrado perante a serventia imobiliária; o detentor do domínio útil, ou seja, aquele que a depender da espécie da relação jurídica, usa ou usufrui do bem; e, por último, o possuidor a qualquer título, compreendendo-se, segundo doutrina e jurisprudência, exclusivamente aquele detentor da posse com intenção de ser dono.

Pois bem, antes de especificá-los conforme seus conceitos advindos do direito privado, respeitando-se as diretrizes dos arts. 109 e 110 do CTN, tratar-se-ão sobre os conceitos do sujeito passivo direto (contribuinte) e sujeito passivo indireto (responsável tributário).

Ainda neste subcapítulo, após o estudo doutrinário identificador das características próprias do *contribuinte* e do *responsável tributário*, serão analisadas cinco legislações municipais naquilo que especificamente tratar sobre a indicação dos sujeitos passivos eleitos.

Tratando então sobre os sujeitos passivos, define SCHOUERI,⁷⁷ não só o contribuinte, mas especialmente o responsável tributário capitulado no art. 128 do CTN, também tipificado como sujeito passivo na NJT, deve ser “alguém cujo vínculo com o fato jurídico tributário permita ser ele escolhido para a relação jurídica estabelecida”.

Nesse sentido FARIA⁷⁸ deixa bem evidente os predicados que distinguem os institutos jurídicos do *contribuinte* e do *responsável tributário*, e para exemplificar cita a hipótese do

⁷⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Responsabilidade tributária** / [coordenador Ives Gandra da Silva Martins ; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves]. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais : Centro de Extensão Universitária – CEU, 2011. – (Pesquisas tributárias. Nova série ; 17), p. 142

⁷⁸ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Código Tributário Nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS / coordenador Vladimir Passos de Freitas. -- 8. ed.-- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 650

contribuinte do imposto de renda, como sendo aquele que auferir a renda, pois nele se personaliza a pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato gerador da imposição.

Por outro lado, exemplificando a condição do *responsável tributário*, cita FARIA⁷⁹ a hipótese do imposto que é retido na fonte, onde a lei, por conveniência e simplificação para melhor efetividade na arrecadação, imputa a um terceiro a obrigação de responsável pelo pagamento do tributo, configurando-se dessa forma o sujeito passivo da relação.

Ainda no desenvolvimento de raciocínio sobre sujeito passivo, FUNARO⁸⁰ define o *contribuinte*, na acepção do art. 121, parágrafo único, I do CTN, como *sujeito passivo direto*. E ele complementa, pontuando o contribuinte como aquele que tenha participado ativamente na relação jurídica na condição de principal interessado.

ATALIBA⁸¹ lecionava no sentido de que: “o sujeito passivo (direto) do tributo estaria implicitamente designado na Constituição, não tendo o legislador liberdade para eleger pessoa diferente”. Para ele o contribuinte seria o “destinatário constitucional tributário”.

Considerando a definição de responsável tributário do inc. II do art. 121 CTN, não há muita dificuldade em concluir que nenhum dos sujeitos elencados no *caput* do art. 34 do mesmo CTN se enquadram nessa condição, tendo em vista que fica claro pela leitura do texto normativo que quaisquer daqueles sujeitos possuem uma relação direta e pessoal com o bem imóvel, que seria o critério material da obrigação tributária.

Não há dúvida que é possível a múltipla sujeição passiva, e que caberá ao legislador ordinário definir o contribuinte, mas FUNARO⁸² deixa claro que mesmo nas situações em que se enxergam mais de uma pessoa com capacidade contributiva, “por entrar em contato direto com o fato que deflagra a obrigação tributária...”, o legislador definirá o contribuinte com observância às normas gerais estabelecidas em lei complementar, notoriamente quando se tratar de impostos (CF, art. 146, III, a).

Consoante já referido na introdução desta pesquisa, a Súmula 399 do STJ, decorrente do Tema 122 firmado pela mesma Corte, estabeleceu que a definição da identidade do sujeito passivo do IPTU caberá a legislação municipal, contudo, essa delegação de competência não pode se desassociar das diretrizes constitucionais, que expressamente reservou a lei

⁷⁹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Código Tributário Nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS / coordenador Vladimir Passos de Freitas. -- 8. ed.-- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020, p.650.

⁸⁰ FUNARO, Hugo. **Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro** – As hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no código tributário nacional. Série doutrina tributária Vol. X, São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 54-55.

⁸¹ ATALIBA, Geraldo. Sujeição direta e indireta – Responsabilidade tributária – Destinatário legal tributário – Aspecto pessoal da hipótese de incidência. **Revista de direito público**, São Paulo, n. 29, maio-jun. 1974, p. 249.

⁸² *Ibid*, p. 56

complementar a disciplina das normas gerais sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Em arremate, PORTO⁸³ afirma que quando a Constituição da República delegou a competência tributária para instituir os tributos, “amalgamou o critério material da regra-matriz ao critério pessoal, estabelecendo um vínculo de pertinência entre o antecedente com o conseqüente da regra”.

Após explicitar que na regra legal do art. 34 do CTN há uma multiplicidade de sujeitos passivos, e que todos eles se configuram como *contribuintes*, não se confundindo com *responsáveis tributários*, e que há uma delegação de competência constitucional às entidades municipais para instituir o IPTU, além do entendimento sumular do STJ de que será a legislação ordinária municipal que identificará os sujeitos passivos, apresentar-se-á na sequência pesquisa por amostragem das normas tributárias municipais.

A investigação das legislações municipais disciplinadoras do IPTU foi elaborada por amostragem quantitativa e qualitativa, com os seguintes critérios pré-definidos: a) Ser uma capital; b) Corresponder a uma amostra por região; c) e Representar a maior arrecadação regional do IPTU nos anos de 2015 a 2019, segundo levantamento realizado pelo Ipea – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada⁸⁴.

A maior metrópole nacional do estado brasileiro é a cidade de São Paulo, que disciplina a exação do IPTU nos seguintes moldes da lei 6.989, DE 29 DE DEZEMBRO DE 1966⁸⁵:

Seção III
SUJEITO PASSIVO

Art. 9º Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Art. 10º

O imposto é devido, a critério da repartição competente:

I - por quem exerça a posse direta do imóvel, sem prejuízo da responsabilidade solidária dos possuidores indiretos;

II - por qualquer dos possuidores indiretos, sem prejuízo da responsabilidade solidária dos demais e do possuidor direto.

Parágrafo Único - O disposto neste artigo aplica-se ao espólio das pessoas nele referidas.

⁸³ PORTO, Éderson Garin. Por um Conceito Constitucional de Contribuinte: Revisitando as Noções de Sujeição Passiva e Solidariedade no Âmbito do Direito Tributário. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: v.1, n.1, maio/jun. 1998, v.16, n. 96, mar./abr.2014, p.

⁸⁴ IPEADATA. **Carta de Conjuntura – Número 48 – 3º Trimestre de 2020**. Disponível em <<http://www.ipeadata.gov.br/Default.aspx>>. Acesso em 19/11/2022, às 20:05

⁸⁵ SÃO PAULO. **Lei Complementar nº 6989/66**. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Goiânia e dá Outras Providências. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-sao-paulo-sp>>. Acesso em 09/11/2022, às 16:32.

Como se vê, a legislação da capital paulista reproduz no seu art. 9º os mesmos sujeitos passivos já previstos no art. 34 do CTN, e no seu art. 10º capitula as hipóteses de responsabilidade solidária dentre os detentores da posse direta e indireta.

A escolha do ente municipal através da sua repartição competente, mesmo que de forma genérica (Art. 10º, incs. I e II) elege o responsável pelo pagamento do IPTU como sendo aquele que “exerça a posse direta do imóvel” sem prejuízo da responsabilidade solidária “dos possuidores indiretos”, ou aqueles qualificados como “possuidores indiretos”, sem prejuízo da responsabilidade solidária “dos demais e do possuidor direto”.

Como se viu, o critério *objetivo* é o vínculo com a posse do imóvel, contudo, prevê de forma genérica e subjetiva a imputação ora para quem a detém de forma direta, com responsabilidade de quem a exerça de forma indireta, e vice-versa, ou seja, a norma descritiva, ao fim, nada define a título de RMIT, desconfigurando os próprios critérios dogmáticos do que seja *contribuinte e responsável tributário*, segundo a dicção dos arts. 34 e 121, inc. II do CTN.

O município de Goiânia, como amostragem da região centro-oeste, segundo os critérios pré-definidos anunciados, disciplina o tema através do seu código tributário, Lei Complementar 344⁸⁶, de 30 de setembro de 2021, assim disposto:

Art. 180. Contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, os cessionários ou seu possuidor a qualquer título.

Parágrafo único. São também contribuintes os promitentes compradores imitados na posse, os posseiros, ocupantes ou comodatários de imóveis pertencentes à União, Estados ou Municípios, ou quaisquer outras pessoas isentas do imposto ou a ele imunes.

Art. 182. Responde, solidariamente com o contribuinte, pelo crédito tributário contra este constituído, quem o suceda na propriedade, domínio útil ou posse do imóvel, ainda que realizada a sucessão depois de verificado o fato tributário imponível.

A legislação goianiense é novíssima, do final de 2021, mas não traz em seu corpo muita divergência do que já reproduzido em códigos municipais mais antigos, e no seu art. 180 define quem são os contribuintes, como um verdadeiro retrato fidedigno do art. 34 do CTN, com a especificidade do seu parágrafo único, ao identificar o promitente comprador *imitado na posse*.

No art. 182 traz a regra da solidariedade, e disciplina a responsabilidade por sucessão, o que também não diverge muito do que já posto no art. 130 do CTN.

⁸⁶GOIÁS. Lei Complementar nº 344/2021. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Goiânia e dá Outras Providências. Disponível em: <
https://www.goiania.go.gov.br/html/gabinete_civil/sileg/dados/legis/2021/lc_20210930_000000344.html . Acesso em 13/11/2022, às 18:00

O que há de relevante no código municipal de Goiânia para o objeto dessa pesquisa é o texto normativo que prevê o predicado utilizado ao substantivo *promitentes compradores*, que é o *exercício da posse direta*, ou seja, se estabeleceu na legislação municipal uma eleição com *critério objetivo*, que foi o exercício da posse direta por aquele que se reveste dos atributos do proprietário, notoriamente o *uso e gozo* do imóvel, com o exercício da defesa e *direito de reavê-lo*.

Observe que esse formato de descrição do sujeito passivo guarda inteira ressonância com o discurso dogmático de vários doutrinadores citados nessa pesquisa, quando se posicionaram acerca da obrigatoriedade do vínculo entre o critério material e critério pessoal da RMIT do IPTU.

Exemplificando a região sul, considerando a municipalidade de Curitiba como aquela de maior arrecadação do IPTU, tem-se no seu código tributário, disciplinado pela Lei Complementar 40⁸⁷ de 18 de dezembro de 2001, a normatização do IPTU nos seguintes termos:

Seção II

DA SUJEIÇÃO PASSIVA

Art. 34. O contribuinte do imposto é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor do imóvel.

Parágrafo Único. Quando um imóvel possuir mais de um proprietário, titular do domínio útil ou possuidor, o imposto será lançado, à critério da Administração, em nome de um destes, o qual assumirá a qualidade de responsável solidário tributário.

O texto do art. 34 do código municipal, coincidentemente de idêntica numeração do CTN, reproduz a mesma sujeição passiva do código nacional, contudo, vale destacar que no parágrafo único ficou estabelecido que haveria o regime de responsabilidade solidária entre os contribuintes, na hipótese de configuração de copropriedade, composse ou mais de um titular de domínio útil.

Não há qualquer inovação na legislação municipal curitibana quanto à eleição de outros sujeitos passivos além daqueles já descritos no CTN, logo, a interpretação do contribuinte deverá seguir o que defendido doutrinariamente nessa pesquisa científica, que é o vínculo material entre a *h.i.* e o sujeito passivo, vedando-se, assim, a eleição do contribuinte mediante um critério subjetivo com finalidade de facilitação da arrecadação.

⁸⁷ PARANÁ. Lei Complementar nº 40/2001. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Manaus e dá Outras Providências. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-curitiba-pr>>. Acesso em 10/11/22, às 10:30.

Exemplificando a legislação tributária da capital da região norte de maior arrecadação do IPTU, traz-se à colação o código tributário de Manaus, Lei nº 1.697⁸⁸, de 20 de dezembro de 1983, que assim disciplina o tema:

Art. 4º Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título.

§ 1º - Quando o adquirente de posse, domínio útil ou propriedade de bem imóvel já lançado for pessoa imune ou incerta, vencerão antecipadamente as prestações relativas ao imposto, respondendo por elas o alienante.

§ 2º - São responsáveis pelo pagamento do imposto definido neste artigo:

I - o título do direito de usufruto, de ou habitação;

II - o compromissário comprador;

III - o comodatário ou credor antipático;

IV - o adquirente do imóvel, pelos atributos devidos pelo alienastes, até a data do título translático da propriedade, do domínio útil ou da posse, salvo quando conste de escrituração pública prova de plena e geral quitação, limitada esta responsabilidade, nos casos de arrematação em hasta pública, ao montante do respectivo preço;

V - *omissis*

VI - *omissis*

VII - *omissis*

Observa-se nessa redação, além da identidade de texto do art. 34 do CTN no *caput* do art. 4º do código municipal, a variedade de responsáveis tributários elencados no seu parágrafo segundo, com destaque para a predicação do *compromissário comprador*, *comodatário*, *titular* do direito de usufruto.

A previsão do *credor antipático* no inc. III do parágrafo segundo do reproduzido Art. 4º do código de Manaus certamente foi fruto de equívoco redacional, que presumidamente pretendia capitular o credor *anticrético*, decorrente do instituto jurídico da anticrese.

O município de Manaus além de nominar outros critérios pessoais da RMIT do IPTU, criou um sujeito passivo no seu art. 4º, inc. IV, como sendo aquele adquirente do imóvel, fixando um critério temporal, transvestindo-se assim no instituto da sucessão, como disciplinado no art. 130 do CTN, pois ele divide a hipótese de incidência conforme o marco temporal da data do título translativo da propriedade, domínio útil ou da posse.

Restou bem clara a identificação de sujeitos passivos completamente destoantes da RMIT, conforme tratado com detalhamento (no item 1.3), como p.ex., os *comodatários*, e o direito real de garantia denominado *anticrese*, de pouco uso nas relações jurídicas, cuja posse direta exercida detém uma característica própria de garantia de uma dívida, a ser paga pela

⁸⁸ ACRE. Lei Nº 1697, de 20 de Dezembro de 1983. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Manaus e dá Outras Providências. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-manaus-am> >. Acesso em 10/11/2022, às 10:20.

percepção de rendas advindas da exploração das terras, ou seja, nem se configura o titular da propriedade e nem o titular de um direito real limitado.

Por fim, exemplificando a capital da região nordeste, transcreve-se o texto do código tributário de Salvador, Lei 7.186,⁸⁹ de 27 de dezembro de 2006, nos seus dispositivos relacionados ao critério material e pessoal da RMIT do IPTU, como se vê:

Seção I

Do Fato Gerador e da Incidência

Art. 60. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana IPTU 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.

Seção II

Do Contribuinte e Responsável

Art. 63. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

§1º Respondem pelo imposto os promitentes-compradores, os cessionários, os comodatários e os ocupantes a qualquer título do imóvel, ainda que pertencente à pessoa física ou jurídica de direito público ou privado isenta do imposto ou imune.

O art. 60 traduz praticamente o teor do art. 32 do CTN, e o art. 63 é uma cópia fiel do art. 34 do mesmo código nacional, mas inova em seu parágrafo primeiro, quando qualifica os sujeitos passivos: *promitentes-compradores, os cessionários, os comodatários e os ocupantes a qualquer título do imóvel*, além daqueles que usem ou explorem os bens de pessoas públicas imunes ou isentas da exação do IPTU.

O município soteropolitano, que representa a maior arrecadação do IPTU do nordeste, assim como vários outros entes municipais brasileiros, instituíram sujeitos passivos que não guardam a mínima observância com os preceitos constitucionais que norteiam o IPTU, elegendo contribuintes que não se vinculam direta ou indiretamente com a *h.i.*, como p.ex., os *comodatários e ocupantes a qualquer título do imóvel*, pois de visível constatação não refletirem os *signos* definidores do *proprietário, detentor do domínio útil ou titular do exercício da posse com animus domini*.

A legitimidade constitucional do legislador municipal para identificar o sujeito passivo tem limite formal e material, sendo pressuposto guardar pertinência de vínculo do *antecedente*(critério material) com o *consequente*(critério pessoal) da RMIT do IPTU.

⁸⁹BAHIA. Lei Nº 7.186, de 27 de Dezembro de 2006. Institui o Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador. Disponível em: <<https://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Arquivos/Cmt/LEI%20N%C2%BA%207.186-2006%20-%20C%C3%B3digo%20Tribut%C3%A1rio%20de%20Rendas%20-%2027.12.2006.pdf>>. Acesso em 19/11/2022, às 20:25.

1.3.1 Proprietário

O proprietário é um conceito de direito civil, e pode ser extraído do art. 1.228 do Código Civil⁹⁰, como sendo: “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”. Como se viu, não se define o que seja proprietário, mas quais os exercícios de direito que a lei lhe dispõe.

O Art. 34 do CTN elegeu em primeiro lugar na sua escrita redacional o proprietário, como sujeito passivo da obrigação tributária IPTU. Mas essa descrição normativa, segundo entendimento jurisprudencial objeto do *problema-pesquisa* e de parte da doutrina^{91,92}, não teria uma ordem de prioridade.

Contextualizando e enriquecendo esse posicionamento doutrinário, BARRETO⁹³ entende que a sujeição passiva direta contempla todo aquele que exerce os atributos da propriedade, seja de forma plena ou parcial, destacando que é sob esse prisma que se visualizará o *substrato tributável*, podendo a autoridade administrativa optar de forma livre entre o proprietário ou o possuidor, segundo o procedimento que melhor facilite a arrecadação.

Por outro lado, entende de forma diametralmente oposta MACHADO,⁹⁴ que estabelece uma escala de prioridade, com anulação de um contribuinte pelo outro, a depender da relação material existente, nos seguintes termos:

Havendo proprietário, não se cogitará de titular do domínio útil, nem de possuidor. Não havendo proprietário, seja porque a propriedade está fracionada, ou porque não está formalizada no registro competente, passa-se a cogitar da segunda figura indicada, vale dizer, do titular do domínio útil. Se for o caso de imóvel sem propriedade formalizada, contribuinte será o possuidor a qualquer título.

A razão lógica de MACHADO faz todo sentido, porque não há como conceber uma escolha subjetiva do sujeito passivo sem perpassar por todo um critério dogmático construído desde as normas constitucionais até todos os elementos estruturantes da RMIT do IPTU, sob pena de visivelmente se instalar um caos tributário, em que o sujeito ativo será o definidor do sujeito passivo pelo motivo tentador da *facilitação da arrecadação*.

⁹⁰ BRASIL, **Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002**, institui o Código Civil. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm Acesso em 07/12/2022.

⁹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 238.

⁹² MARTINS, Ives Gandra. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro, Forense, 2001, p.738.

⁹³ BARRETO, Aires F. Imposto predial e territorial urbano. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**, São Paulo, 2º vol. 5ª. ed., p. 318

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. vol. I., São Paulo, 2003, p. 354.

Nesse sentir, FERNANDES,⁹⁵ ao comentar o art. 34 do CTN, preceitua que a vertente de linguagem que se apropria a constituição federal e o CTN para sujeitar a propriedade à hipótese de incidência do IPTU é correspondente à propriedade plena, com os poderes do domínio, e assinala: “Transferido o domínio útil ou a posse a outrem, ou mesmo com a perda da posse, a propriedade, destituída desses atributos, não poderá se sujeitar ao imposto”.

E ainda seguindo essa corrente dogmática para fixação do critério pessoal da RMIT do IPTU, ALVES⁹⁶ discorda do Prof. Aires Barreto, pois para ela o substrato da tributação pelo IPTU é a vantagem econômica auferida em decorrência do imóvel, portanto, sob esse olhar, o legislador municipal teria sua escolha do sujeito passivo vinculada a esse critério.

É a partir dos institutos de direito civil, utilizados pela norma tributária, com os contornos prescritos nos arts. 109 e 110 do CTN, que se torna possível qualificar o proprietário conceituado no direito privado como o contribuinte eleito pela NJT.

Nesse sentir, CLEMENTINO⁹⁷ esclarece que a principal finalidade do art. 109 do CTN é estabelecer a autonomia dos efeitos tributários, mesmo que do direito privado se empreste determinados conceitos em toda a amplitude semântica. Mas ele faz uma ressalva: “No silêncio, a acepção semântica do conceito, advinda do direito privado, é conservada em sua inteireza”.

Além disso, não há conhecimento na doutrina ou jurisprudência acerca de eventual norma tributária que tenha se utilizado de qualquer conteúdo próprio para desconfigurar a acepção semântica do conceito de proprietário, advindo do direito privado, para configurar sua condição como contribuinte do IPTU. Ao revés, há um silêncio completo.

Sendo assim, a interpretação semântica do conceito de proprietário deve ser extraída do direito civil, o qual define como aquele que exerce as faculdades dela decorrentes, inclusive o direito de protegê-la e reavê-la. A materialidade decorre de um comportamento de determinada pessoa, e o sujeito passivo decorre da consequência daquele comportamento descrito.

Por isso a importância do estudo sobre a origem constitucional desse *signo*, que se concebe a partir do exercício dos atributos da propriedade, pois o art. 156, inc. I da CF tratou textualmente da expressão propriedade, e não mais outra acepção transcrita, ou seja, não

⁹⁵ FERNANDES, Odmir. **Código Tributário Nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS / coordenador Vladimir Passos de Freitas. - 8. ed. – São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020, p.158.

⁹⁶ ALVES, Anna Emilia Cordelli. **Comentários ao código tributário nacional** / Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe, coordenadores – São Paulo: MP Editora, 2005, p. 296.

⁹⁷ CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. **Código Tributário Nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS / coordenador Vladimir Passos de Freitas. - 8. ed. – São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 598.

tratou do *domínio útil* ou a *posse* como critério material do IPTU, logo, em um primeiro olhar, estar-se-ia essa extensão em contraponto ao que vedado pelo art. 110 do CTN.

Em primeiro momento, até surgiu divergência interpretativa quanto a legitimidade de ampliação do fato gerador do IPTU pela legislação infraconstitucional (art. 34 do CTN) além da definição emprestada do direito privado do que seria propriedade, contudo, o aparente conflito foi dissipado.

Dispôs o art. 156, inc. I da Carta Magna Federal que caberia aos municípios a instituição de impostos sobre *propriedade predial e territorial urbana*, e considerando que o CTN foi recepcionado como se lei complementar fosse, coube-lhe cumprir o papel disciplinador das normas gerais em matéria de legislação tributária, vestindo-se das regras ditadas no art. 146, III, alínea a.

O questionamento pós novo tecido constitucional de 1988 nasceu exatamente do fato que o instituto de direito privado denominado *propriedade* tem contornos próprios que não permitiriam uma interpretação tão extensiva, como assim dispôs o art. 34 ao prever como critério material da RMIT do IPTU também o *domínio útil* e a *posse*.

O tema foi amplamente superado, e tem-se nas palavras de MACHADO SEGUNDO⁹⁸ o posicionamento praticamente unívoco da doutrina, quanto à acepção da palavra propriedade no corpo constitucional. Ela não teria sido utilizada em seu sentido técnico, mas na sua acepção “correntia, comum, vulgar”, referindo-se aos fundamentos expostos por BARRETO⁹⁹, que assim justificou, valendo-se de outras disposições do texto constitucional, como aquelas tratadas sobre a função social da propriedade, ou sobre sua proteção constitucional, que também albergariam no todo ou em parte a *enfitese* e à *posse*.

Apenas para robustecer academicamente a pesquisa, traz-se o posicionamento diverso de PAULSEN,¹⁰⁰ que entende haver um vício de inconstitucionalidade na imposição da exação IPTU para qualquer sujeito passivo que não se qualifique dogmaticamente como proprietário, estabelecendo como *signo* determinante desse instituto do direito privado “a riqueza revelada pela propriedade predial e territorial urbana”, pois é ela que é dada à tributação, justificando ainda sua convicção no sentido de que a constituição não elegeu qualquer outro direito real como ensejador da submissão desse imposto.

⁹⁸MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018, versão digital: Geethik, p. 303

⁹⁹BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 179.

¹⁰⁰PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do advogado: ESMAFE, 2005, p. 763

Essa corrente doutrinária se sustenta em fundamento válido, que seria exatamente no obstáculo de invasão de competência, uma vez que, se a constituição federal definiu que o IPTU incidiria sobre matriz *propriedade*, teria estabelecido um conceito que o legislador infraconstitucional não poderia alargar, como assim dispõe literalmente o art. 110 do CTN.

Mas a polêmica foi esvaziada no curso da história, com interpretação praticamente unânime da constitucionalidade do art. 34 do CTN, pois em consonância com a principiologia dos direitos reais disseminada em vários dispositivos do Texto Constitucional, como p.ex., a aquisição de imóvel pelo exercício da posse (*usucapião*) prevista no art. 191; o uso da propriedade com observância da sua *função social*, conforme disposto nos art. 5º, inc. XXIII e 186; as regras para *dispor* ou *concessão de uso*, conforme disciplinadas nos arts. 188, §1º e 189, parágrafo único.

Esses exemplos não são exaurientes, mas ilustra de forma satisfatória o objeto estudado, pois ficam evidenciados no corpo constitucional a previsibilidade não só do instituto da *propriedade*, que concentra em si, *obrigatoriamente*, todos os atributos definidos no art. 1.228 do CC (usar, gozar, dispor, proteger e reaver o imóvel), mas também, os atributos de forma decomposta, que isoladamente conceituam o *domínio útil* e a *posse com animus domini*, como se verá com maior especificidade nos subcapítulos próprios (itens 1.3.2 e 1.3.3).

O conceito de propriedade e sua distinção do direito real *domínio útil* e de *posse*, como um direito das *coisas*, é certamente um dos temas mais importantes para construir a solução do *problema-pesquisa*, ao passo que o Tema 122 interpretou o art. 34 do CTN sob o olhar de que sempre ficará ao critério da entidade municipal a livre escolha, e até mesmo a fixação da responsabilidade solidária do *Promitente Vendedor* juntamente com o *Promissário Comprador*, quando a obrigação tributária em discussão decorra de uma *Promessa de Compra e Venda*.

A propriedade tem a ver com o domínio e os atributos que dele decorrem, logo, segundo PEREIRA¹⁰¹ “O direito de propriedade é em si mesmo uno. A condição normal da propriedade é a plenitude. A limitação, como toda restrição ao gozo ou exercício dos direitos, é excepcional.”

E na continuidade do seu raciocínio, ele estabelece sua natureza como presumidamente plena e exclusiva, não que seja da sua essência, mas a presunção é *iuris*

¹⁰¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. vol. IV: Direitos Reais, 20. ed – Rio de Janeiro: Saraiva, 2009, p. 76

tantum. Logo, não havendo ressalvas ou nenhuma prova em contrário de quem se apresente para demonstrar o interesse da restrição ou do ônus, presumir-se-á plena e exclusiva.¹⁰²

Já para MIRANDA¹⁰³ o conceito de propriedade está vinculado ao domínio, e o que distingue o domínio dos direitos reais limitados é a total ou parcial abrangência do conteúdo, sendo aquele de abrangência total, e esses parcial. Segundo o conceito e o princípio da coexistência, “nenhum direito real limitado possui qualquer poder que não estaria contido no direito do dono da coisa.”

O que se deduz dos conceitos desses juristas civilistas é, na verdade, a coexistência do *continente* (propriedade) e o *conteúdo* (direitos reais e posse), o que facilita compreender exatamente o que proposto no art. 34 do CTN, no sentido de que a propriedade, por si só, compreenderia o *domínio útil* e a *posse*, logo, considerando que não há linguagem sem sentido ou propósito, a *h.i.* do *domínio útil* deve ser neutralizada dos demais, seja da *propriedade*, ou da *posse*.

Os fenômenos devem ser observados *isoladamente*, pois suas acepções semânticas se exteriorizam, de forma dogmática, através de conceitos próprios extraídos das normas de direito privado, logo, ser *proprietário* não significa ser detentor do *domínio útil*, mas ao revés, ser detentor do *domínio útil*, significa legalmente exercer quase todos os atributos inerentes ao conceito de *proprietário*, e exatamente por isso, por haver *menos direitos*, não é sinônimo e nem se equipara ao *proprietário*.

Se a pretensão normativa fosse de que toda *h.i.* vinculasse o sujeito passivo *proprietário*, não teria o menor sentido nomear como contribuintes o titular do *domínio útil* e o detentor da *posse*, pois bastaria eleger o proprietário como único contribuinte do IPTU.

Pensando dessa forma, LISBOA¹⁰⁴ compreende que a propriedade definida pelo art. 32 do CTN é “larga”, vez que “aborda também o domínio útil e a posse”, caso contrário, teria uma interpretação *estreita*, e apenas os proprietários seriam os contribuintes do IPTU.

¹⁰² PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. vol. IV: Direitos Reais, 20. ed – Rio de Janeiro: Saraiva, 2009, p. 77

¹⁰³ MIRANDA, Pontes de. **Direito das coisas: Direitos reais limitados. Enfitêuse. Servidões.** / Pontes de Miranda; atualizado por Nelson Nery Junior e Luciano de Camargo Pentead. 1.ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 66-67, (coleção tratado de direito privado: parte especial; 18).

¹⁰⁴ LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna. Definição de Propriedade para Fins de Pagamento do IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana. **Revista de Direito Brasileira**. São Paulo, v.14, n. 6, p. 51-64, maio/ago. 2016, p. 53.

Da mesma forma, MOURA¹⁰⁵ acentua que o CTN, como norma geral em matéria tributária, definiu a materialidade e os contribuintes, segundo as prescrições dos art. 32 e 34, logo, as autoridades lançadoras do tributo IPTU não poderiam eleger um dos contribuintes do art. 34 sem obrigatoriamente excluir os outros, pois não há qualquer previsão expressa de *solidariedade* entres eles, e a presunção desse ônus exige descrição normativa literal, conforme disposto no art. 128 do CTN.

Se para a instituição da *solidariedade*, impositiva é a previsão legal expressa, de modo a indicar uma *terceira pessoa* responsável pelo crédito tributário, que não se confunde com o *contribuinte*, esse comando normativo deveria constar ou no art. 34, detalhado em parágrafos ou incisos, ou em qualquer outro artigo do mesmo CTN, ou em norma de matéria tributária, alçada à espécie de Lei Complementar, respeitando-se a diretriz do art. 146, inc. III, alínea “b”, especificamente quando disciplina a *obrigação tributária*.

O critério material da RMIT do IPTU, como já tratado no subcapítulo (item 1.1) deve ser abstraído da presunção de riqueza que o imóvel possa conferir ao seu titular, e por isso, o critério pessoal (proprietário) se legitimará como contribuinte quando, e tão somente, houver essa correlação estruturante e necessária com o critério material.

Diante dessa presunção lógico-dedutiva desenvolvida nessa pesquisa, com suporte em larga doutrina anteriormente referenciada neste item, entende-se *proprietário*, segundo acepção semântica do conceito de direito privado integralmente absorvido pela legislação tributária (art. 110 do CTN), aquele que estiver na condição de detentor do domínio pleno, ou seja, no exercício de todos os atributos conferidos a ele pelo art. 1.228 do CC, sob pena de desconfiguração da condição de contribuinte sob o *signo* de *proprietário*.

Se a presunção de riqueza que se exterioriza na relação jurídica submetida a incidência da NJT não descrever o sujeito passivo com todos os atributos do art. 1.228 do CC, não haverá uma cobrança constitucional contra aquele que a norma de direito privado denomina de *proprietário*, pois violados vários dos princípios constitucionais já analisados no subcapítulo (item 1.2), especialmente o da *legalidade estrita* (item 1.2.2) e da *capacidade contributiva* (item 1.2.3).

De forma ainda mais incisiva, se forem desrespeitados os *signos* do art. 97 do CTN que integra os elementos significantes do princípio constitucional da *legalidade estrita*, com a

¹⁰⁵ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. IPTU, Capacidade Contributiva e Corresponsabilização do Promitente Vendedor no Contexto dos Contratos de Promessa de Compra e Venda: Reflexões sobre os Precedentes, veiculados nos Recursos Especiais N° 1.110.551/SP e 1.111.202/SP e as práticas administrativas municipais, *In* CARVALHO, Paulo de Barros. SOUZA, Priscila. **50 Anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Noeses, p. 523-549, 2016, p. 526

obrigatoriedade de limites da legislação ordinária municipal aos termos repesados no art. 146, inc. III, alíneas “a” e “b”, não é legítima a cobrança do IPTU ao *proprietário*, sob pena de se admitir a violação do princípio da competência constitucional delegada.

1.3.2 Titular do domínio útil

A qualificação de *titular do seu domínio útil* como identificador de um dos sujeitos passivos da obrigação tributária do IPTU tem a ver com o compartilhamento dos atributos da propriedade, ou seja, o titular do domínio útil é aquele que exercerá o *uso* ou o *usufruto* da propriedade, reservando-se ao proprietário, apenas o direito de *dispor*, e na hipótese da enfiteuse, nem isso, pois lhe reserva apenas o direito de ser indenizado pelo *domínio direto*, acaso o enfiteuta pretenda *dispor* do imóvel, como se pode extrair das lições de FERNANDES¹⁰⁶:

Domínio útil. Também é o direito de usar e usufruir a propriedade, mas limitado. Corresponde ao direito de propriedade transferido pelo seu titular a outrem, a exemplo do usufruto (arts. 1.225, IV e 1.390 a 1.411, do CC); da *enfiteuse* (arts. 678 a 694 do CC/1916, e mantido pelo CC/2002, art. 2.038); no *direito de superfície*, regulado pelos arts. 1.225, II, 1.369 a 1.377, do CC/2002, admitido instituto próximo da enfiteuse; nas *servidões prediais* (arts. 1.225, III e 1.378 a 1.389, do CC); no *uso* (arts. 1.225, V, 1.412 e 1.413, CC); na *habitação* (arts. 1.225, VI e 1.414 a 1.416). Em todas essas hipóteses temos o *domínio útil* pela transferência dos poderes do domínio pleno a outrem para usufruir da propriedade. (grifos próprios)

Importante ainda destacar a hipótese do *domínio útil* nas enfiteuses regidas pelos contratos administrativos, ou seja, naqueles que envolvem os imóveis da união, pois é uma prática recorrente e ainda persistente no ordenamento jurídico, pois não disciplinada no art. 2.038 do CC, mas sim no Dec.Lei 9.760/46¹⁰⁷, que em seu art. 64, §2º define o conceito do aforamento:

Art. 64. Os bens imóveis da União não utilizados em serviço público poderão, qualquer que seja a sua natureza, ser alugados, aforados ou cedidos. § 2º O aforamento se dará quando coexistirem a conveniência de radicar-se o indivíduo ao solo e a de manter-se o vínculo da propriedade pública. (grifos próprios)

Para BARRETO¹⁰⁸ “Configura-se domínio útil quando o proprietário, despojando-se dos poderes de uso, gozo e disposição da coisa, outorga-se a outrem (denominado enfiteuta) reservando-se, tão só, o domínio direto ou eminente”.

¹⁰⁶ FERNANDES, Odmir. **Código Tributário Nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS / coordenador Vladimir Passos de Freitas. - 8. ed. – São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 146.

¹⁰⁷ BRASIL. **Dec.Lei 9.760/46**. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9760.htm acesso em 23/10/2022

¹⁰⁸ BARRETO, Aires F. Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 12. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 967

O enfiteuta, titular de um direito real, nos termos da lei, “adquire através de pagamento combinado” o domínio útil, exercendo o direito de usufruir e gozar do bem da forma que melhor lhe aprouver, consoante LISBOA¹⁰⁹, desdobrando-se assim o domínio pleno, só exercido pelo proprietário, nesse caso, o domínio direto.

Na falta do exercício do domínio útil pelo proprietário, ele se despe de qualquer benefício decorrente da vantagem econômica do imóvel, não exercendo a posse direta, nem tão pouco se beneficiando dos atributos da propriedade, transferindo a outrem o direito dominial, e somente assim “torna possível compreender o sentido e alcance do domínio útil e a posse na sujeição passiva do IPTU, de que cuida o CTN, e, de outro lado, o sentido de propriedade, em seu sentido vulgar utilizado pela Constituição Federal”, conforme assevera FERNANDES.¹¹⁰

Ao tratar sobre o aspecto material da RMIT do IPTU, BARRETO¹¹¹ afirma que o titular do domínio útil, ao retirar do proprietário todas as utilidades que lhe são próprias, como uso, gozo e disposição, “por força desse proveito se o elege contribuinte do imposto.”

A hipótese do domínio útil decorrente da enfiteuse é o exemplo clássico da total desassociação dos direitos decorrentes da propriedade ao proprietário, que sequer pode *dispor do bem*, logo, não há como estabelecer uma RMIT do IPTU se não lhe restou qualquer vestígio da materialidade, até porque, a enfiteuse se transmite com a herança e é passível de alienação, restando ao proprietário (detentor do domínio direto) uma remuneração (percentual) decorrente da alienação, mas sem direito a oposição dessa transferência de titularidade.

Harmonizando todo o raciocínio já desenvolvido no item anterior, quando se tratou do *proprietário*, não é dogmaticamente razoável compreender a permissibilidade do aplicador da norma tributária em outorgar ao *sujeito ativo* o livre arbítrio para eleição do *sujeito passivo* do IPTU com base em um critério subjetivo e abstrato.

Para que seja possível eleger o *princípio da praticabilidade tributária* como preponderante na definição de imputação da obrigação tributária a quaisquer dos sujeitos passivos eleitos no art. 34 do CTN, sob o fundamento da *facilidade de melhor arrecadação*,

¹⁰⁹ LISBOA, Jacira Maria de Mello Vianna. Definição de Propriedade para Fins de Pagamento do IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana. **Revista de Direito Brasileira**. São Paulo: v.14, n. 6, p. 51-64, maio/ago. 2016, p. 54

¹¹⁰ FERNANDES, Odmir. **Código Tributário Nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS / coordenador Vladimir Passos de Freitas. - 8. ed. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 158

¹¹¹ BARRETO, Aires F. **Comentários ao Código Tributário Nacional** /Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2002. V.I. arts. 1 a 95, p. 228.

se faz necessário harmonizar e constelar os demais princípios que iluminam todo o sistema normativo tributário verticalizado.

Se há uma regra da norma tributária que define o conceito de contribuinte, e sua acepção semântica é inteiramente importada do direito privado, não há como estabelecer o *critério pessoal* da RMIT do IPTU como sendo o *proprietário*, se na relação jurídica real e concreta a que se pretende impor a exação fiscal, tem-se um detentor do *domínio útil*, especialmente quando diante do instituto da *enfiteuse*.

1.3.3 Possuidor com *animus domini*

Apesar do Art. 34 do CTN dispor literalmente que é contribuinte do IPTU o possuidor do imóvel a qualquer título, doutrina e jurisprudência, conforme se demonstrará, são unívocas no sentido de que a posse exercida deverá ser acompanhada do predicado *animus domini*, configurando-se como aquela com poderes de adquirir a propriedade.

O próprio julgado que originou o Tema 122 do STJ, objeto dessa pesquisa, insere nos seus fundamentos a predicação do *animus domini* na posse, como atributo imprescindível para se caracterizar o *substrato tributável* do IPTU.

A mera detenção da posse, como ocorre p.ex., na locação e comodato, cujo vínculo jurídico eminentemente obrigacional decorre das convenções particulares, não pode ser oposto à fazenda pública (sujeito ativo) consoante dispõe o art. 123 do CTN.

Sem muita tergiversação, o STJ tem entendimento consolidado da *não-incidência* do IPTU no exercício da posse sem *animus domini*, conforme REsp. 1.091.198/PR¹¹², Rel. Min. Castro Meira, onde esclarece que: “A incidência do IPTU deve ser afastada nos casos em que a posse é exercida precariamente, bem como nas demais situações em que, embora envolvam direitos reais, não estejam correlacionadas com a aquisição da propriedade.”

O próprio Ministro Castro Meira, no REsp. 685.316-RJ¹¹³, cita outro exemplo de uma relação envolvendo um típico direito real, mas que no caso *in concreto* estaria caracterizada uma relação de direito pessoal, como se vê em parte de sua decisão: “O cessionário do direito de uso é possuidor por relação de direito pessoal e, como tal, não é contribuinte do IPTU do imóvel que ocupa.”

¹¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.695.772/SP, rel.: Min. Herman Benjamin, decisão de julgamento em 21/11/2017 - DJe 19/12/2017.

¹¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 685.316/RJ, rel.: Min. Castro Meira, decisão de julgamento em 08/03/2005 - D.J.U. 1 18/04/2005.

O entendimento da ausência de relação de direito real apta para incidência do IPTU nos contratos locatícios já foi objeto do verbete sumular 614 do STJ, entendendo como ilegítima a postulação do locatário na repetição de indébito da exação tributária.

Válido destacar ainda, que mesmo locado o imóvel pertencente as entidades imunes a que se refere o art. 150, inc. VI, c da CF, se os alugueres forem vertidos nas atividades-fim das respectivas entidades, não há *h.i.* nessa relação jurídica de exercício da posse direta pelo terceiro, conforme Súmula Vinculante 52, que ratificou o que já outrora sumulado no enunciado 724 da mesma Corte Suprema.

BARRETO¹¹⁴ define que a posse eleita como tributável é aquela “*ad usucapionem*. É dizer, posse que pode conduzir ao domínio. Assim, não podem ser contribuintes do IPTU – embora sejam possuidores – os locatários e os arrendatários de imóvel”.

No mesmo sentir, BALEEIRO¹¹⁵ é categórico em definir que o *possuidor* a qualquer título referido no art. 34 é aquele que “detém a posse do imóvel com vontade de ser dono, isto é, com *animus domini*”.

Define o art. 1.196 do CC que o *possuidor* é aquele que de forma plena ou parcial exerce algum dos poderes inerentes à propriedade, logo, não resta qualquer dúvida conceitual do direito privado que *possuidor* não é *proprietário*.

Rememore-se aqui o que já tratado no subcapítulo (item 1.3.1), quando MACHADO¹¹⁶ desenha um arquétipo orientativo da legitimidade do sujeito passivo do IPTU, segundo o caso concreto factível de submissão da imposição fiscal, a partir dos três contribuintes eleitos no art. 34 do CTN, cada qual com seu conceito extraído integralmente do direito privado.

Logo, diante da interpretação até mesmo literal do art. 34 do CTN, quando o dispositivo utiliza a expressão *ou o possuidor a qualquer título*, não pode ser uma eleição de contribuinte do IPTU em caráter de solidariedade, mas sim de especificidade, ao passo que *possuidor* não é *proprietário*, e todo *proprietário* é legalmente conceituado como um detentor de posse, seja direta, indireta, ou de ambas.

Explicitando melhor. Se duas pessoas detêm a qualidade de *proprietários*, não há dúvida que haverá uma solidariedade entre eles como sujeitos passivos comuns do IPTU. Entretanto, diante dos qualificativos próprios de cada contribuinte eleito pelo legislador, não há como aplicar a RMIT do IPTU estabelecendo como critério pessoal definidor do sujeito

¹¹⁴ BARRETO, Aires F. **Comentários ao Código Tributário Nacional** /Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. – 3. ed. – São Paulo : Saraiva, 2002. V.1. arts. 1 a 95, p. 228

¹¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 246

¹¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. vol. I., São Paulo, 2003, p. 354.

passivo *proprietário* e *possuidor* ao mesmo tempo, pois se houver um *possuidor*, só ele, dentro do ordenamento jurídico, terá a qualificação de contribuinte.

Se o art. 32 do CTN deferiu a materialidade do IPTU com três *h.i.*, quais sejam: *propriedade*, *domínio útil ou posse*, não há como se desassociar o critério material *propriedade* (ser proprietário) do que a legislação de direito privado conceitua como *proprietário*, logo, se o *substrato tributário* exige o verbo mais o complemento *ser proprietário*, como estabelecer o *critério pessoal* do *ser possuidor* para quem não se qualifica como *ser proprietário*?

Repete-se aqui a mesma conclusão feita no subcapítulo anterior (item 1.3.2). Se o sistema constitucional tributário prevê *freios e contrapesos* normativos, com delegação de competência material ao legislador ordinário, desde que obedecidas as restrições sobre as regras de normas gerais impostas pela legislação complementar, não é possível alterar a RMIT do IPTU para legitimar a eleição do sujeito passivo pelo critério subjetivo e abstrato.

Muito apropriado ao tema, CARRAZZA¹¹⁷ assinala que não há uma liberdade plena das pessoas políticas na eleição dos sujeitos passivos criados *in abstracto*, ao revés, eles devem necessariamente levar em conta o “sujeito passivo possível da exação, assinalado na Lei Maior”.

1.4 Conclusão parcial sobre o critério de eleição do sujeito passivo do IPTU

Após uma incursão sobre as características próprias do IPTU, desde sua origem constitucional (Art. 156, inc. I da CF), previsão legal das normas gerais em matéria tributária (arts. 32 a 34 do CTN), e identificação da competência delegada aos municípios para instituí-lo, nos termos do art. 30, inc. III da CF, tratou-se de apresentar sua classificação como um imposto direto, real e fiscal (natureza arrecadatória).

Realizou-se um detalhamento de todos os critérios da sua RMIT perpassando pelo fato gerador (materialidade), quem são os sujeitos ativo e passivo, sua incidência no tempo e no espaço, além da sua quantificação, mesmo que de uma forma mais superficial naquilo que tangencia o tema da pesquisa, e ao revés, se aprofundando nos critérios que serão base para apresentação da solução do *problema-pesquisa*.

Tratando-se de uma pesquisa científica, imprescindível foi trazer o estudo dos princípios constitucionais norteadores da RMIT do IPTU, como condição *sine qua non* para

¹¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p.160.

compreender a fenomenologia do uso (in)adequado do critério subjetivo para eleição do sujeito passivo do IPTU.

O problema não é de fácil solução, ao passo que além dos sujeitos eleitos pelo art. 34 do CTN, a jurisprudência do STJ sumulou, através do Verbete 399, a permissibilidade de escolha pelos entes municipais, em suas legislações locais, dos sujeitos passivos submetidos a imposição fiscal do IPTU.

Diante dessa multiplicidade normativa, bem como da possibilidade de desconexão, decomposição e estratificação dos critérios da RMIT do IPTU, sem garantia de sua reconstrução e reestruturação no momento de interpretação para o cumprimento da exação fiscal pelo ente municipal, foram reproduzidos vários posicionamentos doutrinários e alguns julgados, para cristalizar a impositiva hermenêutica jurídica vinculativa aos dispositivos tributários cogentes da CF.

Para compreender melhor essa delegação de competência em matéria de legislação tributária, foram trazidas à baila exemplos de legislações municipais, as quais foram escolhidas de acordo com critérios objetivos pré-fixados, que foi a representatividade de um município por região do país, desde que fosse uma capital, e que refletisse a maior arrecadação regional do IPTU, no intervalo de tempo compreendido entre 2019 e 2021, através de uma fonte oficial, que foi o Ipea – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.

Como o núcleo do objeto de pesquisa é a múltipla identidade de sujeitos passivos eleitos no art. 34 do CTN, bem como o critério subjetivo para escolha entre eles a partir da delegação de competência legislativa aos municípios, foi necessário decifrar os conceitos e características desses sujeitos passivos.

A partir dessa prefacial análise, resta possível observar que o legislador municipal criou vários sujeitos passivos desconexos com as normas gerais tributárias de raiz constitucional, ou seja, em contraponto ao que fixado no art. 146, III, a da CF.

O legislador municipal não pode, sob os auspícios da súmula 399 do STJ, alargar sua competência constitucional, escolhendo sujeitos passivos que não guardem de forma restrita aos predicados já eleitos no art. 34 do CTN, ou seja, o *proprietário*, *detentor do domínio útil* e o *possuidor com animus domini*, sob pena de ser uma norma inconstitucional.

Outro não é o pensamento de FERNANDES¹¹⁸ ao decifrar o alcance e aplicação da súmula 399 do STJ, decorrente do precedente firmado pelo Tema 122 do STJ, acerca da

¹¹⁸ FERNANDES, Odmir. **Código Tributário Nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS / coordenador Vladimir Passos de Freitas. - 8. ed. – São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 158.

permissibilidade de escolha do sujeito passivo do IPTU, segundo critério subjetivo das legislações municipais e seus entes fiscais, como se vê:

Por essa razão os municípios, a despeito do entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, na Súmula e nos três Recursos Repetitivos, não são livres para escolha do contribuinte do imposto na hipótese do imóvel possuir o domínio e a posse com sujeitos distintos.

Entender de forma diversa será causar situação ilegítima, indevida e injusta de sujeitar ao imposto pessoa que detenha o domínio, mas não conserve a posse como atributo da propriedade.

Concluindo parcialmente o tema, não é possível estabelecer um sujeito passivo que não guarde vínculo com a materialidade da RMIT do IPTU prevista no art. 34 do CTN, diante da dogmática jurídica, que prevê um sistema normativo vertical, guiado por princípios constitucionais e interpretação da legislação ordinária consentânea a ordem constitucional, com delegação material aos entes federados para instituir impostos, mas com restrição e coerência lógico-jurídico para eleição de um contribuinte qualificado como “destinatário constitucional tributário”, assim denominado por ATALIBA¹¹⁹.

No terceiro capítulo será tratado com maior especificidade os fundamentos integrantes do Tema 122 para estabelecer o critério subjetivo de eleição pelas entidades municipais do sujeito passivo do IPTU.

¹¹⁹ ATALIBA, Geraldo. Sujeição direta e indireta – Responsabilidade tributária – Destinatário legal tributário – Aspecto pessoal da hipótese de incidência. **Revista de direito público**. São Paulo, n. 29, maio-jun. 1974, p. 249.

2 A importância da promessa de compra e venda na definição do sujeito passivo do IPTU

A compreensão do significado jurídico do instituto da *promessa de compra e venda* é de fundamental importância, considerando tudo que já foi observado no capítulo anterior sobre a multiplicidade de contribuintes do IPTU descritos no art. 34 do CTN, e especialmente nas legislações municipais, as quais, em sua grande maioria capitularam como um dos sujeitos passivos do IPTU exatamente o *Promitente Vendedor* e o *Promissário Comprador*.

Ademais, o Tema 122 do STJ, que será objeto de análise no terceiro capítulo, estabelece como sendo uma de suas *ratio decidendi*, a responsabilidade, em caráter solidário, do promitente vendedor, ou seja, aquele que detém o título de propriedade formal no fôlio registral, com o promissário comprador, que seria aquele que exerce a posse do bem imóvel com *animus domini*.

Pois bem, considerando que o precedente obrigatório em estudo fixou o entendimento de que o titular da propriedade é aquele que tem o título registral do imóvel (art. 1.245 do CC), importante se torna a pesquisa sobre a natureza jurídica e efeitos do compromisso de compra e venda, também pragmaticamente denominado de *promessa de compra e venda*.

O *Compromisso de Compra e Venda* está capitulado no art. 1.225, inc. VII do Código Civil como um direito real, e uma vez observados todos seus caracteres descritos no art. 1.417 do mesmo diploma legal, quais sejam: *a) pacto de não arrependimento (irretratabilidade); b) instrumento solene (público ou particular); e c) registro no Cartório de Registro de Imóveis;* ter-se-á uma categoria de direito real com grau maior.

PEREIRA¹²⁰ justifica esse enquadramento de uma categoria especial de direito real nascida com o instituto do Compromisso de Compra e Venda capitulado no art. 1.417 do CC, pois detentor de características e finalidades próprias. Segundo leciona, tal compromisso não seria equiparado à propriedade, nem tão pouco aos direitos reais limitados, como p.ex., enfiteuse, servidões.

Sendo o *compromisso de compra e venda* capitulado no art. 1.417 do CC uma figura jurídica híbrida, mas não desnaturada da tipificação de um direito real limitado, é indene de questionamentos que ele se subsume à hipótese descrita no art. 34 do CTN, identificando o titular do *compromisso de compra e venda* como sendo um dos sujeitos passivos do IPTU, qual seja, aquele detentor de domínio útil.

¹²⁰ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**: vol. IV : Direitos Reais, 20.ed – Rio de Janeiro: Saraiva, 2009, p. 379

É importante fazer aqui uma decomposição do próprio instituto do *compromisso de compra e venda* em duas vertentes. O contrato preliminar de natureza *obligacional*, quando ele não foi ainda levado a registro, e o de natureza *real*, quando ele gera efeitos *erga omnes*, decorrente do assento no *fólio registral*.

MEDINA¹²¹ afirma que o contrato preliminar, como assim é qualificado o *compromisso de compra e venda* (ou promessa de compra e venda), uma vez que antecede o negócio jurídico em definitivo, que se dá com a escritura de compra e venda, evoluiu ao ponto de a jurisprudência relevar o registro como elemento essencial para adjudicação compulsória, justificando seu posicionamento com o enunciado da Súmula 84¹²² do STJ, a cujo verbete será dedicado um subcapítulo (item 2.4).

Observe que a acepção semântica do *compromisso de compra e venda* deve sempre ser interpretada a partir do desdobramento de sua natureza *obligacional* (sem registro), e sua natureza *real* (a partir do seu registro), especialmente na legislação tributária.

Diz-se isso, porque há uma fluidez de interpretações a partir de cada relação jurídica, ora sendo determinante seu registro para persecução do direito, ora sendo absolutamente irrelevante, como citado anteriormente no exemplo da pretensão à adjudicação compulsória.

O *compromisso de compra e venda* (gênero), para efeitos do objeto dessa pesquisa, terá sua materialidade definida de acordo com o que já estudado no capítulo anterior, mais especificamente os caracteres dos sujeitos passivos elencados no art. 34 do CTN.

Em outras palavras, a partir da RMIT do IPTU, o elemento antecedente (critério material) estará vinculado ao elemento consequente (critério pessoal) a partir dos conceitos de direito privado integralmente absorvidos pela norma tributária do que seja *ser proprietário, ter o domínio útil* ou *ser possuidor com animus domini*.

Se o *compromisso de compra e venda* se revestir de uma relação meramente obrigacional, em que o *promissário comprador* apesar de externar sua intenção de adquirir o domínio pleno, não registrou o instrumento no cartório de registros, configurar-se-á a condição de contribuinte como *possuidor com animus domini*.

Por outro lado, se o *compromisso de compra e venda* já foi registrado, as partes pactuaram a irretratabilidade e o *promissário comprador* já está na posse do imóvel, a

¹²¹ MEDINA, José Miguel Garcia. **Código Civil Comentado**/José Miguel Garcia Medina, Fábio Caldas de Araújo – 5. Ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 930

¹²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 84. Disponível em < https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2009_6_capSumula84.pdf > Acesso em 13/11/2022.

subsunção da obrigação tributária do IPTU se dará na condição de contribuinte como *detentor do domínio útil*, pois não mais se qualificaria como mero *possuidor com animus domini*.

Estabelecidas essas premissas quanto ao gênero *compromisso de compra e venda*, tratar-se-á exemplificadamente, naquilo que for mais próximo ao objeto da pesquisa, sobre os efeitos produzidos pelo instituto de acordo com cada relação jurídica em que esteja inserido.

LOBO¹²³ cita vários exemplos já absorvidos pela jurisprudência do STJ, inclusive através de enunciados sumulares (Verbetes 84 e 239¹²⁴), conferindo ao *promissário comprador* os atributos de proprietário de reivindicar de terceiro o imóvel prometido em venda, quando a promessa de compra e venda foi registrada, como por exemplo no enunciado 253 das Jornadas de Direito Civil do CJF/STJ.

E sobre o *compromisso de compra e venda* já se fixaram não só os verbetes sumulares do STJ, conforme já anteriormente citados, como a Súmula 166¹²⁵ do Supremo Tribunal Federal, que estabeleceu: “É inadmissível o arrependimento no compromisso de compra e venda sujeito ao regime do Dl. 58, de 10.12.37.”

Nesse ponto, vale a pena esclarecer que o decreto lei 58/37, que trata sobre loteamentos e venda de imóveis a prazo, inaugurou o ordenamento jurídico como primeira lei prevendo a figura do compromisso de compra e venda *irretratável*, e previsão do *seu registro* para torna-lo *compulsório*.

MONTEIRO¹²⁶ ao desenvolver seu raciocínio a partir do exercício de uma análise pragmática do Tema 122 do STJ, conclui que a prescrição dos arts. 1.228 e 1.245 do Código Civil exige para sua concretude o exercício dos atributos da propriedade, quais sejam, usar, gozar e dispor da coisa, além do direito de reavê-la de quem a injustamente a possua.

A partir dessa interpretação dos dispositivos do código civil, e da análise do julgado do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.490.802/DF)¹²⁷ de relatoria do Min. MOURA RIBEIRO, ficou pontuada a irrelevância do registro da promessa de compra e venda para seus incontidos efeitos contra terceiros, e sob outro olhar, ressalta a importância do seu registro,

¹²³ LOBO, Paulo. **Direito civil** – volume 4: coisas / Paulo Lobo. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 315

¹²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 239**. Disponível em < <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=SUMU&sumula=239> Acesso em 13/11/2022.

¹²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 166** do Supremo Tribunal Federal. Disponível em < <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula166/false> > Acesso em 13/11/2022.

¹²⁶ MONTEIRO, Victor. Sujeição Passiva do IPTU : UMA ANÁLISE PRAGMÁTICA DOS REspS. 1.110.551/SP e 1.111.202/SP. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. 2020 – RT_{RIB} 145.

¹²⁷ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.490.802/DF**, Relator: Ministro MOURA RIBEIRO, decisão de julgamento em 10/06/2009 - DJe 18/06/2009

asseverando o voto do ministro a natureza jurídica de direito real conferida à promessa de compra e venda pelo Art. 1.225, VII do Código Civil.

O objeto do julgado é relevante, porque ele alarga aquela divisão de espécies do *compromisso de compra e venda* outrora exposta, em que se divide a natureza em *obrigacional* e *real*, a partir do fenômeno registral do pacto firmado.

Não há uma desnaturação do que foi estruturado nessa pesquisa, ao revés, a decisão sobreleva a importância do registro para tornar incontestável a oponibilidade do negócio jurídico perante terceiros, mas por outro lado, não estigmatiza esse registro como pressuposto para gerar efeitos obrigacionais atingíveis aos terceiros.

A lide resolveu um conflito decorrente dos efeitos de uma promessa de compra e venda não registrada, quando os *promissórios compradores* tiveram ciência de penhora por terceiros das frações ideais adquiridas, e ainda em nome dos *promitentes vendedores*.

  válido transcrever trechos do julgado que retratam esses conceitos inerentes a promessa de compra e venda, bem como seus efeitos irradiantes na rela o jurídica interna e externa, independente do seu apontamento no f lio registral.

A promessa de compra e venda gera efeitos obrigacionais adjetivados, que podem atingir terceiros, não dependendo, para sua eficácia e validade, de ser formalizada em instrumento público. Precedentes

  da natureza da promessa de compra e venda devidamente registrada a transferência, aos adquirentes, de um direito real denominado direito do promitente comprador do imóvel (art. 1.225, VII, do CC/02).

Mesmo que o promitente-vendedor não outorgue a escritura definitiva, não tem mais ele o poder de dispor do bem prometido em aliena o. Está impossibilitado de oferecê-lo em garantia ou em da o em pagamento de d vida que assumiu ou de gravá-lo com quaisquer ônus, pois o direito atribuído ao promissário-comprador desfalca da esfera jurídica do vendedor a plenitude do domínio.

Como consequência da limita o do poder de disposi o sobre o imóvel prometido, eventuais negócios conflitantes efetuados pelo promitente-vendedor tendo por objeto o imóvel prometido, podem ser tidos por ineficazes em rela o aos promissórios-compradores, ainda que atinjam terceiros de boa-f . (grifos próprios)

A identifica o dos caracteres do *Compromisso de Compra e Venda* permite construir um caminho trilhado na dogmática jurídica, para vincular o critério material com o critério pessoal da RMIT do IPTU, a saber, seja uma rela o *obrigacional*, seja uma rela o *real*, haverá a configura o do contribuinte, respectivamente na condi o de *possuidor com animus domini* ou de *detentor do domínio útil*.

Para efeitos tributários, o registro no cartório do *compromisso de compra e venda* será relevante apenas para identificar a espécie do contribuinte, mas nunca para desconfigur -lo como *substrato tributável* do IPTU.

É ainda possível identificar que outros precedentes do STJ solidificam o entendimento de que o registro perante o cartório de imóveis não é pressuposto para tornar válido o negócio jurídico do *Compromisso de Compra e Venda*, conforme (AgRg no REsp nº 1.134.942/MG, Rel. Ministro MARCO BUZZI, 4ª. Turma, DJe de 4/2/2014 e REsp nº 1.221.369/RS, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, 3ª. Turma, DJe de 30/08/2013).

Além da desnecessidade de registro do instrumento de *Compromisso de Compra e Venda*, o REsp 1.490.802/DF também trouxe precedente da corte a respeito da prescindibilidade do formato público do instrumento como pressuposto de sua eficácia e validade, consoante (AgInt no REsp nº 1.325.509/PE, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, 4ª. Turma, DJe de 06/02/2017).

Traz-se ainda à colação decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.724.739-SP¹²⁸, de relatoria do Min. PAULO DE TARSO SANSEVERINO, em que se fixou o entendimento da permissibilidade do exercício do direito que seria privativo de quem detém o título de proprietário, para aquele adquirente que ostentava apenas o direito do Promitente Comprador carente de registro.

Identificando o núcleo da *ratio decidendi*, válido transcrever parte final dos fundamentos do voto, nos seguintes termos: “Tenho que a interpretação que evite situações como a presente é aquela defendida por Ovídio Baptista, Cristiano Chaves e Nelson Rosenvald, em que o adquirente (promissário comprador) do bem, que mantém hígido vínculo negocial com aquele que figura como proprietário do imóvel, poderá lançar mão da ação de imissão de posse, de modo a ver-se nele imitado.” (grifos próprios)

Por outro lado, acórdão recente da primeira turma do STJ, no AgInt. no REsp 1.948.435-RJ¹²⁹, de relatoria do Min. BENEDITO GONÇALVES, entendeu que a promessa de compra e venda registrada no cartório é irrelevante para a desconfiguração do Tema 122 objeto dessa pesquisa, no que tange ao conceito de propriedade e escolha do sujeito passivo segundo livre critério subjetivo da entidade municipal arrecadatória.

Esse julgado é relevante, seja porque recente, como também porque sufragou o Tema 122 quanto à integralidade de sua essência, que é a cristalização da *figura* do proprietário registral como aquele contribuinte que sempre estará na condição de responsável tributário, desde que assim se manifeste o interesse do órgão arrecadatório, mesmo que se trate de uma

¹²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – REsp 1.724.739-SP - Relator: Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, decisão de julgamento 26/03/2019, DJe 29/03/2019.

¹²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – AgInt no REsp 1.948.435/RJ - Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, decisão de julgamento 16/11/2021, DJe 18/11/2021.

promessa de compra e venda irretratável de natureza jurídica de direito real (Art. 1.417 do CC).

O recurso foi provido para reformar a decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que entendia pertinente a exceção de pré-executividade do contribuinte, sob o argumento de que o registro do negócio à matrícula do imóvel tornava público o direito real sobre o bem, ensejando a não sujeição passiva do IPTU ao *promitente vendedor*, e consequente inaplicabilidade do Tema 122 ao caso *in specie*.

A *ratio decidendi* do Tribunal Paulista se fixou na irradiação dos efeitos de direito real que contempla a *promessa de compra e venda* irremediável e irretratável levada ao registro de imóveis, pois, no seu entender, retira quase por completo e em definitivo o domínio do *promitente vendedor*.

O Ministro relator rebate com firmeza esse argumento do tribunal local, seja pela reprodução de outros precedentes de igual sentido do STJ, como referindo-se àquelas decisões que resultaram no precedente obrigatório - Tema 122.

O arremate da decisão fixa a seguinte *ratio decidendi*:

No contexto, percebe-se que só a escritura definitiva de compra e venda autoriza o reconhecimento da ausência de responsabilidade tributária do vendedor do imóvel, razão pela qual não serve a essa finalidade o contrato de promessa, ainda que apoiado nas cláusulas de irretratabilidade e irrevogabilidade.¹³⁰

Decisão que merece um destaque, pela sua peculiaridade, é o AgInt no AgInt no Agravo em REsp 1.839.235-RJ,¹³¹ de relatoria do Min. GURGEL DE FARIA, que negou provimento ao recurso do Município do Rio de Janeiro, sem, contudo, colidir ao que orientado pelo Tema 122.

No caso *in concreto* o código tributário do município carioca contemplava como contribuinte o *promitente comprador* que tivesse imitado na posse, o que não restou configurado nos autos, uma vez que, o tribunal local, analisando os fatos e provas, testificou que a posse não fora transmitida.

Seguindo a coerência do pensamento consolidado desde o ano de 2009, quando fixado o Tema 122, o Ministro confirma a pluralidade de sujeitos passivos do IPTU, entretanto, ele ressalva, que segundo o tema, cabe ao ente municipal definir os contribuintes e optar dentre eles quem deverá configurar como sujeito passivo, e na hipótese em questão não havia na legislação municipal a identificação do *promitente comprador sem posse* como contribuinte.

¹³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – AgInt no REsp 1.948.435/RJ - Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, decisão de julgamento 16/11/2021, DJe 18/11/2021.

¹³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - AgInt no AgInt no Agravo em REsp 1.839.235-RJ – Rel. Min. GURGEL DE FARIA, decisão de julgamento em 22/11/2021, DJe 14/12/2021

Por fim, traz-se a análise de outro julgado do Superior Tribunal de Justiça, o REsp 1.978.780-SP¹³², de relatoria da Min. ASSUSETE MAGALHÃES, cujas características do caso se destoam dos demais.

O recurso foi interposto pela municipalidade, contra decisão do tribunal paulista que entendeu ser ilegítimo o promitente vendedor para figurar no polo passivo da execução fiscal que exigia o pagamento do IPTU. A peculiaridade fática do caso reside que a própria municipalidade já havia realizado um instrumento de acordo de parcelamento com a compromissária compradora, o que ensejaria, segundo entendimento do tribunal local, uma renúncia da municipalidade da solidariedade passiva do promitente vendedor.

A corte superior entendeu que inexistia renúncia à solidariedade, e diante da quebra do parcelamento, manter-se-ia hígida a condição de contribuinte (proprietário) do promitente vendedor, logo, nenhuma razão superveniente à fixação do Tema 122 para alterar seu preceito vinculante.

Restou comprovado nesse julgado que o critério material da RMIT (o direito real limitado = compromisso de compra e venda) estava inteiramente vinculado ao critério pessoal (compromissário comprador), pois além de ciência inequívoca do ente municipal de sua existência (firmou o parcelamento do débito do IPTU), ele assumiu o ônus fiscal.

Diante da leitura dos julgados, todos tendo como *ratio decidendi* os efeitos do *compromisso de compra e venda*, observa-se nas decisões que não apreciaram temas vinculados à obrigação tributária do IPTU, o reconhecimento dos amplos efeitos irradiantes do direito real limitado, independentemente de sua forma de exteriorização (ser público ou particular), ou estarem ou não apontados no fólio registral.

Restou claro nesses julgados que o *compromisso de compra e venda* retira do proprietário quase todos os seus atributos, especialmente a posse indireta decorrente do domínio, ao se considerar que seu direito de disponibilidade do imóvel deixa de existir, logo, desguarnecido das vestimentas legais corporificadas no art. 1.228 do CC.

Paradoxalmente, nos julgados específicos quanto à identificação do sujeito passivo do IPTU, os acórdãos são unívocos para descaracterizar o *compromisso de compra e venda* como um direito real capaz de vincular os critérios *material* e *pessoal* da RMIT, mesmo que se trate da espécie disciplinada no art. 1.417 do CC.

Há verdadeira incompatibilidade de entendimento dos julgados, pois a partir do mesmo instituto de direito privado, conferindo-lhe os conceitos que a legislação e a

¹³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – REsp 1.978.780-SP – Rel. Min. ASSUSETE MAGALHÃES, decisão de julgamento em 05/04/2022, DJe 07/04/2022.

constituição lhe traduzem, logo, sob os moldes do 110 do CTN, não deveria haver mutação, criação ou desconfiguração pela lei tributária dos efeitos e definições do *compromisso de compra e venda* descritos na legislação civil.

Apesar dos julgados díspares tratarem de matérias diversas (direito privado x direito público), partiram do mesmo instituto *compromisso de compra e venda*, logo, sob o olhar da RMIT do IPTU e do conteúdo do art. 34 do CTN, não é razoável compreender que esse negócio jurídico apto a se submeter a *h.i.*, seja irrelevante para a identificar de forma legítima o *destinatário constitucional tributário*.

No momento em que os julgados desconsideram todos os atributos de um *compromisso de compra e venda irreatável* como *substrato tributável*, ferindo o art. 110 do CTN, para fixar a fundamentação inabalável que se mantem hígidos os atributos do *proprietário* nessa relação jurídica para efeitos da RMIT do IPTU, não há dúvida que é uma cobrança tributária inconstitucional.

Nos subcapítulos seguintes será demonstrado como a Constituição, a legislação infraconstitucional e os tribunais superiores interpretam o *compromisso de compra e venda* em variadas relações jurídicas que esteja inserido, com um corte necessário para não fugir do *problema-pesquisa* deste estudo.

2.1 Previsão constitucional

A CF tratou textualmente sobre a hipótese da RMIT do IPTU na relação jurídica específica desenhada no Art. 150, §3º, que assim dispõe:

§ 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.
(grifos próprios)

O Art. 150, inc. VI, alínea a do texto constitucional trata sobre a imunidade recíproca sobre patrimônio, renda ou serviços, entre União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios, e o parágrafo terceiro excetua essa imunidade aos entes públicos que explorem atividades econômicas regidas por normas aplicáveis aos empreendimentos particulares.

Na descrição normativa foi estabelecido um comando de exclusão específica destinados aos *promitentes compradores*, no sentido de responsabilizá-los da obrigação

tributária decorrente dos impostos relativos aos bens imóveis por eles adquiridos dos entes públicos.

É importante relevar, então, que não há a menor dúvida acerca de sua legitimidade em compor a condição de sujeito passivo do IPTU, mesmo que não seja proprietário. Ou seja, posicionando-se na condição de detentor de um direito real limitado, comparando-se a um detentor de domínio útil, além de exercente de posse com *animus domini*, preenche todos os critérios da RMIT do IPTU, na própria dicção de uma norma constitucional.

MONTEIRO¹³³ desenvolve um raciocínio bem interessante, no seu artigo que trata especificamente sobre os sujeitos passivos do IPTU ao definir que o instituto jurídico *propriedade formal* de conceito extraído do direito civil (Art. 1245, §1º do CC), não é um *fato-signo* presuntivo de riqueza para identificar o contribuinte do IPTU.

O que se pretende extrair desse raciocínio dedutivo é mais um elemento de construção para o desenho de uma necessária cognição dogmática da simbiose entre o critério material e pessoal da RMIT do IPTU, sob pena de permitir a confecção de normas em descompasso a vértice normativa constitucional.

Em outros termos, diante do que já tratado no subcapítulo anterior (item 2) quanto ao conceito de *promessa de compra e venda*, e sua qualificação como critério material para legitimar o *promissário comprador* como contribuinte do IPTU, tem-se no texto constitucional do art. 150, §3º a confirmação genuína do “destinatário constitucional tributário”, nas palavras de ATALIBA¹³⁴ para definir o *contribuinte*.

Na previsão constitucional do art. 150, §3º o conceito de propriedade não foi relevado para definir o *critério pessoal* da RMIT do IPTU, muito pelo contrário, tratou o legislador constituinte de descrever no corpo da norma hierarquicamente superior quem seria o *contribuinte*.

Em sendo assim, na conjunção interpretativa dos arts. 109 e 110 do CTN, vê-se que há uma identidade do *promissário comprador* na CF/88 como *sujeito passivo* do IPTU, quando da *h.i.* descrita no art. 150, §3º, logo, a acepção semântica desse instituto de direito privado foi integralmente absorvido pelas normas tributárias, não podendo haver deformações de seus efeitos a depender exclusivamente da subjetividade do aplicador da norma.

¹³³ MONTEIRO, Victor. Sujeição Passiva do IPTU : UMA ANÁLISE PRAGMÁTICA DOS REsps. 1.110.551/SP e 1.111.202/SP, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 2020 – RT_{RIB} 145.

¹³⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 80.

2.2 Previsão revisão na legislação infraconstitucional

Neste capítulo, já foram anunciados os arts. 1.225, inc. VII e 1.417 do CC como previsões legais do *compromisso de compra e venda* ou também denominadas *promessa de compra e venda*, mas há também previsão legislativa no Art. 22 do DL 58/1937¹³⁵, igualmente outrora referido, além do Art. 26 da Lei 6.776/79¹³⁶, que respectivamente dispõem:

Art. 22. Os contratos, sem cláusula de arrependimento, de compromisso de compra e venda e cessão de direitos de imóveis não loteados, cujo preço tenha sido pago no ato de sua constituição ou deva sê-lo em uma, ou mais prestações, desde que, inscritos a qualquer tempo, atribuem aos compromissos direito real oponível a terceiros, e lhes conferem o direito de adjudicação compulsória nos termos dos artigos 16 desta lei, 640 e 641 do Código de Processo Civil. (Redação dada pela Lei nº 6.014, de 1973) (grifos próprios)

Art. 26. Os compromissos de compra e venda, as cessões ou promessas de cessão poderão ser feitos por escritura pública ou por instrumento particular, de acordo com o modelo depositado na forma do inciso VI do art. 18 e conterão, pelo menos, as seguintes indicações. (grifos próprios)

Os diplomas legais tratam ambos do *compromisso de compra e venda*, sendo o primeiro referente aos negócios jurídicos que envolvem imóveis *não loteados*, e o segundo dos imóveis negociados em regime de loteamento.

O que há de destaque para o presente objeto de pesquisa é a natureza jurídica de direito real limitado que foi disciplinada no *compromisso de compra e venda* previsto no art. 22 do DL 58/1937, da qual se extrai sua abrangência de *signos*, desde a previsibilidade de um negócio irretratável, como a qualificação de um direito real oponível a terceiros, e a garantia do exercício do direito de obtenção do domínio pleno (adjudicação compulsória).

É muito relevante esse conceito legal do *compromisso de compra e venda*, pois reforça toda a base conceitual que vem sendo construída desde a natureza jurídica do IPTU como um imposto *real*, vinculando-o a uma obrigação *propter rem*, percorrendo os critérios da RMIT do IPTU como pressuposto de observância aos princípios constitucionais norteadores da referida exação fiscal, até o ponto da identidade singular de cada contribuinte eleito pelo art. 34 do CTN.

PEREIRA¹³⁷ acena quanto aos vários efeitos protraídos do registro do *compromisso de compra e venda*, como p.ex., a “oponibilidade a terceiros”, “exigibilidade da escritura

¹³⁵ BRASIL. Decreto-Lei 58 de 10 de dezembro de 1937. Dispõe sobre o loteamento e a venda de terrenos para pagamento em prestações. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del058.htm. Acesso em 08/12/2022.

¹³⁶ BRASIL. Lei 6.766 de 19 de dezembro de 1979. Dispõe sobre o Parcelamento do Solo Urbano e dá outras Providências. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16766.htm Acesso em 08/12/2022.

¹³⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*: vol. IV : Direitos Reais, 20.ed – Rio de Janeiro: Saraiva, 2009, p. 383-384.

definitiva de compra”, “cessibilidade da promessa”, além daqueles que independem do registro, que são a “posse direta”, “uso e gozo do bem”, além do direito de “proteção e reaver”.

Em decorrência dessa multiplicidade de efeitos, além das prescrições da CF/88 e legislações citadas, se fundamenta a legitimidade do *promissário comprador* como contribuinte excludente de eventual responsabilidade solidária do *promitente vendedor*, na relação jurídica do *compromisso de compra e venda*, quando eleita como critério material da RMIT do IPTU.

2.3 Tema 886 do STJ (precedente qualificado)

O Tema 886 do STJ, decorrente do julgamento do REsp 1.345.331/RS, em sede de recurso repetitivo, de relatoria do Ministro Luis Felipe Salomão, tratou sobre a controvérsia de legitimidade passiva para responder pelas obrigações (dívidas condominiais), quanto à hipótese de alienação de unidades através de compromisso de compra e venda não levado a registro.

Muito se assemelha a *h.i.* da obrigação tributária do IPTU, que foi objeto de apreciação no Tema 122 do STJ, envolvendo exatamente as *figuras jurídicas do promitente vendedor e promissário comprador*, tratando-se em ambos os casos de obrigações de natureza *propter rem*.

A tese firmada no Tema 886¹³⁸ assim ficou disposta:

- a) O que define a responsabilidade pelo pagamento das obrigações condominiais não é o registro do compromisso de venda e compra, mas a relação jurídica material com o imóvel, representada pela imissão na posse pelo promissário comprador e pela ciência inequívoca do Condomínio acerca da transação;
- b) Havendo compromisso de compra e venda não levado a registro, a responsabilidade pelas despesas de condomínio pode recair tanto sobre o promitente vendedor quanto sobre o promissário comprador, dependendo das circunstâncias de cada caso concreto;
- c) Se restar comprovado: (i) que o promissário comprador imitira-se na posse; e (ii) o Condomínio teve ciência inequívoca da transação, afasta-se a legitimidade passiva do promitente vendedor para responder por despesas condominiais relativas a período em que a posse foi exercida pelo promissário comprador.

Observa-se então, guardando uma lógica dedutiva, que o Superior Tribunal de Justiça fixou o Tema 886 utilizando-se da pragmática jurídica para:

¹³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Precedentes Qualificados. **TEMA 886**. Disponível em https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=886&cod_tema_final=886 Acesso em 08/12/2022.

- a) identificar a legislação regente que disciplina a relação jurídica entre condomínio e condôminos, no que se refere a obrigação decorrente do rateio das *despesas condominiais*;
- b) descrever a hipótese de múltipla sujeição passiva obrigacional, a partir da qualificação da taxa condominial como uma obrigação de natureza real (*propter rem*);
- c) interpretar institutos de direito que conceituam os critérios material e pessoal para subsunção da regra-matriz da incidência condominial; e
- d) eleger um critério objetivo da relação jurídica material para dirimir o conflito e atingir as perspectivas da fixação de um precedente obrigatório;

Para facilitar o raciocínio sistêmico dessa pesquisa científica, descrevem-se os quatro *signos* integrantes da *ratio decidendi* do Tema 886:

- Primeiro Signo: a sujeição passiva da obrigação condominial decorre da relação jurídica material com o imóvel.
- Segundo Signo: A relação material se identificará pela imissão de posse e a ciência inequívoca da sua condição perante o condomínio.
- Terceiro Signo: O registro no fólio registral do instrumento de compromisso de compra e venda é irrelevante para definir a relação jurídica obrigacional.
- Quarto Signo: Não há direito de escolha da sujeição passiva, se fixados os pressupostos da relação material com o imóvel.

Apesar do estudo da semiótica ser melhor explicitado no subcapítulo (item 3.2), desde logo se traz a importância da linguagem como manifestação de direito, para expressar não só a fala do objeto (Ciência do Direito), como instrumento de sua constituição (direito positivo), como assim traduz CARVALHO¹³⁹.

Diante das várias semelhanças dos *signos* tratados neste Tema 886 e no Tema 122, que será objeto do terceiro capítulo desta pesquisa, importante desde logo indicar um elemento comum em ambas as relações jurídicas, que é a natureza da obrigação, seja a condominial (Tema 886) ou a tributária (Tema 122).

As obrigações reais ficam no meio do caminho entre o direito real e direito obrigacional, como assim leciona VENOSA¹⁴⁰, também denominadas de *propter rem*, e ficam ao encargo de um sujeito, que poderá ser o proprietário de uma coisa, ou titular de um direito

¹³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, fundamentos jurídicos da incidência**. 5. ed., rev. Ampl. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 66

¹⁴⁰ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil : teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. – (Coleção direito civil; v.2) p. 59

real que exerça o uso ou gozo dela, tendo seu “nascimento, transmissão e a extinção...” vínculo de acessoriedade com o direito real.¹⁴¹

Nessa mesma linha de raciocínio, distinguindo a obrigação real do direito real, GONÇALVES¹⁴² afirma que são obrigações que nascem *ex vi legis*, e atreladas a direitos reais, apesar de com eles não se confundirem. E acrescenta o doutrinador: “Enquanto estes representam *ius in re* (direito sobre a coisa, ou na coisa), essas obrigações são concebidas como *ius ad rem* (direitos por causa da coisa, ou advindos da coisa)”.

Complementando sobre as especificidades próprias das obrigações *propter rem*, ou obrigações reais, uma característica que a identifica é sua transmissibilidade por via indireta do sujeito passivo, que segundo GONÇALVES¹⁴³ opera-se com a aquisição do direito sobre a coisa a que o dever de prestar se encontra ligado.

E arrematando o tema, CARNACCHIONI¹⁴⁴ conceitua as obrigações *propter rem* como aquelas prestações impostas a um determinado titular de direito real, decorrente exclusivamente dessa titularidade. Ela não exsurge de um vínculo obrigacional, mas nasce do elo indissociável com a titularidade do direito real, como p.ex., as obrigações dos condôminos.

MIRANDA¹⁴⁵ ao tratar em seu compêndio de direito privado sobre os direitos reais, equivale os impostos (ônus reais) com as obrigações *propter rem*, pois “...em muito se assemelham e o regime jurídico é praticamente idêntico”, referindo-se especificamente essa natureza aos que ele denominou de “tributos imobiliários”.

A simbiose dos quatro *signos* retratados não deflagra desarmonia, ao revés, converge um significado claro da *ratio decidendi*, ao afirmar que a legitimidade do sujeito passivo da obrigação condominial se dará pela relação jurídica material de vínculo com o imóvel, e rechaça o predicado do registro no fôlio cartorário do instrumento de compromisso de compra e venda como pressuposto para fixação da relação jurídica obrigacional.

De forma bem resumida, há uma completa sintonia de conceitos e propósitos, ao se ponderar que a obrigação *propter rem* sempre vinculará o sujeito de direitos que guarda vínculo de materialidade com a *coisa*, logo, quem definirá a legitimidade do sujeito passivo

¹⁴¹ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil : teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. – (Coleção direito civil; v.2) p. 63

¹⁴² GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. volume 2: teoria geral das obrigações. 10.ed.São Paulo: Saraiva, 2013, p. 27

¹⁴³ *Ibid.*

¹⁴⁴ CARNACCHIONI, Daniel Eduardo. Curso de Direito Civil: teoria geral das obrigações e dos contratos: institutos fundamentais. São Paulo: **Revista dos Tribunais**. 2013, p. 69.

¹⁴⁵ MIRANDA, Pontes. **Direito das coisas: Direitos reais limitados**. Enfiteuse. Sevidões. / Pontes de Miranda; atualizado por Nelson Nery Junior e Luciano de Camargo Penteadó. 1.ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 65

não será uma presunção formal (registro imobiliário), ao contrário, será a perspectiva do *signo* de riqueza que estabelece deveres e direitos entre o *sujeito* e o *imóvel*.

Os Temas 886 e 122 do STJ se entrelaçam pois possuem *signos* muito semelhantes, desde a natureza jurídica comum da obrigação, que é *propter rem*, ou seja, vinculada a um sujeito titular de direito real, *condômino* (Tema 886) e *contribuinte* (Tema 122), como também a relação jurídica (*negócio jurídico*) que se apresenta como controvertida em ambos os casos, qual seja, o *compromisso de compra e venda*.

A grande diferença é que no Tema 886 o STJ estabeleceu o critério material (quem exerce o direito/dever com a coisa = imissão da posse notória) e objetivo (presunção de extração de riqueza/deveres) para definir o sujeito passivo da taxa condominial, independente da presunção conceitual (proprietário registral).

No Tema 122 o mesmo STJ estabeleceu o critério formal (proprietário registral como contribuinte ou responsável solidário, independente do vínculo material com a coisa), e subjetivo (a autoridade fiscal escolhe livremente, sem observância a presunção de capacidade contributiva), mesmo tendo conhecimento do *promissário comprador*, para identificar o sujeito passivo do IPTU.

2.4 Súmula 84 do STJ

A súmula 84 do STJ é emblemática no direito civil e processual brasileiro, pois traduz com riqueza de significados os efeitos e a natureza jurídica do *compromisso de compra e venda*, e apesar de sua edição remonta aos idos de 1993, está em pleno uso e referência dos julgados mais contemporâneos.

Seu teor assim foi formatado:

SÚMULA 84 – DIREITO DO CONSUMIDOR – CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL - É admissível a oposição de embargos de terceiro fundados em alegação de posse advinda do compromisso de compra e venda de imóvel, ainda que desprovido do registro. (CORTE ESPECIAL, julgado em 18/06/1993, DJ 02/07/1993, p. 13283)

A referência ao enunciado sumular guarda correlação ao objeto da pesquisa científica, pois o caminho até então percorrido é no sentido de cristalizar os conceitos doutrinários, definições legais e interpretações jurisprudenciais dos institutos de direito civil que se relacionam ao *problema-pesquisa*.

Observa-se no entendimento sumular os efeitos do *compromisso de compra e venda*, mesmo despojado do rigor da formalidade que se exige aos direitos reais, que é a publicidade de sua existência jurídica no fôlio registral.

A oposição dos embargos de terceiro se dá em qualquer tipo de relação jurídica, seja de natureza cível, consumerista ou tributária, cujo objeto compreende a hipótese de proteção de um bem constrito judicialmente, inclusive de um direito real a propriedade, em demandas nas quais se pretende executar o bem em posse de terceiro estranho à relação jurídico-processual.

Exemplificando o exercício de defesa com suporte na Súmula 84 do STJ em uma lide cujo objeto se tratou de satisfação de obrigação tributária, traz-se a cotejo o AgInt no REsp 1.685.542/RJ¹⁴⁶, de relatoria do Min. Gurgel de Faria, cujo trecho da ementa é reproduzido.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARROLAMENTO DE BENS. PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. VIOLAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. REGISTRO. AUSÊNCIA. DEFESA DA POSSE. POSSIBILIDADE. REEXAME DE FATOS E PROVAS. NÃO OCORRÊNCIA.

(omissis)

5. Hipótese dos autos em que o Tribunal a quo entendeu que o compromisso de compra e venda de imóvel desprovido de registro não seria apto a impedir o registro da medida fiscal de arrolamento de bens, uma vez que, "antes do registro, os efeitos obrigacionais gerados dão-se apenas entre os contratantes".

6. Fundamento da Corte de origem que deve ceder frente ao alcance que o STJ atribui à Súmula 84 do STJ ("É admissível a oposição de embargos de terceiro fundados em alegação de posse advinda do compromisso de compra e venda de imóvel, ainda que desprovido do registro"). (grifos próprios)

Importante ressaltar que o julgado é de 2022, então contemporâneo à pesquisa, trata de uma relação obrigacional de direito tributário, e cristaliza o entendimento homogêneo do STJ acerca dos efeitos jurídicos do *compromisso de compra e venda* nas relações tributárias, mesmo descaracterizado de um direito real, pois só assim se amolda, quando do assento no registro cartorário.

Se o *compromisso de compra e venda* vitaliza a relação de *posse* apta ser defendida extramuros da relação obrigacional, irradiando seus efeitos contra o *estado-fiscal*, qual o argumento teleológico para não isolar da RMIT do IPTU a identificação do *possuidor com animus domini* como contribuinte neutralizado de qualquer responsabilidade tributária do proprietário?

¹⁴⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no REsp 1.685.542/RJ** rel.: Min. GURGEL DE FARIA, decisão de julgamento em 25/04/2022 - DJe 27/04/2022.

A súmula 84 do STJ, em plena vigência, é mais um argumento sólido para demonstrar que o *promissário comprador* é o único legitimado da condição de contribuinte do IPTU, quando a relação jurídica submetida à imposição fiscal se tratar de um *compromisso de compra e venda* não elevado a direito real, ou seja, o contribuinte será o *possuidor com animus domini*.

2.5 Súmula 583 do STF

Esse enunciado sumular trata exatamente da qualificação do *promissário comprador* como contribuinte do IPTU, e apesar de ter sido aprovado em 15/12/1976 ainda está vigente, até porque, o art. 150, §3º da CF/88 disciplinou o tema, harmonizando e recepcionando o entendimento da Corte Suprema a atual vestimenta constitucional.

Dispõe a Súmula 583 do STF o seguinte teor: “Promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano.”

A aplicação do enunciado sumular 583 deve ser interpretada conjuntamente com o que dispõe a Súmula 399 do STJ, já reproduzida nesta pesquisa, que trata da delegação ao ente legislativo municipal de estabelecer o sujeito passivo.

Ou seja, o *promissário comprador* só será contribuinte do IPTU nessa relação jurídica específica, em que o *proprietário (promitente vendedor)* é submetido ao imposto, se a municipalidade o eleger como sujeito passivo, em respeito ao princípio da *legalidade estrita*.

Mais um exemplo inquestionável acerca da configuração do *promissário comprador* como sujeito passivo do IPTU, o que não significa dizer que é razoável, ou até mesmo constitucional, submeter a livre escolha do ente municipal, desnaturando a identidade do contribuinte sem a observância dos critérios dogmáticos da RMIT.

Acórdão emblemático do STF¹⁴⁷, tratando exatamente sobre as hipóteses de incidência, e apesar de não tratar especificamente sobre o *promissário comprador* na qualidade de sujeito passivo do IPTU, indica, sem restrição, a previsão da múltipla legitimidade dos sujeitos passivos, não se restringindo ao *proprietário*, mas sim consoante a correlação com o critério material a depender de cada *h.i.*

O Min. MARCO AURÉLIO, que foi voto vencido, descreve com riqueza de detalhes em seu voto as situações de imposição tributária do IPTU, e esclarece que: “fato gerador não

¹⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 253.472, rel original. Min. MARCO AURÉLIO, decisão de julgamento em 25-08-2010, DJE 20 de 01-02-2010.

só a propriedade, como também o domínio útil ou a posse quando esses fenômenos não estão na titularidade daquele que normalmente os tem, ou seja, o proprietário.”

E em consonância com o fato gerador, o Ministro Relator assim prossegue, fazendo a conexão do seu raciocínio, e apontando a legitimidade do sujeito passivo diante do vínculo com o critério material da RMIT do IPTU, nesses termos:

Sendo pacífico como fato imponible o domínio e a posse e como contribuintes aqueles que os detenham em patrimônio (...) a recorrente possui o domínio útil do imóvel e atua na exploração de atividade econômica, sujeitando-se, ante o disposto no §2º do artigo 173 da Constituição Federal, à incidência tributária.

Restou assim muito claro que o Min. Marco Aurélio interpretou a RMIT do IPTU a partir de um vínculo lógico e obrigatório entre o critério material e pessoal, ou seja, o *fato imponible* poderá ser o *domínio* ou a *posse*, e a identificação do contribuinte se dará de forma objetiva. Não se concentrará no *proprietário (promitente vendedor)* a universal imputabilidade, ao contrário, poderá ser o *detentor do domínio útil* ou o *possuidor com animus domini (promissário comprador)* o contribuinte eleito, a depender da relação jurídica concreta.

2.6 Tema 1124 Do STF (repercussão geral)

O Tema 1124 do STF trata sobre a incidência do ITBI – (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis) sobre cessão de direitos decorrente de compromisso de compra e venda, cujo tema chegou a ser definido em plenário, mas recentemente foi restabelecida a discussão e retornará a nova pauta de julgamento.

Trata-se no caso, da discussão jurídica do momento de incidência do ITBI, se antes ou após o registro, partindo da premissa do conceito de propriedade formal consagrado no ordenamento jurídico, a partir da previsão legal do art. 1.245 do CC.

Ademais, o *problema-pesquisa* reside exatamente na interpretação que o STJ consolidou no Tema 122 quanto à liberdade de escolha pelo sujeito ativo entre o *promitente vendedor* e *promissário comprador*, entendendo que ambos se legitimariam como contribuintes eleitos no art. 34 do CTN.

O fundamento para esse critério subjetivo de escolha se baseia na premissa de que o *proprietário* é aquele que se configura como titular no cartório de registro de imóveis, logo, é de extrema relevância trazer ao estudo esse embate em sede de Corte Suprema sobre o conceito de propriedade formal.

O Ministro Luiz Fux, então Presidente do STF no momento do julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário com Agravo 1.294.969/SP, que se deu em 21/02/2022, entendeu que não haveria *h.i.* do ITBI em momento anterior a transferência efetiva da propriedade imobiliária, que se dá só após o registro do título no fôlio registral.

A motivação específica para a rediscussão do tema desvia um pouco do foco da pesquisa, que foi suscitada pelo Município de São Paulo, no sentido de que a matéria ali tratada não era objeto de jurisprudência anterior consolidada sobre o tema, já que o fato gerador seria a Cessão de Direitos, e não a transferência de titularidade, logo, haveria uma previsão constitucional específica para essa RMIT.

Contudo, naquilo que importa e se correlaciona ao *problema-pesquisa* deste estudo, tem-se que o STF deixou evidente que aquela corte tinha precedentes calcados em multiplicidade de Recursos Extraordinários, por isso a conclusão de “REAFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL”¹⁴⁸

O Relator indica em seu voto um cabedal de precedentes do STF no sentido do critério material da RMIT, que seria a transferência efetiva da propriedade imobiliária, sendo o critério temporal o momento do registro do título hábil no cartório de registro de imóveis.

A eventual discussão sobre o momento de concretude do fato gerador, mesmo que se reconheça que o tema será do fato gerador “cessão de direitos”, trará ao cenário jurídico um eventual conflito de conceitos da propriedade e da natureza jurídica da cessão de direitos, como fato gerador do ITBI, cuja raiz de incidência é a transferência (transmissão) da propriedade, do domínio útil, dos direitos reais e da *cessão de direitos* relativos às transmissões retro citadas.

E como decorre da própria natureza arrecadatória dos entes fiscais, essa celeuma jurídica só existe porque os entes municipais pretendem que a *h.i.* do ITBI nasça antes do ato formal que perfaz a tradição da propriedade imóvel, qual seja, o registro do título aquisitivo, nos termos do art. 1.245 do CC.

Em defesa desse posicionamento, torna-se válido reproduzir o pensamento de SAMPAIO¹⁴⁹ quanto ao fato gerador do ITBI, que seria “a exteriorização de uma realidade econômica”, e esse momento decorreria do contrato de compra e venda ou de permuta, p.ex., logo, sem qualquer vínculo com o registro no cartório de imóveis, cuja finalidade seria de “conferir oponibilidade erga omnes ao direito real adquirido”.

¹⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **EMB.DECL. no RE com Agravo 1.294.969**, rel. Min. LUIZ FUX, decisão de julgamento em 21-02-2022, DJe de 15-03-2022.

¹⁴⁹ SAMPAIO, Alcides da Fonseca. ITBI: Momento de Incidência na Compra e Venda de Imóveis, **Revista Dialética de Direito Tributário** – São Paulo: v. 25, Outubro 1997, p. 14-36, p.15

O doutrinador faz um relato extenso do projeto de lei do atual CTN, defendendo que após milhares de sugestões apresentadas para sua construção, sua convicção se cristaliza exatamente na inclusão da “*cessão de direitos*” como campo de incidência do ITBI, “por configurar mero direito pessoal, onde não se cogita do registro senão para surtir efeitos em relação a terceiros”¹⁵⁰, logo, dúvida alguma restaria da irrelevância do registro de imóveis como qualquer elemento formador da RMIT do ITBI.

E, SAMPAIO¹⁵¹ cita um exemplo que tornaria inconciliável o fato gerador e a condição do sujeito passivo, nos seguintes termos: “no caso de o adquirente do imóvel vir a falecer sem promover o registro da escritura de compra e venda, por certo seria, para dizer o mínimo, inusitado falar em transmissão *inter vivos* no momento em que aquele ato fosse efetuado.”

O que se traz a análise é a natureza jurídica da propriedade como conceito de direito civil a ser utilizado para efeitos de definir competência tributária, seja no caso referenciado ao ITBI, como especialmente no IPTU, quando resta caracterizada a decomposição dos atributos de propriedade em mais de um titular, notoriamente no *promitente vendedor* e no *promissário comprador*, ou até mesmo exclusivamente no *promissário comprador*.

2.7 Conclusão parcial sobre o vínculo da promessa de compra e venda com a eleição do sujeito passivo do IPTU

Neste capítulo foram explorados os elementos de composição do instituto da *promessa de compra e venda*, desde seus conceitos legais, perpassando pela previsão constitucional, infraconstitucional e as mais diversas acepções de sua natureza no campo da interpretação jurisprudencial.

Restou esclarecido que a *promessa de compra e venda* pode refletir uma relação jurídica *obligacional* ou *real*, a depender se o pacto preliminar firmado foi levado ao assento registral ou não, porque esse ato jurídico é balizador da configuração dos efeitos *erga omnes*.

De toda sorte, o gênero *promessa de compra e venda* poderá na RMIT do IPTU vincular-se ao contribuinte *detentor de domínio útil*, se incidir sua espécie vestida de uma relação de *direito real*, prevista no art. 1.417 do CC, ou o contribuinte *possuidor com animus domini*, se for o caso da espécie que se exterioriza com uma relação de *direito obrigacional*.

¹⁵⁰ SAMPAIO, Alcides da Fonseca. ITBI: Momento de Incidência na Compra e Venda de Imóveis, **Revista Dialética de Direito Tributário** – São Paulo: v. 25, Outubro 1997, p. 14-36, p.24.

¹⁵¹ *Ibid*, p. 26

A *promessa de compra e venda* está no centro do *problema-pesquisa*, considerando que o Tema 122 do STJ, que será *revisitado* no terceiro capítulo, elegeu como um dos *signos* formadores da *ratio decidendi* a permissibilidade do sujeito ativo utilizar o critério subjetivo para escolha do sujeito passivo do IPTU, podendo ser o *promitente vendedor* ou o *promissário comprador*, conforme lhe for mais conveniente para facilitar o procedimento arrecadatário.

Para enriquecer a pesquisa foram evidenciados acórdãos recentes do STJ em perfeita sintonia com os fundamentos firmados no Tema 122, que remonta os idos de 2009, refutando quaisquer das espécies da *promessa de compra e venda* como negócio jurídico capaz de ilidir a competência superlativa do *proprietário* como contribuinte do IPTU.

Entretanto, ficou evidenciado que o próprio STJ, em outra relação jurídica, partindo do mesmo instituto da *promessa de compra e venda*, cuja obrigação de natureza era idêntica, *propter rem*, no caso, as obrigações condominiais, estabeleceu o critério objetivo da materialidade, como vinculativo à identidade do sujeito passivo, conforme analisado no subcapítulo dedicado ao Tema 886 do STJ.

A Corte Máxima Infraconstitucional possui entendimento sumular (Súmula 84) sobre os efeitos amplos da *promessa de compra e venda*, com irradiação para terceiros, independentemente de sua formatação pública ou privada, e de sua exteriorização com espectro *erga omnes*, não retirando-lhe os atributos de direito real que lhe são peculiares por ausência de seu assento no *fólio registral*.

A Suprema Corte Constitucional também já decidiu sobre a natureza jurídica da *promessa de compra e venda*, e em caso emblemático, assim nominado porque também interpretou na mesma lide, a natureza jurídica da propriedade e suas acepções na NJT, decodificou os sujeitos passivos do IPTU, quando da interpretação do art. 150, §3º da CF.

Asseverou, com lógica exaltante, que não há uma identificação solitária ou singular do sujeito passivo do IPTU na regra do art. 34 do CTN, ao revés, deixou testificado no julgado que o *proprietário* é presumidamente o contribuinte da exação discutida, mas será o caso concreto que definirá o critério pessoal da RMIT em correlação com o critério material, podendo ser o *detentor do domínio útil* ou *possuidor com animus domini*.

Há hipóteses pragmáticas que caracterizam a nudez por completo das vestimentas da *propriedade*, como descrito no art. 1.417 do CC, configurando-se o *promissário comprador* com traços identificadores da RMIT do IPTU, na qualidade de *detentor de domínio útil*, e é possível alcançar essa conclusão, porque súmulas do STJ e do STF reproduzidas e comentadas neste capítulo alcançam e refletem os conceitos que vêm sendo construídos nesta

pesquisa, para legitimar a dogmática jurídica do vínculo do *sujeito passivo* ao *substrato tributável* (*promessa de compra e venda*).

Seja qual for a hipótese da *promessa de compra e venda* submetida à imposição fiscal, restou demonstrado de forma teleológica, que não há um fundamento jurídico razoável para legitimar o entendimento de que o *proprietário* é o sujeito passivo universal do art. 34 do CTN, seja na qualidade de contribuinte direto ou de responsável tributário.

3 O tema 122 do Superior Tribunal de Justiça

O *problema-pesquisa* se baseia exatamente na releitura do posicionamento da mais alta Corte Infraconstitucional, corporificado no Tema 122, quanto à interpretação do sujeito passivo do IPTU, segundo os múltiplos contribuintes identificados no art. 34 do CTN, e a definição de que caberá aos entes municipais estabelecer quem serão esses sujeitos passivos, mediante um critério subjetivo de eleição, exemplificadamente, entre o *promitente vendedor* e o *promissário comprador*.

O Tema 122¹⁵² submeteu a julgamento a seguinte questão:

Questão referente à possibilidade de responsabilização do promitente vendedor e/ou do promitente comprador pelo pagamento do IPTU na execução fiscal, diante da existência de negócio jurídico que visa à transmissão da propriedade (contrato de compromisso de compra e venda).

E a tese firmada assim ficou disposta:

1-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;
2-cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.

Diante do teor da questão julgada, e decorrente tese firmada, tratar-se-á de descrever a interpretação do STJ sobre o critério subjetivo de eleição do sujeito passivo do IPTU, os *signos* que formataram a *ratio decidendi*, bem como uma revisitação nos seus fundamentos, apresentando-se evidências dogmáticas que justificam um critério objetivo para eleição do sujeito passivo do IPTU.

3.1 A interpretação do STJ sobre o critério de eleição do sujeito passivo do IPTU

O Superior Tribunal de Justiça, quando instado a julgar conjuntamente os Recursos Especiais (REsp) 1.110.551 – SP e 1.111.202 – SP, ambos de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, sob o regime de recurso repetitivo, à época, regido pelo Art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973, tinha como objeto uniformizar o entendimento e fixar tese acerca da Legitimidade Passiva do possuidor (Promissário Comprador) e do proprietário (Promitente Comprador) quanto à responsabilidade tributária do IPTU, sob o olhar do Art. 34 do Código Tributário Nacional.

¹⁵²BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Precedentes Qualificados. **Tema 122**. Disponível em https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1111202 Acesso em 09/12/2022.

Um dado nos julgados que merece destaque é a divergência da natureza jurídica das partes integrantes no polo passivo dos recursos. Explica-se mais adiante o motivo dessa referência. Apesar de ambos serem recorridos, no REsp 1.110.551-SP o recorrido foi uma pessoa física. No REsp 1.111.202-SP o recorrido foi uma pessoa jurídica do ramo empresarial de incorporações imobiliárias.

Em ambos os casos a decisão recorrida nos respectivos recursos especiais foi favorável àqueles contribuintes em litígio, e também de igual forma, tratavam-se na origem de execuções fiscais em que os executados se utilizaram da mesma defesa processual, por meio da exceção de pré-executividade. Apesar do resultado na primeira instância ser diverso, ou seja, na hipótese a exceção não foi acolhida e na outra foi julgada procedente, o posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo foi uníssono.

Importante de logo destacar que o precedente firmado com o julgamento desses recursos especiais se fundamentou em vários outros julgados da mesma corte superior, dos mais variados relatores, e com datas de julgamento remetidas a vários anos anteriores, sendo a *decisão-referência* o precedente de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, de 27.9.2004 (REsp 927.275/SP).

Para que seja factível o entendimento do objeto dessa pesquisa, torna-se imprescindível a transcrição da ementa dos precedentes Recursos Especiais (REsp.) 1.110.551 – SP e 1.111.202 – SP do Superior Tribunal de Justiça, que diante de sua completa identidade de conteúdo, será realizada de forma singular:

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

1. Segundo o art. 34 do CTN, consideram-se contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.
2. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que tanto o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU. Precedentes: 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.

Dessa primeira análise dos dados processuais formadores do precedente, especialmente quanto ao fato de que as decisões recorridas eram contrárias ao entendimento já firmado no STJ, tem-se de logo uma percepção assertiva de que a matéria quanto a fixação da (i)legitimidade da cobrança do IPTU entre Promitente Vendedor e Promissário Comprador ainda estava sendo objeto de julgamentos favoráveis aos contribuintes *titulares do domínio* nas instâncias inferiores, mesmo com inúmeros julgados em sentido contrário no STJ.

Apenas para dar sentido ao predicado *titulares do domínio* e desenvolver inicialmente o raciocínio quanto a tese fixada pelo STJ para definir o critério de eleição do sujeito passivo do IPTU, válido destacar trecho do voto condutor do Ministro Mauro Campbell Marques, nos seguintes termos: “Assim, analisando-se o art. 34 do CTN, conclui-se que o proprietário do imóvel, na qualidade de promitente vendedor, é contribuinte do IPTU, cuja responsabilidade deve ser somada a do promitente comprador (possuidor do imóvel).¹⁵³

E para embasar essa conclusão do Ministro Relator ele reproduz no seu voto vários acórdãos daquela corte, sendo o mais relevante aquele já citado, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, de 27.9.2004 (REsp 927.275/SP), aonde ele assim fixa o predicado “titular do domínio”: “A existência de possuidor apto a ser considerado contribuinte do IPTU não implica a exclusão automática, do polo passivo da obrigação tributária, do titular do domínio (assim entendido aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis)”. (grifos próprios)

Importante relembrar o significado da expressão *titular do domínio* utilizada na decisão em estudo, que representa a categoria de proprietário do imóvel (Promitente Vendedor), diverso do instituto disciplinado pelo direito administrativo *titular do seu domínio útil* previsto no art. 34 do CTN, já tratado no subcapítulo (item 1.3.2).

Merece destaque o fato de que, em ambos os recursos especiais, mesmo naquele que integrou como recorrido uma pessoa física (REsp. nº 1.110.551), configurou na lide, como *amicus curiae* a CBIC – (Câmara Brasileira da Indústria da Construção) e o Sindicato das Empresas de Compra, Venda, Locação e Administração de Imóveis Residenciais e Comerciais de São Paulo.

Esse fato é relevante, porque provavelmente à época muitas empresas do mercado imobiliário e que integravam essas entidades de classe enfrentavam as mesmas querelas

¹⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.110.551-SP**, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, decisão de julgamento em 10/06/2009 - DJe 18/06/2009.

jurídicas, podendo-se assim concluir que o tema mereceu grande repercussão econômico-financeira e fiscal no cenário nacional.

Em ambos os recursos que formaram o precedente, independentemente da natureza diversa das partes recorridas, a ementa que formou os julgados foi idêntica, ou seja, dispôs sobre a norma legal enfrentada, indicaram a jurisprudência predominante que justificava a *ratio decidendi*, e estabeleceu um critério subjetivo para a legitimidade do contribuinte do Imposto Predial e Territorial Urbano, que foi o livre disciplinamento da autoridade fiscal municipal para escolher dentre aqueles prescritos no art. 34 do CTN.

A norma enfrentada nos fundamentos da decisão e reproduzida na ementa foi o Art. 34 do CTN, que merece sua transcrição novamente para melhor desenvolvimento do raciocínio “Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.” (grifos próprios) . A leitura do STJ, a partir da literalidade do dispositivo legal, foi que “Quando o CTN considera contribuinte do IPTU o possuidor a qualquer título, refere-se às hipóteses de relações de direito real, no qual se inclui o contrato de promessa de compra e venda irrevogável.”¹⁵⁴

Na sequência, após o acórdão transcrever literalmente o art. 34 do CTN e justificar seu raciocínio de convencimento quanto à natureza jurídica do possuidor a qualquer título disposta na norma analisada, estabeleceu como uma das premissas para fixar a sujeição passiva do IPTU o seguinte:

Assim, analisando-se o art. 34 do CTN, conclui-se que o proprietário do imóvel, na qualidade de promitente vendedor, é contribuinte do IPTU, cuja responsabilidade deve ser somada a do promitente comprador (possuidor do imóvel). (grifos próprios)

Tem-se desse extrato, juntamente com a indicação no próprio relatório do acórdão, quando cita o Art. 1.245 do Código Civil, a interconexão de institutos de direito público e privado, exatamente quanto ao conceito de contribuinte (direito público) e de proprietário (direito privado), como sendo aquele que tem a propriedade registrada em seu nome perante o Registro de Imóveis, ou, no dizer do então Ministro Teori Albino Zavascki, *titular do domínio*.

Importante destacar que a fundamentação do acórdão estabelece um critério objetivo, partindo de uma premissa, que é a multiplicidade de sujeitos passivos do IPTU prevista no Art. 34 do CTN. Originariamente do proprietário “formal” do imóvel, evoluindo os argumentos através da fixação de um conceito interpretativo e aglutinativo, que foi a natureza

¹⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.110.551-SP**, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, decisão de julgamento em 10/06/2009 - DJe 18/06/2009

jurídica do instituto *possuidor a qualquer título*, alcançando ao final uma conclusão: “a responsabilidade tributária deve ser somada”.

Essa percepção quanto à fixação do critério objetivo que prevê uma *soma* de responsáveis tributários do IPTU se espalha por outros julgados citados no precedente objeto dessa pesquisa (Tema 122), mas aquele anteriormente já denominado de decisão-referência, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, conclui de forma diversa quanto a esse critério.

A decisão¹⁵⁵ referida no precedente é a mais antiga dentre as colacionadas nos acórdãos ora pesquisados, e foi ela que estabeleceu um critério subjetivo para definição do contribuinte (sujeito passivo) do IPTU, que ora se reproduz para um desenvolvimento direto do raciocínio:

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

1. O art. 34 do CTN estabelece que contribuinte do IPTU "é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título".
2. A existência de possuidor apto a ser considerado contribuinte do IPTU não implica a exclusão automática, do pólo passivo da obrigação tributária, do titular do domínio (assim entendido aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis).
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.** (grifos próprios)
4. Recurso especial a que se nega provimento.

Como se observou no trecho destacado, o Ministro Teori Albino Zavascki conduziu o voto, sobre o qual foi acompanhado por seus pares, no sentido de que a autoridade administrativa tem o livre arbítrio de escolha dentre aqueles definidos na lei como contribuinte, pelo que se observa uma pequena diferença dos demais julgados.

No subcapítulo (item 3.3) quando for revisitado o TEMA 122, será demonstrado que o acórdão já referido como *decisão-referência* do Min. Teori Zavascki, não fixou a hipótese de responsabilidade solidária dentre os sujeitos passivos do IPTU, ao revés, previu literalmente a hipótese de *opção*, ou seja, um critério subjetivo de escolha, e não de *responsabilidade solidária* dos sujeitos passivos.

¹⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 475.078-SP**, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, 1ª. Turma, decisão de julgamento em 14/09/2004 - DJ 27/09/2004

Antes de findar este primeiro item, importante destacar os argumentos trazidos pelas entidades de classe que configuraram como *amici curiae*¹⁵⁶, para então dispor sobre os fundamentos do acórdão que os rejeitaram.

As entidades argumentaram no sentido de reconhecer a ilegitimidade passiva das empresas (loteadoras e incorporadoras) nos feitos executivos em que a exação cobrada era o IPTU, e cujo fato gerador fosse posterior aos instrumentos contratuais de compra e venda firmados por suas empresas associadas.

Argumentaram ainda que as Fazendas Públicas Municipais analisassem a situação material vigente à época do fato gerador do tributo, para que em cada caso concreto se identificasse a posse com *animus domini*, e então, só após essa observância pragmática, determinasse quem seria o contribuinte.

Por fim, defenderam a hipótese de que se a legitimidade passiva do IPTU não fosse possível de identificar na fase do lançamento do débito tributário, que se permitisse a averiguação de forma correta ainda na fase de execução, e no caso concreto, do possuidor que detinha o *animus domini*.

Antes de rechaçar os argumentos promovidos pelo *amicus curiae*, restou expresso no Tema 122 que só haveria justificativa para excluir o proprietário do imóvel (Promitente Vendedor) “(...) caso a própria legislação municipal retire sua responsabilidade, (...)”.¹⁵⁷

Sobre todos os argumentos suscitados pelo *amicus curiae*, o precedente firmou entendimento pelo desacolhimento, nos seguintes moldes: “Dessa forma, improspéraveis as alegações defendidas pelo *amicus curiae*, uma vez que é inviável a exclusão do recorrido do polo passivo da ação de execução fiscal, o qual poderá ser demandado, juntamente com o promitente comprador.” (grifos próprios)¹⁵⁸

Concluindo este item, restou claro no dispositivo do julgado formador do Tema 122 do STJ, que desacolheu os argumentos apresentados pelo *amicus curiae*, que a relação material entre um dos contribuintes previstos no art. 34 do CTN e o bem imóvel é irrelevante, pois, havendo múltiplos sujeitos passivos previstos no art. 34 do CTN, o critério de eleição será subjetivo, e ao crivo do sujeito ativo, incidindo a exclusão de um deles, no caso específico, o *promitente vendedor*, apenas se houver disposição nesse sentido pela legislação municipal.

3.2 a análise dos signos formadores do Tema 122 do STJ

¹⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.110.551-SP**, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, decisão de julgamento em 10/06/2009 - DJe 18/06/2009

¹⁵⁷ *Ibid.*

¹⁵⁸ *Ibid.*

Conforme já descrito no subcapítulo anterior (item 3.1) de forma periférica, o Superior Tribunal de Justiça, através do precedente qualificado (Tema 122), analisou o teor do Art. 34 do Código Tributário Nacional e definiu que há uma múltipla hipótese de sujeição passiva do IPTU, e que caberá ao legislador municipal eleger o sujeito passivo, contemplando qualquer um deles, segundo sua percepção de maior facilitação do procedimento de arrecadação.

Diante dessa premissa torna-se possível identificar vários signos formadores da *ratio decidendi*, e para se obter uma conclusão pragmática, necessário se torna estudá-los, mesmo que sem qualquer pretensão de esgotar suas raízes principiológicas, naturezas jurídicas, ou suas mutações e evoluções no tempo, mas com um corte necessário e suficiente que se permita formular proposições teleológicas quanto ao conteúdo e finalidade do art. 34 do CTN e seus sujeitos passivos.

Antes de identificar os signos e pesquisá-los, é válida e necessária a compreensão do que seriam os signos. Para o objeto dessa pesquisa não comporta fazer uma investigação etimológica, para não correr o risco de divagar mais do que o razoável para esse ambiente, ou, por outro lado, cometer algo mais grave, que é omitir informações assertivas.

Nesse sentir, o artigo científico intitulado “Considerações Iniciais sobre Semiótica Jurídica” de VIANNA¹⁵⁹, reproduz a importância e a relevância dos signos na construção dos precedentes, esclarecendo que os *signos* empregados nos enunciados e discursos jurídicos visam aprimorar e fornecer mais recursos para enriquecimento da hermenêutica e aplicação do direito.

A semiótica pode ser entendida como teoria geral dos signos, e é exatamente nessa construção de uma linguagem do direito mais clara, segura e pretendente de solução de conflitos que dispõe VIANNA¹⁶⁰: “A precisão no emprego dos signos reduz o feixe de múltiplas compreensões, pré-compreensões, subjetivismos exacerbados, daí sua pertinência e relevância no âmbito jurídico.”

O desenvolvimento deste subcapítulo se dará exatamente na identificação dos signos utilizados no precedente qualificado (Tema 122), para que seja possível deduzir a interpretação realizada sobre a natureza jurídica dos institutos de direito utilizados como fundamentação, e extrair do texto, com o maior esforço possível de objetividade os seus significados normativos.

¹⁵⁹ VIANNA, José Ricardo Alvarez. Considerações iniciais sobre semiótica jurídica. **Revista CEF**. Brasília: Ano XIV, n. 51, p. 115-124, out./dez.2010, p.116

¹⁶⁰ *Ibid*, p. 121

Ainda sob o olhar do estudo dos signos, válido reproduzir pequeno trecho de MONTEIRO¹⁶¹, quando trata do pragmatismo jurídico como método hermenêutico:

A exemplo do neopositivismo, para o pragmatismo, esta visão semiótica da interpretação (atribuição de significados aos signos pelo intérprete) não se restringe à construção da norma jurídica, mas se estende a toda e qualquer formulação linguística, como o próprio fato jurídico. No entanto, ao contrário daquela corrente vienense, esta filosofia jurídica norte-americana supera a dicotomia entre ser (*Sein*) e dever-ser (*Sollen*), proclamando que a própria linguagem e, conseqüentemente, os fatos linguisticamente construídos não são autônomos e autorreferenciais e, portanto, não podem ser concebidos completamente apartado dos eventos. (REGO, 2009, p.34)¹⁶²

Fácil de observar a relevância do estudo da semiótica jurídica como uma ferramenta de aperfeiçoamento da hermenêutica, no sentido de aproximar a uniformidade de percepção dos significados, construindo o objeto-fim de um precedente obrigatório, que é a harmonização de entendimento sobre soluções jurídicas e causas semelhantes, próximas ou interconectadas, para então fixar uma segurança jurídica nas relações sociais intersubjetivas.

Tratando de dimensionar a importância da fórmula e da linguagem das regras jurídicas, BECKER¹⁶³ esclarece que qualquer expressão de linguagem “sofre - sempre e necessariamente” do defeito de insuficiência de retratar o que efetivamente se pretende exprimir, exigindo do “interlocutor (intérprete)” a necessidade de melhor conformar a ideia pretendida.

Ainda nessa linha de raciocínio do grau de relevância dos *signos* de formação das regras jurídicas, DAVID¹⁶⁴ alerta sobre a gravidade de excesso de generalidade na formulação das regras de direito, pois confere aos juízes um grande poder discricionário, e “por consequência, a segurança das relações jurídicas não aumenta pelo facto de se tornar mais fácil descobrir a regra de direito aplicável; antes se verificaria o contrário disto.”

As motivações que conduzem os mais diversos julgadores na formação dos seus convencimentos são de extrema importância, pois elas resultam de significados (*signos*) que identificarão as razões pelas quais aquela norma jurídica foi aplicada ao caso concreto, e em sendo assim, desenharão (*os signos*) um mapa de localização, com ponto de partida, percurso e destino.

¹⁶¹ MONTEIRO, Victor. Sujeição Passiva do IPTU: uma análise pragmática dos REsp. 1.110.551/SP e 1.111.202/SP. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, 2020 – RT_{RIB} 145 – p. 295-318

¹⁶² REGO, George Browne. O pragmatismo como alternativa à legalidade positivista: o método-jurídico pragmático de Benjamin Nathan Cardozo. **Revista Duc In Altum**. Caderno de Direito. Vol 1. N.1. jun-dez 2009 – p. 21-57

¹⁶³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 126

¹⁶⁴ DAVID, René. **Os grandes sistemas do direito contemporâneo – direito comparado**. Trad. Hermínio A. Carvalho. 2. ed. Lisboa: Meridiano, 1978, p. 116

Se o jurisdicionado está bem localizado, se ele já possui um mapa, certamente não se perderá, se por acaso pretender dar partida na sua viagem (querela), uma vez que não poderá alegar o desconhecimento dos caminhos percorridos. E é assim que de forma minimamente subjetiva devem ser formatados os precedentes obrigatórios.

Os *signos* seriam metaforicamente os pontos de localização no mapa. Não há como tergiversar quanto a sua precisão. É possível sim, a partir de um ponto determinado (p.ex. norma jurídica, instituto de direito, conceito, fato), traçar o caminho de forma subjetiva (interpretação), mas não é possível chegar a um destino (julgamento) completamente diverso, se as coordenadas são as mesmas, seja do ponto de partida como de chegada.

O primeiro *signo* utilizado no precedente obrigatório (Tema 122 STJ) foi o art. 34 do Código Tributário Nacional, já reproduzido, que prescreve a multiplicidade de contribuintes do IPTU.

O segundo *signo* proposto foi o critério subjetivo da escolha do contribuinte pelo sujeito ativo da relação tributária, podendo não só optar, como manter em caráter de solidariedade a responsabilidade tributária do promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel, e do proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis), a partir dos conceitos do que seja propriedade e atributos do proprietário.

O terceiro *signo* também se reveste de uma *ratio decidendi*, e não um simples *obiter dictum*, que tratou exatamente de fixar a competência tributária municipal para instituir os sujeitos passivos, fruto do posterior entendimento sumular. (Súmula 399 do STJ).

Por fim, restou identificado o quarto *signo* no precedente obrigatório, que foi o propósito do critério de subjetividade na escolha do sujeito passivo da obrigação tributária do IPTU, assim disposto na ementa e no corpo da fundamentação: “(...) pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação.”

Em síntese, na análise do precedente obrigatório objeto deste capítulo, foram identificados quatro *signos*:

- Primeiro *Signo*: Norma Jurídica – Art. 34 do CTN. Multiplicidade de contribuintes do IPTU.
- Segundo *Signo*: Critério Subjetivo da Eleição do Contribuinte – Promitente Vendedor ou Promissário Comprador.
- Terceiro *Signo*: Competência Tributária Municipal de eleição do Sujeito Passivo.
- Quarto *Signo*: Propósito – Facilitação do procedimento de arrecadação.

Para que reste bem claro qual o componente identificador do *signo*, e que não sobeje a mínima dúvida de sua diversidade de conteúdo do que seja norma, hermenêutica ou *ratio decidendi*, assim definiu VIANNA¹⁶⁵ quanto ao seu objeto:

4. A Semiótica Jurídica tem por objeto o estudo dos signos contidos nos enunciados e discursos jurídicos. Estes podem ser entendidos não só como aqueles empregados em normas jurídicas (gerais e abstratas), mas também daqueles empregados em peças processuais (petições, decisões), pareceres, laudos ou trabalhos científicos (artigos, dissertações, teses), provas orais etc.

A partir da identificação dos signos do Tema 122 do STJ, que é o objeto central do *problema-pesquisa*, será possível revisitar os fundamentos do julgado, contextualizando com as normas, princípios e percepções jurisprudenciais reproduzidas.

3.3 Revisitando o tema 122 do STJ

Válido ainda para a presente pesquisa, transcrever o que foi anotado pelo –Núcleo de Gerenciamento de Precedentes e de Ações Coletivas (NUGEPNAC) do STJ, quanto ao Tema 122: “Só há a exclusão do proprietário do imóvel da qualidade de contribuinte do IPTU caso a própria legislação municipal retire sua responsabilidade.”

Em complemento ao que foi posto textualmente no Tema 122, é preciso que se relembre outros *signos* do julgado que lhe originou, que são exatamente a previsão do art. 34 do CTN como norma identificadoras dos múltiplos sujeitos passivos do IPTU, e a fixação do critério subjetivo de escolha do Sujeito Passivo do IPTU, segundo o propósito de *facilitar o procedimento de arrecadação*.

A primeira proposta de revisitação ao julgado formador do Tema 122, que foi editado a partir do julgamento dos Recursos Especiais 1.110.151-SP e 1.111.202-SP, se faz através de uma releitura detalhada do precedente citado em sua ementa, que foi o REsp 475.078/SP¹⁶⁶, de relatoria do Min. Teori Zavascki, que é memorado até os dias atuais como a *decisão-referência* para convalidar a tese firmada.

O trecho-chave, a seguir transcrito, dos fundamentos do voto são esclarecedores para se concluir que a *ratio decidendi* do precedente formador de praticamente toda a jurisprudência que lhe foi subsequente, aparentemente não foi bem compreendida, como se

¹⁶⁵ VIANNA, José Ricardo Alvarez. Considerações iniciais sobre semiótica jurídica. **Revista CEF**. Brasília: Ano XIV, n. 51, out./dez.2010, p. 115-124

¹⁶⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 475.078-SP**, Relator: Ministro TEORI ZAVASCKI, decisão de julgamento em j. 14/09/2004 - DJ 27/09/2004.

vê: “Assim a eleição do possuidor como contribuinte do IPTU é faculdade do legislador municipal e, caso a lei aponte ambos, a opção deve ser exercida pelo fisco.” (grifos próprios)

Na leitura da íntegra do acórdão não se encontra um parágrafo sequer tratando sobre a possibilidade de cumular os sujeitos passivos, ou seja, *proprietário* e *possuidor do imóvel*. Até mesmo quando o Min. Teori Zavascki faz referência a divergência doutrinária, é restrita a discussão acerca da existência de ordem de prioridade para responsabilização de um ou de outro pelo pagamento do IPTU, e assim ele assevera: “Coexistindo titular do domínio e possuidor, divide-se a doutrina quanto a existência de ordem de prioridade para a responsabilização de um ou de outro pelo pagamento do IPTU.”¹⁶⁷ (grifos próprios)

Ora, sói bastante lógico, que se há uma discussão doutrinária para definir se há ou não ordem de prioridade, é porque não há previsão normativa que permita deduzir uma responsabilidade solidária entre os sujeitos passivos.

Se dúvida existisse, ela seria dirimida pela leitura de parte do voto, quando o Min. Teori¹⁶⁸ cita o seguinte posicionamento doutrinário: “Hugo de Brito Machado posiciona-se pela existência de uma ordem excludente de sujeitos passivos: ‘Havendo proprietário, não se cogita de titular de domínio útil, nem de possuidor. Não havendo proprietário, (...)’”.

Continuando seu voto, ele se espelha na doutrina divergente de Aires F. Barreto, Aliomar Baleeiro e Ives Gandra Martins, para os quais:¹⁶⁹ o “legislador tributário municipal pode optar entre os diversos contribuintes elencados. Assim, a eleição do possuidor como contribuinte do IPTU é faculdade do legislador municipal e, caso a lei aponte ambos, a opção deve ser exercida pelo fisco.”

A doutrina de Ives Gandra Martins foi determinante para formação dos *signos* do julgado ora comentado, e é possível assim concluir, porque da transcrição de parte de suas lições no acórdão, restam configurados todos os elementos da estruturação da ementa, senão veja-se:¹⁷⁰

Há quem defenda haja uma escala de preferência a ser observada. Em outras palavras, vedado seria a autoridade administrativa optar pelo possuidor, sempre que conhecido fosse o proprietário. Não nos parece que assim seja. **A escolha é livre. Opta-se por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação.** (grifos próprios)

¹⁶⁷ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **REsp 475.078-SP**, Relator: Ministro TEORI ZAVASCKI, decisão de julgamento em j. 14/09/2004 - DJ 27/09/2004.

¹⁶⁸ *Ibid.*

¹⁶⁹ *Ibid.*

¹⁷⁰ *Ibid.*

O grifo na transcrição da ementa foi propositado. Vê-se nesse precedente, que é uma *decisão de referência*, até hoje apontada nos julgados de mesma tratativa, a sinalização de uma *opção* de escolha entre os sujeitos passivos elencados no art. 34 do CTN, ao invés de *cumulação* de contribuintes, e esse raciocínio se robustece quando se observa o desenvolvimento e contextualização dos argumentos do Ministro Relator.

Nesse primeiro momento de proposta de releitura do Tema 122 do STJ, a finalidade é ressaltar o equívoco interpretativo de imputação de responsabilidade solidária entre os contribuintes que se situam em categorias diversas quanto à materialidade da RMIT do IPTU, ou seja, *ser proprietários, terem o domínio útil e deterem a posse com animus domini*.

Como já tratado em subcapítulos próprios (itens 1.3.1, 1.3.2 e 1.3.3), não há fundamento dogmático consistente para imputar a obrigação tributária de forma cumulativa entre as múltiplas espécies de contribuintes do IPTU, seja porque tem qualificativos (fatos geradores) próprios, ou, especialmente, porque não há uma regra normativa típica fixando a responsabilidade tributária solidária entre eles (Arts. 124, incs. I e II e 128 do CTN).

Rememorando o que já tratado no subcapítulo sobre a *propriedade* (item 1.3.1), a previsão da *solidariedade*, como espécie de *obrigação tributária*, impõe um descritor normativo expresso, de modo a indicar uma *terceira pessoa* responsável pelo crédito tributário, que não se confunde com o *contribuinte*.

Considerando que não há no art. 34 do CTN, ou em qualquer outro dispositivo daquele código, com exceção da responsabilidade por sucessão tratada no art. 130, um comando normativo de matéria tributária, alçada à espécie de Lei Complementar (art. 146, inc. III, alínea “b” da CF), é inconstitucional qualquer regramento dessa natureza introduzido no ordenamento por via da legislação ordinária municipal.

Lembre-se o que já dito por ATALIBA¹⁷¹ no sentido de que: “o sujeito passivo (direto) do tributo estaria implicitamente designado na Constituição, não tendo o legislador liberdade para eleger pessoa diferente”. Para ele o contribuinte seria o “destinatário constitucional tributário”.

Ainda sobre a indevida condição de responsabilidade solidária entre *promitente vendedor* e *promissário comprador*, partindo do pressuposto que o primeiro seria qualificado como proprietário e o segundo um *detentor de domínio útil*, tem-se em julgado do STJ¹⁷², ao

¹⁷¹ ATALIBA, Geraldo. Sujeição direta e indireta – Responsabilidade tributária – Destinatário legal tributário – Aspecto pessoal da hipótese de incidência. **Revista de direito público**, São Paulo, n. 29, maio-jun. 1974, p. 249.

¹⁷² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 691.714-SC**, Relator: Ministro FRANCIULLI NETTO, decisão de julgamento em j. 22/03/2005 - DJ 27/06/2005.

tratar sobre o instituto de direito real limitado do Usufruto, a compreensão da Corte sobre o tema específico da legitimidade dos sujeitos passivos previstos no art. 34 do CTN. Confira-se:

Segundo lição do saudoso mestre Pontes de Miranda, “o direito de usufruto compreende o usar e fruir, ainda que não exerça, e a pretensão a que outrem, inclusive o dono, se o há, do bem, ou do patrimônio, se abstenha de intromissão tal que fira o uso e a fruição exclusivos.”

(...)

“em tese, o sujeito passivo do IPTU é o proprietário e não o possuidor, a qualquer título (...) Ocorre que, em certas circunstâncias, a posse tem configuração jurídica de título próprio.

(...)

Dessarte, nas hipóteses de usufruto do imóvel, não há falar em solidariedade passiva do proprietário e do usufrutuário no tocante ao imposto sobre propriedade e territorial urbana quando apenas o usufrutuário é quem detém o direito de usar e fruir exclusivamente do bem. (grifos próprios)

Apenas contextualizado com o que aqui desenvolvido, nesse acórdão do STJ referido, julgado antes da formulação do Tema 122, o entendimento foi expresso, no sentido de que não há espaço para comportar a dualidade de contribuintes, quando se visualiza que inexistente o vínculo entre a coisa e o sujeito passivo, se a plenitude do exercício de usar e fruir se concentram em apenas um deles, no caso em julgamento, o *usufrutuário*, cujo fato gerador (*h.i.*) é diverso do *nu-proprietário*.

Na mesma linha de pensamento, o julgado de relatoria do Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, também tratando sobre o instituto de direito real do Usufruto, assim fixou em sua ementa¹⁷³: “O usufrutuário, que colhe os proveitos do bem, é o responsável pelo pagamento do IPTU, nos termos do art. 733, II, do Código Civil, na proporção de seu usufruto.”

Há nesse julgado uma coerência irreparável aos preceitos da NJT, principalmente aos critérios da materialidade e pessoalidade da RMIT do IPTU, além de restar identificado o reconhecimento ao princípio da capacidade contributiva, diante da imputação fiscal àquele que do bem está extraindo alguma riqueza econômica.

A hipótese de dualidade de contribuinte não é comum, mas juridicamente possível, desde que haja o elo com o critério material da *h.i.* Desde que exista a observância às normas gerais de direito tributário a que faz referência o art. 146, III “a” da CF e aos próprios vetores

¹⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 203.098/SP, rel.: Min. MENEZES DIREITO, decisão de julgamento em 09/12/99 - DJ 08/03/2000.

constitucionais, poderá o legislador ordinário eleger mais de um contribuinte com capacidade contributiva.¹⁷⁴

Em raro caso de julgamento no qual foi utilizada a ferramenta processual do *distinguishing*, sobre o tema da dualidade de contribuintes responsáveis pelo IPTU (*promitente vendedor e promissário comprador*), o STJ¹⁷⁵ reconheceu a inaplicabilidade do Tema 122, pois no caso específico, além da promessa de compra e venda se revestir do caráter de irrevogabilidade e irretratabilidade, com imissão de posse pelo *promissário comprador* e registrada em cartório, o tempo de posse no imóvel já ensejava o reconhecimento do prazo de usucapião.

Ocorre, como se viu nesse julgado, uma sensibilidade de interpretação dos fatos jurídicos peculiares (*pragmatismo*), o que deveria ocorrer sempre, porque são inúmeras as hipóteses semelhantes, em que o contribuinte de direito (proprietário registral) não mais tem em si qualquer elemento da capacidade contributiva, seja pelo olhar legal, de ausência do direito à propriedade (Art. 1.228 do CC) ou da essência do que seja capacidade contributiva, que é a possibilidade de extrair riquezas do bem passível de tributação.

Observa-se, contudo, um respeito quase incondicional do Tema 122 do STJ, como bem se vê na decisão do REsp 1.695.772/SP¹⁷⁶ em que o Ministro Herman Benjamin faz referência a outras decisões de sua relatoria, REsp 1.576.319/SP, j. em 1/3/2016, DJe de 19/5/2016, AgRg no REsp 1.519.072/SP, j. em 1/10/2015, DJe 2/2/2016.

O entendimento parte da premissa de que naquelas hipóteses em que o município preveja a responsabilidade solidária do *promitente vendedor* e do *promissário comprador*, quaisquer um deles será responsável pelo pagamento do IPTU.

A revisitação do tema se faz necessária, em um *segundo momento*, para decompor o conceito, efeitos e acepção semântica do *compromisso de compra e venda*, também apelidado de *promessa de compra e venda*, porque a legislação municipal não recebeu uma delegação de competência ilimitada, ao revés, ela deverá obedecer a todos os critérios das normas gerais de direito tributário (Art. 146, inc. III, alíneas “a” e “b”), que são de competência da legislação complementar (CTN), além de estar em perfeita sintonia com as regras constitucionais, especialmente, mas não exclusivamente, aos princípios constitucionais.

¹⁷⁴ FUNARO, Hugo. **Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro** – As hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no código tributário nacional. Série doutrina tributária Vol. X, São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 56

¹⁷⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.204.294/RJ**, rel.: Min. MAURO CAMPBELL, decisão de julgamento em 14/06/2011 - DJe 21/06/2011.

¹⁷⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.695.772/SP**, rel.: Min. HERMAN BENJAMIN, decisão de julgamento em 21/11/2017 - DJe 19/12/2017.

Como já tratado no subcapítulo (item 1.3) há vários sujeitos passivos eleitos pelas municipalidades, que o próprio STJ os rechaça, notoriamente, como *v.g.*, locatários, comandatários, arrendatários, dentre outros. A delegação de competência constitucional sempre é recebida como uma carta de preceitos condicionantes às diretrizes constitucionais.

É exatamente a partir dos conceitos de *propriedade, domínio útil, posse com animus domini* e a natureza jurídica da *promessa de compra e venda* que já foram feitos anteriormente, respectivamente nos subcapítulos (itens 1.3.1, 1.3.2, 1.3.3 e 2) que deve ser feita uma nova leitura do Tema 122.

Até mesmo a conotação de que o *promissário comprador* sempre será aquele (possuidor a qualquer título), como descrito na ementa do julgado que originou o Tema 122, não guarda em si uma definição dogmática apropriada, pois se a *promessa de compra e venda* se revestir dos predicados do art. 1.417 do CC, estar-se-á de frente ao conceito do sujeito passivo do IPTU na condição de *detentor de domínio útil*, conforme evidenciado no subcapítulo (item 1.3.2).

Importante fixar nesse momento de revisitação aquilo que prevê o art. 110 do CTN, para que não ocorra uma mutação dos conceitos de direito privado que foram utilizados como *signos da ratio decidendi* do Tema 122, especialmente no que tange ao instituto da *promessa de compra e venda*, eis que tais institutos foram utilizados para definir a competência tributária municipal na instituição e respectiva cobrança do IPTU.

CLEMENTINO¹⁷⁷ explica a natureza do art. 110 do CTN, no sentido de que não há uma antinomia com o art. 109 do mesmo CTN, mas sim uma norma impositiva, com a finalidade de “resguardar a supremacia da Constituição, evitando que o legislador tributário infraconstitucional subverta as regras de competência tributária, hierarquicamente superiores, pela simples manipulação semântica dos conceitos de direito privado por ela utilizados”.

O instrumento particular de *promessa de compra e venda*, a partir de sua formatação, exteriorização e objeto, poderá ser definido como um direito real superior, ou seja, híbrido, ou mera manifestação de posse com *animus domini*, consoante já detalhado no subcapítulo (item 2).

Os seus matizes, ou seja, o formato de escritura pública ou particular, se levado a registro ou não, se de natureza irrevogável e irretroatável, ou mero contrato preliminar, ou se com transmissibilidade imediata da posse ou não, é que desenharão sua natureza jurídica, não

¹⁷⁷ CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência**, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS / coordenador Vladimir Passos de Freitas. - 8. ed. – São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 602.

sendo possível rotulá-lo tão somente como aquele que é o possuidor a qualquer título, previsto no Tema 122.

A promessa de compra e venda irrevogável e irretratável, com previsão de transmissão de posse imediata levada a registro é um direito real *sui generis*, porque está em uma “zona de tangência elevada” entre os direitos reais limitados e a propriedade, logo, é um equívoco semântico reduzi-lo ao conceito de posse previsto no art. 1.196 do CC.

Se não há nas normas gerais de direito tributário a regra expressa de responsabilidade solidária na obrigação tributária do IPTU, e considerando que cada contribuinte eleito no art. 34 do CTN possui um fato gerador diverso, logo, não são coproprietários, cotitulares do domínio útil ou detêm composses, não há como prever uma tipologia genérica e aberta de solidariedade entre *promitente vendedor* e *promissário comprador*, como disposta no Tema 122.

Nesse sentir, LISBOA¹⁷⁸ dispõe que na hipótese do IPTU há a possibilidade da solidariedade, desde que ocorra um interesse comum, em que há um imóvel com mais de um proprietário, ou também a responsabilidade por sucessão, consoante já referenciada a hipótese do art. 130 do CTN.

E aqui, para finalizar este subcapítulo, transcreve-se a doutrina de MOURA¹⁷⁹ em artigo específico sobre o tema:

Com efeito, as hipóteses de incidência possíveis do IPTU, definidas pelo CTN (e ordinariamente instituídas pelas diversas legislações municipais) são claras: a propriedade, o domínio útil **OU** a posse de bem. Essa anotação ganha relevo em razão da interpretação reinante em alguns Municípios, que compreende esse “ou” como se ali estivesse redigido um “e”, na crença de que seria admissível, no caso concreto, a responsabilização solidária entre proprietário e possuidor (no caso deste ensaio, promitente vendedor e promissário comprador). (grifo do texto original)

Observa-se na visão do doutrinador a afirmação imponderável de que há hipóteses diversas do critério da materialidade da RMIT, a partir de cada vínculo específico que surgirá da relação jurídica-tributária entre o imóvel e o sujeito passivo, seja da propriedade, do domínio útil *ou* da posse do bem.

¹⁷⁸ LISBOA, Jacira Maria de Mello Vianna. Definição de Propriedade para Fins de Pagamento do IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana, **Revista de Direito Brasileira**, São Paulo, v.14, n. 6, p. 51-64, maio/ago. 2016, p. 61.

¹⁷⁹ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. IPTU, Capacidade Contributiva e Corresponsabilização do Promitente Vendedor no Contexto dos Contratos de Promessa de Compra e Venda: Reflexões sobre os Precedentes, veiculados nos Recursos Especiais Nº 1.110.551/SP e 1.111.202/SP e as práticas administrativas municipais, *In* CARVALHO, Paulo de Barros. SOUZA, Priscila. **50 Anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Noeses, p. 523-549, 2016, p. 527.

E acrescenta MOURA,¹⁸⁰ sob um olhar constitucional, relativamente aos impostos, é imprescindível que se revele na obrigação tributária um “mínimo de riqueza (‘signo presuntivo de riqueza’)”, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva.

Os dois indicados de revisitação: *solidariedade dos sujeitos passivos* e *critério material da promessa de compra e venda*, apresentarão, certamente, um novo olhar dos *signos* representativos da *ratio decidendi* do Tema 122 do STJ.

3.3.1 Simbiose entre os critérios material e pessoal da RMIT do IPTU

Quando foi tratado no subcapítulo (item 1.1) sobre a RMIT do IPTU, além de especificar cada critério integrante da *hipótese* e da *consequência*, se referiu à importância citada pelo Professor Paulo Barros de Carvalho na conjunção de todos esses dados indicativos do antecedente normativo e os efeitos do consequente, pois essa associação resulta no vínculo da imputação deôntica.

A partir da identificação do elemento estruturante da NJT, que é sua materialidade, se faz possível traduzir o conceito legal de contribuinte, sob pena de se rasgar o próprio tecido constitucional de onde é fornecida toda a roupagem normativa.

Diz-se isso, porque o *problema-pesquisa* trata da interpretação do STJ quanto à identificação dos sujeitos passivos do IPTU, considerando a descrição do art. 34 do CTN, e a possibilidade de a legislação municipal definir quem são os sujeitos passivos, dentre as situações elencadas no CTN.

Quando o CTN objetivou definir *contribuinte*, tratando assim sobre o *critério pessoal* da RMIT, o fez constituindo diretamente sua relação com o *fato gerador*, como assim definiu AMARO:¹⁸¹ “Em linguagem figurada, podemos dizer que o contribuinte há de ser o *personagem de relevo* no acontecimento, o *personagem principal*, e não mero coadjuvante.”

O que se viu no subcapítulo (item 1.3) foi uma violação gritante pelas legislações tributárias locais ao sistema constitucional tributário, uma vez que foram eleitos pelos municípios sujeitos passivos sem qualquer correspondência aos limites do poder de tributar que lhes são permitidos sob os vetores do próprio CTN.

¹⁸⁰ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. IPTU, Capacidade Contributiva e Corresponsabilização do Promitente Vendedor no Contexto dos Contratos de Promessa de Compra e Venda: Reflexões sobre os Precedentes, veiculados nos Recursos Especiais Nº 1.110.551/SP e 1.111.202/SP e as práticas administrativas municipais, *In* CARVALHO, Paulo de Barros. SOUZA, Priscila. **50 Anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Noeses, p. 523-549, 2016, p. 534-535

¹⁸¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 328.

Foi tratado no subcapítulo (item 1.3.1), quando se definiu o conceito legal de *propriedade*, quais seriam os sujeitos passivos com legitimidade de se relacionarem materialmente com a obrigação tributária, considerando os mais variados posicionamentos dos tributaristas nacionais, e em observância aos princípios constitucionais e os ditames da RMIT do IPTU.

Conforme já justificado anteriormente, não há uma delegação constitucional irrestrita e incondicional, de competência legislativa municipal para fixar os elementos da RMIT do IPTU, especialmente os *sujeitos passivos*. O contribuinte é aquele que se aperfeiçoa segundo seu conceito legal, e as diretrizes refletoras dos princípios constitucionais diretamente vinculados, como da *legalidade estrita*, *isonomia tributária* e *capacidade contributiva*, não se permitindo a discricionariedade ou abuso do legislador para escolher quem o desejar, sob o manto do *princípio da praticidade tributária*.

Em artigo específico sobre as regras-matrizes dos impostos patrimoniais (IPTU e ITR), CARVALHO¹⁸² deixa bem claro que para cada *h.i.* se descrevem os elementos capazes de entregar uma norma jurídica em sua integridade constitutiva, referindo-se para cada situação posta no CTN quanto ao ITR e IPTU, que possuem significados normativos muito semelhantes, como se vê:

Tanto no IPTU como no ITR, o critério material da regra-matriz é representado pelos verbos ser e ter, acompanhados dos complementos propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel. (...)

Em vista disso, serão contribuintes do imposto municipal apenas os sujeitos que sejam proprietários, tenham o domínio útil ou a posse de imóvel urbano, no exato instante indicado pela lei do Município.

Não há dúvidas, como já reiteradamente posto nesta pesquisa, que os fatos geradores são distintos, logo, há um equívoco de interpretação no Tema 122 sobre a natureza jurídica dos múltiplos contribuintes indicados como sujeitos passivos no art. 34 do CTN.

É válido lembrar o que foi prescrito pelo Professor Caio Mário no subcapítulo (item 1.3.1) quanto ao conceito de *propriedade plena*, onde todos os seus atributos reúnem-se em uma só pessoa. O mesmo não acontece nas hipóteses em que esse direito (propriedade) é limitado quanto aos seus atributos (utilizar ou fruir-se dele), desdobrando-se a plenitude no domínio direto (proprietário) e domínio útil (enfiteuta, superficiário, usufrutuário etc.).

A propriedade plena é o direito que contempla todos os seus atributos, e sua variação, sem deixar de ser propriedade, é exatamente a fração dos seus atributos, logo, se o legislador

¹⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. As regras-matrizes de incidência do ITR e do IPTU: análise dos principais critérios distintos. *Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT*, N. 6, p. 209-222. Porto Alegre, / Fundação Escola Superior de Direito Tributário, jul.dez. 2010, p. 214

não quisesse prever mais de um fato gerador individualizado como critério material do IPTU, bastaria que elege-se o proprietário, pois já contemplaria as suas variantes decompostas (manifestação da propriedade) no *domínio útil* e na *posse com animus domini*.

E diante da premissa de raciocínio do Prof. Paulo Barros de Carvalho ao descrever o critério material da RMIT do IPTU/ITR, ele complementa seu enunciado acerca da necessidade de percorrer todos os critérios da regra-matriz de forma conjunta, decompondo e reconstruindo¹⁸³:

Todas as divisões e subdivisões que empreendemos para conhecê-la foram ditadas pelo imperativo metodológico de penetrar na sua essência e vasculhar, até onde foi possível, as articulações que seus elementos intrínsecos mantinham entre si.

(...)

Depois de efetuado esse trabalho, é preciso reagrupar os critérios normativos nos tópicos correspondentes, exercendo cada qual o papel que lhe compete, para apreciarmos a unidade da regra que define a incidência fiscal, na harmonia do seu equilíbrio interno.

A NJT tem em seu escopo uma estrutura sistêmica que percorre verticalmente todo o ordenamento jurídico, a partir de um poder genuíno do povo (CF), que prescreve os vértices de sustentação do sistema constitucional tributário, delega em nível federal a construção das normas gerais por um legislador qualificado (Lei Complementar) e ao final decompõe essa criação normativa delegada aos respectivos entes federativos, com indispensável observância às normas superiores.

Sendo assim, não é crível que se possa admitir a constitucionalidade de qualquer norma local instituidora de sujeitos passivos, se desassociada da verticalidade constitucional deôntica.

Não há como deixar de vincular a RMIT ao princípio da capacidade contributiva, também já tratado nesta pesquisa no subcapítulo (item 1.2.3), ao princípio da estrita legalidade (item 1.2.2), e também ao princípio da igualdade tributária (item 1.2.1).

E no caso específico da RMIT do IPTU, como imaginar um sujeito passivo dessa exação se submeter a imposição tributária sem, contudo, possuir a capacidade econômica? Como aceitar um sujeito passivo instituído pelo ente munícipe sem atender a exigência da completude de todos os elementos da NJT em sintonia com a CF? Como assegurar o postulado constitucional da isonomia formal entre contribuintes que se encontram em situações diversas?

¹⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. As regras-matrizes de incidência do ITR e do IPTU: análise dos principais critérios distintivos. *Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT*, N. 6, p. 209-222. Porto Alegre, / Fundação Escola Superior de Direito Tributário, jul.dez. 2010, p. 215

Diz-se aqui capacidade econômica espelhando-se nas lições de ATALIBA¹⁸⁴, quando do seu estudo específico sobre IPTU e Progressividade, conceituou-a como a “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação”.

Suscita-se o princípio da *estrita legalidade*, seguindo-se da orientação de LIMA NETO¹⁸⁵, que no seu dizer, seria da doutrina majoritária, que toda a dimensão dos elementos essenciais da relação jurídica tributária deve estar consentânea ao que prescreve o art. 97 do CTN. “Dentre eles se encontram o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, os sujeitos ativo e passivo da obrigação para atender ao mandamento do princípio da tipicidade.”

É de fundamental importância explicitar mais uma vez a interpretação da abrangência do princípio constitucional da *estrita legalidade*, não se resumindo ao *critério material* da RMIT do IPTU, mas a simbiose de todos os critérios, sob pena de sua deformação constitucional.

A partir desse raciocínio lógico-dogmático, a *estrita legalidade* nasceria da *matriz constitucional* (art. 156, inc. I), com sua delegação de competência ao ente municipal, observância às restrições também de origem constitucional (art. 146, inc. III, alíneas “a” e “b”), perpassando a complementação normativa por lei complementar (art. 97 do CTN), para então se legitimar qualquer sujeito passivo eleito pela municipalidade.

O princípio da igualdade tributária é essencial para manter o equilíbrio no sistema tributário, seja pelo respeito ao ditame constitucional, mas especialmente para a construção de uma sociedade justa, próspera, digna e pacífica.

Se o enfiteuta, que é o detentor do domínio útil, tem seu título aquisitivo assentado no fôlio registral, e por sua natureza jurídica detém os atributos de usar, gozar e dispor do bem, não há como respeitar o princípio da igualdade tributária direcionando a exação fiscal do IPTU ao proprietário, que nessa relação jurídica comparece com a menor fração da propriedade plena.

Por dedução racional e jurídica, espelhando-se na hipótese do *enfiteuta*, restaria ainda mais ilegítima a possibilidade da imposição fiscal do IPTU ao *promitente vendedor* (proprietário perante o cartório de registro de imóveis), se na relação jurídica concreta houver a configuração do *promissário comprador* como *detentor do domínio útil*, ou seja, na hipótese

¹⁸⁴ ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: a.15, n. 56, abr./jun. 1991, p. 76.

¹⁸⁵ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 157.

do pacto ser irrevogável, está na posse direta, e ter sido levado ao fôlio registral (art. 1.417 do CC), como assim foi traduzido dogmaticamente no subcapítulo anterior (item 2).

Mesmo que o instrumento da *promessa de compra e venda* não se corporifica como uma espécie de direito real limitado, conforme parágrafo anterior, também na relação jurídica concreta em que se configurar um *promissário comprador* detentor da posse direta, independente da natureza de irrevogabilidade do pacto obrigacional, ter-se-á um contribuinte de IPTU na qualidade de *possuidor com animus domini*, ao passo que o *promitente vendedor* também estará desnudado dos atributos plenos para perfectibilizar seu conceito de *proprietário* descrito no art. 1.228 do CC.

Sob o olhar focado em uma necessária revisitação do Tema 122, especificamente neste subcapítulo, naquilo que se relaciona a interconexão dos critérios material e pessoal da RMIT do IPTU, é de extrema relevância para solução do *problema-pesquisa* a análise de julgados que tenham fixado entendimento quanto à legitimidade do sujeito passivo.

Nesse sentir, a Suprema Corte Constitucional no RE 601.720-RJ¹⁸⁶, em regime de repercussão geral, ou seja, espalhando sua vinculação a todos os órgãos do Poder Judiciário, decidiu o tema: *IPTU – BEM PÚBLICO – CESSÃO – PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. Incide o imposto Predial e Territorial Urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora.*

Esse acórdão é emblemático para o contexto desta pesquisa, pois ele perpassa por vários institutos já tratados anteriormente, como sujeito passivo, classificação do IPTU como um imposto *real*, atributos da propriedade, utilização dos conceitos de direito privado para concretude da NJT, bem como a vinculação sistêmica dos critérios da RMIT.

Referindo-se ao princípio da capacidade contributiva no IPTU, válida a transcrição da conclusão da *ratio decidendi* que perfaz o elemento central do voto condutor-vencedor de divergência do Min. Redator do acórdão MARCO AURÉLIO¹⁸⁷:

A hipótese de incidência do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU não está limitada à propriedade do imóvel, incluindo o domínio útil e a posse do bem. O mesmo entendimento vale para o contribuinte do tributo, que não se restringe ao proprietário do imóvel, alcançando tanto o titular do domínio útil quanto o possuidor a qualquer título. Não há falar em ausência de legitimidade do ora recorrido para figurar em polo passivo da relação jurídica tributária. Pois bem, estamos diante de imóvel que ainda que não integre o patrimônio do particular, pois pertencente à União, passa a ser empregado por aquele em sua atividade comercial, de modo a extrair deste bem todo um proveito econômico.

¹⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário 601.720-RJ**, Tribunal Pleno, Red. p/o acórdão Min. MARCO AURÉLIO, j. 19.04.2017, D.J. 05.09.2017.

¹⁸⁷ *Ibid.*

O Min. MARCO AURÉLIO em seu voto¹⁸⁸ decompõe a múltipla previsão de contribuintes do IPTU prevista no art. 34 do CTN, e configurou naquele caso concreto a pessoa jurídica cessionária de exploração econômica de bem público da UNIÃO como *detentora do domínio útil do imóvel*, fixando o vínculo entre o critério pessoal e material da RMIT a partir da extração do proveito econômico do bem imóvel.

Essa conclusão de natureza jurídica impositiva, porque tem seus efeitos externos a lide, deixa muito clara a interpretação do art. 34 do CTN quanto a existência de cada contribuinte vinculado ao respectivo fato gerador, ou como prefere BECKER¹⁸⁹, (*h.i.*).

Não é diferente o que pensa ALVES¹⁹⁰, ao definir que não há como impor uma obrigação tributária sem visualizar na materialidade o signo presuntivo de riqueza, por isso mesmo, “o IPTU não pode ser exigido do proprietário desapossado, enquanto durar o desapossamento, pela inexistência de índice de capacidade contributiva atual”.

Da mesma forma, vinculando a legitimidade do sujeito passivo a partir do sentido jurídico do vocábulo propriedade, BARRETO¹⁹¹ deixa muito claro seu posicionamento de que só há possibilidade de tributar a *propriedade*, se dela for possível extrair os direitos que a integram, isto é: “os emergentes das faculdades de uso, gozo, disposição das coisas (...)”.

Válido ainda destacar julgados do STJ sobre relações jurídicas específicas, de onde se abstrai uma interpretação consentânea com a simbiose dos critérios de materialidade e pessoalidade da RMIT do IPTU.

Acórdão que merece análise foi proferido em sede de AgInt no Agravo em REsp 1.995.706-SP¹⁹², de relatoria do Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, que concluiu pela ausência de configuração como contribuinte do IPTU o credor fiduciário de bem imóvel regido pela lei 9.514/97, que disciplina o instituto da alienação fiduciária de bem imóvel.

Apesar da lei 9.514/97 ser bem anterior a fixação do Tema 122, que se deu em 2009, não houve no precedente obrigatório qualquer referência ao instituto de direito real (alienação fiduciária), que possui peculiaridades próprias, com regência fora do código civil, mesmo após a vigência da lei substantiva de 2002.

A norma que disciplina a alienação fiduciária de bem imóvel dispõe sobre uma propriedade resolúvel, e o credor fiduciário não se configura nem como possuidor do bem, e

¹⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário 601.720-RJ**, Tribunal Pleno, Red. p/o acórdão Min. MARCO AURÉLIO, j. 19.04.2017, D.J. 05.09.2017.

¹⁸⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 338-339

¹⁹⁰ ALVES, Anna Emília Cordelli. Comentários ao código tributário nacional / Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe, coordenadores – São Paulo: MP Editora, 2005, p. 297

¹⁹¹ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 180

¹⁹²BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - **Agint no Agravo em REsp 1.995.706-SP** – Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, decisão de julgamento em 14/03/2022, DJe 17/03/2022

nem com os atributos plenos do proprietário, pois que o imóvel se encontra registrado em nome do devedor fiduciante, com garantia em favor do credor fiduciário, o que resultou na interpretação do STJ que essa espécie não se inseriria em nenhum dos contribuintes elencados no art. 34 do CTN, ou, pelo menos, no caso específico, não foi visualizada nenhuma violação do referido dispositivo.

Esse entendimento já havia sido entabulado pelo Min. Gurgel de Faria no Agravo em REsp. 1.796.224¹⁹³, j. 16.11.2021, sob o fundamento inserido na própria ementa de que o credor fiduciário, antes de consolidada a propriedade em seu nome e da imissão na posse do imóvel, não se configura em nenhuma das hipóteses do art. 34 do CTN, ao passo que seria um proprietário *despido dos poderes de propriedade*, e que não deteria o domínio útil, nem o exercício da posse com ânimo de domínio.

O que há de relevo nos julgados é uma apreciação pelo STJ das circunstâncias do caso concreto, e presunção de que a *ratio decidendi* se fixou em um critério objetivo de vínculo entre a materialidade (fato gerador ou *h.i.*) e o sujeito passivo (contribuinte), sempre com o olhar para as situações postas no art. 34 do CTN.

Observe no referido julgado que o Min. GURGEL DE FARIA destacou o fato de que aquele proprietário estaria “despido dos poderes de propriedade”, o que efetivamente foi destacado no curso de toda essa pesquisa científica.

Apesar do Tema 122 ter utilizado como questão submetida a julgamento a relação jurídica da Promessa de Compra e Venda, fixando a tese no sentido de que ambos os contraentes envolvidos, ou seja, *promitente vendedor* e *promissário comprador* deveriam configurar como sujeitos passivos do IPTU, o STJ no AREsp. 1.566.893/SP, aplicou a mesma tese na relação jurídica de usufruto, alterando entendimento reiterado sobre o assunto, antes do Tema 122.

Esses precedentes mais antigos do STJ, já citados no subcapítulo (item 3.3) reconheceram o usufruto como um direito real limitado normatizado no CC, em que o usufrutuário é o detentor da posse direta, com o exercício dos atributos do uso e gozo do imóvel, logo, configurando-se contribuinte do IPTU na qualidade de detentor de *domínio útil* previsto no CTN.

A revisitação do Tema 122 precisa ser efetivada, para que se recomponham os institutos de direito tributário em consonância com os conceitos legais de *contribuinte* extraídos do CTN, bem como o respeito aos princípios constitucionais norteadores do sistema

¹⁹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – **Agravo em REsp. 1.796.224-SP** – Rel. Min. Luiz Alberto Gurgel de Faria, decisão de julgamento em 16.11.2021, DJe de 09/12/2022.

tributário, que impõem a simbiose dos critérios *material e pessoal* da RMIT do IPTU como pressupostos de legitimidade constitucional da imposição fiscal e seu responsável tributário.

3.3.2 Critério (in)adequado para eleição do sujeito passivo do IPTU

O Tema 122, objeto desta pesquisa, se espelha em vários precedentes anteriores, num total de 06(seis) REsp nº 979.970/SP - Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 18.6.2008; AgRg no REsp nº 102.614/SP - Rel. Mn. Humberto Martins, DJ de 17.4.2008; REsp nº 712.998/RJ - Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 8.2.2008; REsp nº 759.279/RJ - Rel. João Otávio de Noronha, DJ 11.09.2007; REsp nº 868.826/RJ – Rel. Min. Castro Meira, DJ 01/8.2007; REsp nº 793.073/RS – Rel. Min. Castro Meira, DJ 20.02.2006, com ementas reproduzidas, e neles quase sempre outros precedentes também aludidos.

Em todos os precedentes se faz referência à legitimidade da responsabilidade solidária dos sujeitos passivos do IPTU, e que cabe ao legislador municipal eleger aquele que melhor lhe aprouver para facilitar o procedimento administrativo de arrecadação (*princípio da praticabilidade tributária*).

O que há de comum em praticamente todos os julgados que formaram o Tema 122 e os subsequentes, é a indicação da *decisão-referência* já citada por algumas vezes nessa pesquisa, e que foi detalhada no subcapítulo (item 3.3). Trata-se do REsp. 475.078/SP, de relatoria do Min. Teori Zavascki.

Se faz necessário uma releitura do REsp. 475.078/SP, agora sob um olhar direcionado ao *signo* direito de escolha entre *titular do domínio e possuidor*. Só lembrando o que já tratado no início deste terceiro capítulo, acerca da expressão *titular do domínio* utilizada pelo Min. Teori, quando se referiu ao *proprietário*, focando-se então no Terceiro Signo do Tema 122.

O primeiro item do voto do relator foi claro em identificar o objeto da lide. A indagação formulada por ele, que exigiria o resultado do julgamento, era: O Comando do art. 34 do CTN permite excluir a responsabilidade do *proprietário*, decorrente da relação jurídica existente de *promessa de compra e venda* de imóvel, quando presente o *possuidor*, na condição de *promitente-comprador* como contribuinte eleito na legislação municipal?

Observa-se de logo que a situação fática posta pelo Min. Relator é carente de outros qualificativos dos atores principais da relação jurídica. A *promessa de compra e venda* no caso referenciado na *decisão-referência* é aquela irrevogável, irrevogável e averbada no registro de imóveis (*direito real limitado*) ou é uma *relação meramente obrigacional*?

A indagação formulada teve uma resposta concisa, sobre a qual é possível fazer deduções, mas muito longe de permitir a amplitude dada pelo Tema 122 para as múltiplas relações jurídicas presumidamente ensejadoras da RMIT do IPTU.

Até porque, o Min. Teori no segundo parágrafo do seu voto, já foi positivo quanto à possibilidade de que o *possuidor*, na qualidade de *promissário comprador*, fosse considerado contribuinte do IPTU, e nessa condição jurídica, responsável pela obrigação tributária.

Mas se o *promissário comprador* fosse aquele definido no art. 1.417 do CC, que não é um mero *possuidor*, se aplicaria a mesma premissa de identificação do sujeito passivo?

Como já tratado anteriormente, o *promissário comprador* que se qualifica com os atributos do art. 1.417 do CC é detentor de domínio útil, logo, não equivale ou se assemelha ao *possuidor*.

Outra releitura da *decisão-referência* precisa ser feita, pois há um dado jurídico extremamente importante, e que até então não foi tratado nesta pesquisa, e pela análise de dezenas de julgados vinculados ao *problema-pesquisa*, também não foi evidenciado nos julgados que sucederam o Tema 122.

Trata-se de acórdão citado pelo Min. Teori Zavascki, que no seu entender legitimaria seu convencimento. REsp. 354.176/SP¹⁹⁴ de relatoria da Ministra Eliana Calmon.

Nesse julgado a Ministra Relatora entende de forma diametralmente oposta a tudo que foi decidido a partir da decisão do Min. Teori Zavascki, e por consequência, da edição do Tema 122 do STJ, no que tange a configuração do *proprietário* como contribuinte, segundo o *predicado* daquele que detém o título de propriedade registrado na serventia imobiliária.

O trecho-chave reproduzido pelo Min. Teori no seu acórdão já noticia a *ratio decidendi* do referido julgado da Ministra Eliana Calmon:

Se o contribuinte é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título, desnecessário o registro da escritura comprovando a alienação do imóvel como condição para executar-se o novo proprietário. (grifos próprios)

A Ministra Eliana Calmon *quebrou* o paradigma do conceito formal de *propriedade* para legitimar o *proprietário* como contribuinte, apenas por se encontrar nessa condição à época do fato gerador. Seu raciocínio lógico e direto foi de que, se todos já estão elencados como contribuintes, ou seja, o *proprietário*, o *detentor de domínio útil* e o *possuidor*, não há relevância de se evidenciar a formalidade do registro para incluir ou excluir o contribuinte em quaisquer de suas três faces.

¹⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 354.176-SP, Relatora: Ministra Eliana Calmon, decisão de julgamento em j. 17/12/2002 - DJ 10/03/2003.

A Ministra deixou patente a classificação do IPTU como um imposto real, apesar de no caso do seu julgado tratar do ITR, mas ambos são impostos *reais*, diante do que previsto no art. 130 do CTN. Certamente por isso ela negou provimento do Recurso da Fazenda Nacional, que pretendia vincular a legitimidade do sujeito passivo (*proprietário*) sob o aspecto formal do registro imobiliário, ao tempo do fato gerador (*critério material*).

Evidenciando de forma mais minuciosa o objeto da lide no julgado da Min. Eliana Calmon, a Fazenda Nacional recorreu da decisão do tribunal de origem, que entendeu pela ilegitimidade do *ex-proprietário* do imóvel como responsável tributário do ITR de fatos pretéritos à mudança de titularidade da propriedade.

No acórdão a Ministra cita um precedente que só reforça o entendimento unívoco do STJ quanto à natureza *propter rem* do IPTU, o REsp. 192.501/PR, de relatoria do Ministro Peçanha Martins, DJ de 18/02/2002, em que se fixou a indistinção da qualidade do adquirente no art. 130 do CTN, pouco importando se é qualquer daqueles intitulados no art. 34 do CTN.

Sem maiores delongas, há uma incompatibilidade entre as *ratio decidendi* do julgado do Min. Teori e da Min. Eliana, pois a *decisão-referência* do Tema 122 do STJ utiliza o critério da personalidade para identificar o *proprietário* registral como contribuinte concorrente ou solidário ao *possuidor*, por isso nasce a ementa fazendo referência ao direito de escolha da autoridade administrativa em escolher um ou outro para melhor *facilitar a arrecadação*.

No caso do julgado da Min. Eliana Calmon, o fundamento é o critério da materialidade, ou seja, diante da natureza jurídica de um imposto real, não importa quem era o *proprietário* à época do fato gerador, mas sim no momento da exigência da obrigação tributária, logo, se esvazia por completo a previsibilidade de uma escolha do sujeito passivo, pois nesse trilhar, sempre seria aquele que estaria vinculado a *obrigação propter rem*.

Esse entendimento da eleição do critério objetivo da materialidade, elegendo o *contribuinte* que guarda o vínculo de relação de extração de riqueza com a propriedade tributada, é totalmente incompatível com os julgados que sucederam o Tema 122 até os dias atuais, conforme se evidencia no julgado recente da lavra do Ministro Og Fernandes, REsp. 2.042.804-RJ¹⁹⁵, que segue a linha de praticamente os demais precedentes do STJ.

Outra desconfiguração do Tema 122 do STJ que se perpetra até os dias atuais, considerando o corte temporal dessa pesquisa de análise dos julgados do STJ, é a referência de que teria o julgado de relatoria do Min. Teori Zavascki vinculado a exclusão da

¹⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no Agravo em REsp. 2.042.804-RJ**, rel.: Min. Og Fernandes, decisão de julgamento em 02/08/2022 - DJe 12/08/2022

responsabilidade do promitente vendedor a previsão na legislação local do promissário comprador como sujeito passivo.

Sem maiores tergiversações, pois já tratado em mais de um momento nessa pesquisa científica, o art. 32 do CTN já descreve, por força de delegação constitucional (Art. 146, III, “a” da CF) as hipóteses de incidência do IPTU, e o art. 34 do CTN prescreve os múltiplos contribuintes (sujeitos passivos diretos), cabendo ao legislador munícipe apenas decompor os titulares que preencham os requisitos constitucionais e legais para se enquadrarem dentro dos seus limites de identidade dos *contribuintes*.

Sendo assim, se o *promissário comprador* é um titular de direito real (arts. 1225, VII e 1.417 do CC) não se faz necessária sua previsão na legislação municipal como sujeito passivo do IPTU, pois na sua condição jurídica de detentor de um direito real já se enquadraria como contribuinte descrito no art. 34 do CTN (*detentor do domínio útil*), ou no mínimo um possuidor com *animus domini*, se a *promessa de compra e venda* se configura como uma relação obrigacional.

O que na verdade ficou decidido no julgado de relatoria do Min. Teori Zavascki, sob a orientação doutrinária que ele seguiu, foi de que é possível a legislação municipal optar entre os diversos contribuintes elencados, que apesar de não concluída a frase, subentende-se que seria o art. 34 do CTN, pois assim consta na doutrina de Ives Gandra Martins transcrita no voto.

E o julgado do Min. Teori Zavascki finaliza com linguagem de interpretação aberta, senão veja-se¹⁹⁶: “No caso concreto, não há notícia de que a lei municipal tenha eleito o promitente-comprador como contribuinte do IPTU de forma a excluir o proprietário.” E complementa: “Afastada fica, portanto, a única hipótese ventilada pela doutrina para a retirada do proprietário do imóvel da qualidade de contribuinte do IPTU.”

Quando o Ministro Teori conclui que a única hipótese de excluir o *proprietário* da condição de sujeito passivo seria eleger o *promitente-comprador*, estaria afirmando que a legislação local, além de um enunciado positivo (eleição do promitente comprador como contribuinte), também teria um enunciado negativo (prevendo que o promitente vendedor não seria contribuinte)?

Certamente que não. Até porque, nesse mesmo parágrafo do acórdão acima reproduzido, consta que na legislação local havia a previsão de redação idêntica ao art. 34 do

¹⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 475.078-SP, Relator: Ministro Teori Zavascki, decisão de julgamento em j. 14/09/2004 - DJ 27/09/2004.

CTN, logo, não foi identificada na legislação municipal o enunciado positivo do *promissário comprador* como contribuinte.

Importante destacar os motivos porque se fez uma releitura do REsp. 475.078/SP, ao passo que ele identifica praticamente todos os *signos* que foram utilizados na formação do Tema 122 do STJ, inclusive esse equivocado fundamento da escolha pelo legislador municipal do sujeito passivo, na hipótese da ausência de identidade do *promissário comprador* como contribuinte do IPTU.

Diante de tudo que já foi pesquisado, com base teórica, legislativa e jurisprudencial, não é admissível sob uma ótica constitucional, presumir a exigibilidade de uma obrigação tributária de quem não se subsume a RMIT.

Relembre-se aqui um julgado do Min. GURGEL DE FARIA, AgInt no AgInt no Agravo em REsp 1.839.235-RJ,¹⁹⁷ já citado no subcapítulo (item 2) que tratou sobre a importância do *compromisso de compra e venda* como critério material para identificar o sujeito passivo do IPTU.

No caso *in concreto* o código tributário do município carioca contemplava como contribuinte o *promitente comprador* que tivesse imitado na posse, o que não restou configurado nos autos, uma vez que, o tribunal local, analisando os fatos e provas, testificou que a posse não fora transmitida.

Esse julgado se baseou no princípio da *tipicidade estrita*, ou seja, interpretou que só poderia ser contribuinte aquele sujeito passivo cujo desenho descritor da norma definisse os atributos regidos pelo art. 121 do CTN.

Mas isso não tem nada a ver sobre a identificação legislativa municipal para incluir ou excluir o sujeito passivo, pois os predicados não podem ser corrompidos pelo legislador municipal, se o *destinatário constitucional tributário* estiver prescrito no caso concreto da RMIT do IPTU em conformidade com o sistema tributário constitucional.

E essa conclusão tem mais lógica, quando da análise contextual do acórdão, que estabelece: o critério de “escolha livre”, “opção por um ou por outro”, e “caso a lei aponte ambos, a opção deve ser exercida pelo fisco”.

Só por isso, é fácil de compreender que qualquer outra interpretação diversa, apesar de razoável, de que havendo um *promissário comprador* elencado na legislação local como contribuinte já excluiria o proprietário, não tem muita sustentação jurídica, até porque, para

¹⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - AgInt no AgInt no Agravo em REsp 1.839.235-RJ – Rel. Min. GURGEL DE FARIA, decisão de julgamento em 22/11/2021, DJe 14/12/2021

nomear o *promissário comprador*, necessário se torna que o qualifique, segundo os conceitos de direito privado, em qual *h.i.* do art. 34 do CTN estaria inserido.

Para finalizar esse subcapítulo, necessário se torna analisar a natureza jurídica do *Quarto Signo* eleito pelo Tema 122 do STJ, exatamente o que mencionado na doutrina do Prof. Ives Gandra Martins e citado no voto do Min. Teori Zavascki no REsp. 475.078/SP.

Assim restou ementado: “pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação”.¹⁹⁸ Essa conclusão foi reproduzida com fidedignidade nos REsp. 1.110.551-SP e 1.111.202-SP, que resultaram no Tema 122.

Não é difícil perceber que a fundamentação se reveste em um propósito de equalização arrecadatória, logo, é um significado extrajurídico que jamais poderia justificar um critério de eleição do sujeito passivo da obrigação tributária, sob um olhar deôntico.

É verdade que há no ordenamento jurídico o intitulado *princípio da praticabilidade tributária*, apelidado por alguns doutrinadores como *praticidade tributária*, sobre o qual foi destinado um subcapítulo (item 1.2.4), mas consoante já tratado de forma específica nessa pesquisa, deverá ser observada a constelação principiológica, com harmonização e prevalência, rechaçando-se a neutralização desse ou daquele princípio, mesmo que tentadora a vocação arrecadatória para concessão das necessidades básicas da sociedade.

Significa dizer que para melhor arrecadar, não é possível que o legislador municipal produza norma inconstitucional, pois dentro de um sistema constitucional tributário vertical, o respeito ao princípio da tipicidade é corolário da segurança jurídica e paz social.

Tratando sobre a definição constitucional de contribuinte, PORTO¹⁹⁹ faz uma ressalva aos limites da sujeição passiva, sempre referindo-se à imposição dos alicerces das normas constitucionais, visando um conceito de contribuinte compatível com o sistema constitucional tributário.

No mesmo sentir, ao tratar sobre a solidariedade preconizada no art. 124 do CTN, alerta PORTO²⁰⁰ que mesmo advindo o instituto de um direito civil, a regra no direito tributário é restrita às hipóteses taxativamente prescritas em lei, e que não é possível compreender, sob a mesma visão de observância aos preceitos constitucionais, que se possa “ampliar as hipóteses de solidariedade a fim garantir a satisfação do crédito público”.

¹⁹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 475.078-SP**, Relator: Ministro TEORI ZAVASCKI, decisão de julgamento em j. 14/09/2004 - DJ 27/09/2004.

¹⁹⁹ PORTO. Éderson Garin. Por um Conceito Constitucional de Contribuinte: Revisitando as Noções de Sujeição Passiva e Solidariedade no Âmbito do Direito Tributário. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: v.1, n.1, maio/jun. 1998, v.16, n. 96, mar./abr.2014, p. 120

²⁰⁰ *Ibid*, p. 121

O que se abstrai desse raciocínio é a atividade vinculada do sistema tributário nacional, qual seja, a ordem constitucional tratou de fixar no seu texto os *limites do poder de tributar*, exatamente para que o interesse público, mesmo que prevalecente e bem intencionado, não extrapolasse os limites da capacidade contributiva, com edição de tributo confiscatório, eleição de responsabilidade tributária à margem da tipicidade legal, e o tratamento desigual em relações jurídicas semelhantes.

Na mesma toada, LIMA NETO²⁰¹ ressalta a importância da higidez do sistema constitucional tributário, ao indicar o esforço do “fechamento do sistema para que as normas obedçam ao princípio da ‘determinação’, a exigir uma precisa particularização na lei dos elementos componentes do tipo tributário que assume um caráter fechado”.

Essa preocupação é indispensável para a estabilidade das relações jurídicas e o limite do poder de tributar do *Estado*, pois as necessidades públicas são imensas, cotidianas e progressivas, mas a permissibilidade de critérios subjetivos por parte do aplicador da norma remete ao verdadeiro caos social.

A NJT não pode se sobrepor a sua finalidade, que é disciplinar uma regra de impositividade fiscal, com base no sistema constitucional a que se insere. E sob o olhar do direito objetivo, RÁO²⁰² afirma que a norma jurídica nasce do Estado, mas só adquire eficácia e legitimidade, quando do seu conteúdo é possível abstrair:

declaração que coincide com as necessidades individuais e sociais e com a solução revelada pela consciência comum do povo, que a norma deve e visa satisfazer, de conformidade com os princípios e finalidade da ordem jurídica e à luz dos postulados fundamentais da moral, do direito natural e da equidade.

É exatamente isso que se pressupõe das normas locais que por delegação constitucional podem intitular sujeitos passivos da RMIT do IPTU, sob pena dessas leis não refletirem a ordem democrática de direito e a estabilidade das relações sociais.

O uso inadequado do critério subjetivo para eleição do sujeito passivo do IPTU no negócio jurídico da *promessa de compra e venda* é o *problema-pesquisa* que precisa ser resolvido pela sociedade acadêmica, jurídica e especialmente pelo STJ, pois restou claro na coletânea de julgados a permanente recorrência de discussão do mesmo objeto jurídico tratado no Tema 122, apesar de já editado esse precedente qualificado desde 2009. Isto é, o referido tema não vem cumprindo a sua função de pacificação das relações jurídicas.

²⁰¹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 157

²⁰² RÁO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos**. 5. ed. anotada e atual. por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 193

O critério objetivo vinculado a materialidade já foi submetido à apreciação do próprio STJ, em relação jurídica muito semelhante à do IPTU, que se trata exatamente das obrigações condominiais, também de natureza *propter rem*, com previsão em relação jurídica envolvendo *promitente vendedor e promissário comprador*.

A Tese foi firmada no Tema 886, editado em 2015, tratado nesta pesquisa científica em um subcapítulo (item 2.3) e o critério objetivo se fundamentou em duas premissas fáticas, que foram dispostas na ementa do REsp. 1.345.331 – RS²⁰³:

A eleição do critério objetivo partiu da premissa de que a *obrigação condominial* se vincularia com a identidade do *sujeito passivo* segundo a materialidade, ou seja, em cada caso concreto, uma vez visualizados: (i) *promissário comprador imitado na posse* e (ii) *ciência inequívoca do condomínio*, irrelevante seria o registro do *compromisso de compra e venda* no fólio registral como critério de legitimidade do sujeito passivo na relação jurídica.

Observe que a relação jurídica guarda estreita semelhança ao *problema-pesquisa*, considerando que as figuras jurídicas que seriam os sujeitos passivos são idênticas. A natureza jurídica da obrigação é a mesma, ou seja, *propter rem*, e sobre isso foi colacionado doutrina e jurisprudência que as evidenciam. Além da previsão legal de dualidade do condômino (contribuinte) da obrigação condominial também existir (art. 9º da Lei 4.591/64 e Art. 1.334, inc. I, §2º do CC).

No momento em que se escolhe um critério objetivo da *materialidade*, diferentemente do *critério subjetivo* eleito no Tema 122, sequer haverá um problema a ser resolvido quanto a eventual solidariedade entre sujeitos passivos, pois mesmo sendo ambas obrigações de natureza *propter rem*, com conseqüente vínculo de responsabilidade por sucessão (*espécie de solidariedade*), o sujeito passivo será sempre aquele que obedece a RMIT do IPTU, leia-se, em simbiose com os critérios *material e pessoal*.

Por fim, a hipótese de que o fisco municipal tenha conhecimento da existência das relações de direito privado é plenamente possível, diante das ferramentas já existentes nos mais variados sistemas de arrecadação municipais, onde são depositados os instrumentos particulares de *promessa de compra e venda*, até porque, o maior interessado na ciência dessa relação jurídica será sempre o *promitente vendedor*, pois a presunção da legitimidade do proprietário como contribuinte do IPTU sempre será presumível, cabendo a ele exteriorizar o contrário.

²⁰³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.345.331-RS**, Relator: Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, decisão de julgamento em 08/04/2015 - DJe 20/04/2015

Em arremate a suposta quebra de facilitação da arrecadação, uma vez revisitado o Tema 122 para estabelecer um critério objetivo de eleição do contribuinte do IPTU segundo a simbiose entre o critério material e pessoal da RMIT, também nenhuma preocupação de natureza econômico-financeira poderia exsurgir, primeiro porque a própria legislação já protege os entes fiscais, ao estabelecer no art. 130 do CTN a natureza *propter rem* da responsabilidade tributária por sucessão.

Segundo, porque os créditos de IPTU são cobrados através da Lei de Execução Fiscal (Lei 6.830/80) com rito especial e dispendo de várias garantias de privilégio processual e material para satisfação da obrigação tributária, além das ferramentas mais atualizadas de protesto cambial e apontamento em órgãos de restrição de créditos, o que já é uma *facilitação do procedimento de arrecadação*.

E por fim, como já justificado, o *princípio da praticabilidade tributária* não pode se sobrepor aos demais princípios, especialmente aqueles qualificados como expressos na constituição, quais sejam, *isonomia tributária, legalidade estrita e capacidade contributiva*.

CONCLUSÃO

O IPTU tem seu perfil constitucional (CF/88) no art. 156, inc. I, cuja competência para instituí-lo foi delegada aos entes municipais (leia-se também distrital). E considerando que a Carta Magna recepcionou o CTN como lei complementar, coube-lhe estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, em observância ao que disciplina o art. 146, III, alíneas “a” e “b”, limitando os poderes legiferantes dos entes municipais (Art. 30, inc. III da CF) e distrital, (Art. 32, §1º da CF). como por exemplo, fato gerador, base de cálculo, contribuinte e obrigação tributária.

Após uma incursão sobre as características próprias do IPTU, desde sua origem constitucional (Art. 156, inc. I da CF), previsão legal das normas gerais em matéria tributária (arts. 32 a 34 do CTN), e identificação da competência delegada aos municípios para instituí-lo, tratou-se de apresentar sua classificação como um imposto direto, real e fiscal (natureza arrecadatória), desenhando-se assim sua natureza jurídica.

Os elementos da regra-matriz de incidência tributária do IPTU podem assim ser classificados e identificados sem muita dificuldade semântica ou epistemológica, segundo as premissas teóricas já referidas pelo seu precursor Paulo de Barros Carvalho: i) material; ii) espacial; iii) temporal; iv) pessoal (sujeito ativo e passivo); e v) quantitativo (base de cálculo e alíquota);

Realizou-se um detalhamento de todos eles, perpassando pelo fato gerador (*materialidade*), quem são os sujeitos ativo e passivo, sua incidência no tempo e no espaço, além da sua quantificação, mesmo que de uma forma mais superficial sobre aqueles critérios que tangenciam o tema da pesquisa, tratando-se com maior profundidade os critérios voltados a apresentação da solução do *problema-pesquisa*.

O estudo sobre os critérios *material* e *pessoal* da RMIT do IPTU foram analisados de forma mais aprofundada, pois neles reside o fundamento jurídico-dogmático central para solução do *problema-pesquisa*, ao passo que não é possível legitimar constitucionalmente uma obrigação tributária sem descrever todos os dados de ordem objetiva da *h.i.*, para então identificar sua materialidade, e a partir dela o vínculo com o sujeito responsável pelo cumprimento da obrigação.

E assim foi referendado por ATALIBA, citado nessa pesquisa, como o mais alto grau de importância da RMIT, o *aspecto material* da *h.i.*, permitindo a caracterização e individualização dos demais critérios.

Tratando-se de uma pesquisa científica, imprescindível foi trazer o estudo dos princípios constitucionais norteadores da RMIT do IPTU, como condição *sine qua non* para compreender a fenomenologia do uso (in)adequado do critério subjetivo para eleição do sujeito passivo do IPTU.

Os princípios constitucionais centrais vinculados à relação jurídica objeto do *problema-pesquisa* foram tratados com maior ênfase, notoriamente os princípios da *igualdade tributária (isonomia formal)*, *legalidade estrita*, *capacidade contributiva* e *praticabilidade ou praticidade tributária*.

Tratou-se também de se desenhar o perfil dos demais princípios aplicáveis ao IPTU, permitindo formar uma constelação principiológica capaz de evidenciar as bases teóricas do estudo.

Foi possível concluir, a partir dos princípios constitucionais, que não há uma norma impositiva fiscal válida se estiver destoante com o sistema constitucional tributário verticalizado, ou seja, a legalidade tributária decorre integralmente de uma vontade constitucional de que todos os elementos estruturantes da norma tributária (RMIT) guardem consonância com a lei maior.

Para compreender melhor a delegação de competência material conferida ao ente municipal para eleição dos sujeitos passivos do IPTU, a partir das referências normativas limitantes dos arts. 32 e 34 do CTN, foram analisadas várias normas municipais regentes do IPTU, ficando evidenciado que o legislador municipal inovou na criação de alguns sujeitos passivos e responsáveis tributários, extrapolando os limites de sua legitimidade.

O legislador municipal não pode, sob os auspícios da súmula 399 do STJ, alargar sua competência constitucional, escolhendo sujeitos passivos que não guardem de forma restrita aos predicados já eleitos no art. 34 do CTN, ou seja, o *proprietário*, *detentor do domínio útil* e o *possuidor com animus domini*, sob pena de ser uma norma inconstitucional.

A tese fixada no Tema 122 fundamentou-se na relação jurídica da *promessa de compra e venda* e da dualidade de sujeitos passivos do IPTU entre o *promitente vendedor* (aquele que tem a propriedade registrada no registro de Imóveis) e o *promissário comprador* (o possuidor a qualquer título).

Foi necessário analisar cada instituto de direito privado (*proprietário* e *possuidor*), e ainda o *detentor de domínio útil*, que foram integralmente absorvidos pela legislação tributária, e para isso, também estudado os contornos dos arts. 109 e 110 do CTN.

Diante da pesquisa desses institutos foi possível concluir que há evidente equívoco na formação dos *signos* da *ratio decidendi* do Tema 122 do STJ, quando desnaturam os conceitos

de cada contribuinte eleito no art. 34 do CTN (*primeiro signo*), e permitem que a eleição seja realizada pelo legislador munícipe (*terceiro signo*), sem observância aos critérios dogmáticos de materialidade descritos na ordem constitucional tributária, sob o propósito de facilitação da arrecadação (*quarto signo*).

Considerando que essa dualidade de contribuintes do Tema 122 decorre especificamente do instituto do *compromisso de compra e venda* (*segundo signo*), foi realizada uma pesquisa de fôlego sobre a sua natureza constitucional, sua previsibilidade na legislação infraconstitucional, seu conceito doutrinário, e a observação da interpretação jurisprudencial nos tribunais superiores, a partir das variadas acepções e diferentes efeitos que lhe foram concebidos, a depender da relação jurídica em que estava inserido.

Foi importante fazer uma decomposição do *compromisso de compra e venda* em duas vertentes, porque sua acepção semântica deve sempre ser interpretada a partir do desdobramento de sua natureza *obrigacional* (sem registro), e sua natureza *real* (a partir do seu registro), especialmente na legislação tributária.

Se o *compromisso de compra e venda* se revestir de uma relação meramente obrigacional, em que o *promissário comprador* apesar de externar sua intenção de adquirir o domínio pleno, não registrou o instrumento no cartório de registros, configurar-se-á a condição de contribuinte do IPTU como *possuidor com animus domini*.

Por outro lado, se o *compromisso de compra e venda* já foi registrado, as partes pactuaram a irretratabilidade e o *promissário comprador* já está na posse do imóvel, a subsunção da obrigação tributária do IPTU se dará na condição de contribuinte como *detentor do domínio útil*, pois não mais se qualificaria como mero *possuidor com animus domini*.

A pesquisa jurisprudencial realizada exclusivamente no STJ e STF, tendo como objeto os efeitos e acepções da *promessa de compra e venda*, identificaram as mais diversas conclusões, o que por si só demonstrou ausência de critério epistemológico-dogmático, considerando a alteração conceitual do mesmo instituto, vertendo-se sua linguagem a cada caso concreto, para melhor se amoldar à vontade do aplicador e intérprete da norma.

Em decorrência dessa análise doutrinária e jurisprudencial realizada, além da extração de conceitos da legislação constitucional e infraconstitucional, foi possível concluir que para efeitos tributários, o registro no cartório do *compromisso de compra e venda* será relevante apenas para identificar a espécie do contribuinte, mas nunca para desconfigurá-lo como *substrato tributável* do IPTU, fragilizando-se assim os fundamentos eleitos no *segundo signo*.

Muito revelador para formação das respostas ao *problema-pesquisa* foi a análise do Tema 886 do STJ e a comparação dos seus *signos* com aqueles forjados na edição do Tema

122 do mesmo STJ, pois se entrelaçam, desde a natureza jurídica comum da obrigação, que é *propter rem*, ou seja, vinculada a um sujeito titular de direito real, *condômino (Tema 886)* e *contribuinte (Tema 122)*, como também a relação jurídica *material* que se apresenta como controvertida em ambos os casos, qual seja, o *compromisso de compra e venda*.

A grande diferença é o critério escolhido para eleição do sujeito passivo em cada tema. No Tema 886 estabeleceu-se o critério material e objetivo para definir o sujeito passivo da taxa condominial, independente da presunção conceitual (proprietário registral), elegendo-se a evidência da simbiose entre o sujeito e a presunção de riqueza extraída do imóvel taxado.

No Tema 122 o mesmo STJ estabeleceu o critério formal (proprietário registral como contribuinte ou responsável solidário, independente do vínculo material com a coisa), e subjetivo (a autoridade fiscal escolhe livremente, sem observância à presunção de capacidade contributiva), mesmo tendo conhecimento do *promissário comprador*, para identificar o sujeito passivo do IPTU.

A NJT (Norma Jurídica Tributária) tem em seu escopo uma estrutura sistêmica que percorre verticalmente todo o ordenamento jurídico, a partir de um poder genuíno do povo (CF), que prescreve os vértices de sustentação do sistema constitucional tributário, delega em nível federal a construção das normas gerais por um legislador qualificado (Lei Complementar) e ao final decompõe essa criação normativa delegada aos respectivos entes federativos, com indispensável observância às normas superiores.

A partir de um critério objetivo de eleição do contribuinte do IPTU vinculado a sua RMIT, não haverá como impor uma obrigação tributária sem visualizar na materialidade o *signo* presuntivo de riqueza, ou seja, não há legitimidade do sujeito passivo a partir do sentido jurídico do vocábulo *propriedade*, se dela não for possível extrair os direitos que a integram, isto é os atributos legais que legitimam a condição do proprietário (Art. 1.228 do CC).

A primeira necessidade de revisitação do Tema 122 do STJ se deu a partir da análise do julgado do Ministro Teori Zavascki, que foi apelidado de *decisão-referência*, REsp. 475.078/SP, pois além de integrante dos fundamentos dos Recursos Especiais 1.110.151-SP e 1.111.202-SP, se faz presente até os dias atuais como *decisão-referência* nos julgados que os sucederam.

De sua leitura, viu-se desde logo que houve uma deturpação das razões expostas na *decisão-referência* quando da elaboração do *segundo signo* do Tema 122 do STJ, que foi a fixação do critério subjetivo para eleição do contribuinte do IPTU entre *promitente vendedor* e *promissário comprador*.

Concluiu-se assim, porque o Tema 122 do STJ criou uma responsabilidade solidária entre essa dualidade de contribuintes inexistente na *decisão-referência*. Na leitura da íntegra do acórdão não se encontra um parágrafo sequer tratando sobre a possibilidade de cumular os sujeitos passivos, ou seja, *proprietário (promitente vendedor)* e *possuidor do imóvel (promissário comprador)*. Até mesmo quando o Min. Teori Zavascki faz referência a divergência doutrinária, é restrita a discussão acerca da existência de ordem de prioridade para responsabilização de um ou de outro pelo pagamento do IPTU.

O equívoco interpretativo firmado no Tema 122 do STJ acerca das razões postas na *decisão-referência* é fortalecido, se contextualizado com toda a pesquisa realizada quanto aos conceitos de *propriedade, domínio útil e posse com animus domini*, pois não é legítima a imputação de responsabilidade solidária entre os contribuintes que se situam em categorias diversas quanto à materialidade da RMIT do IPTU.

Foi demonstrado com riqueza de argumentos que a previsão da *solidariedade*, como espécie de *obrigação tributária*, impõe um descritor normativo expresso, de modo a indicar uma *terceira pessoa* responsável pelo crédito tributário, que não se confunde com o *contribuinte*.

Considerando que não há no art. 34 do CTN, ou em qualquer outro dispositivo daquele código, com exceção da responsabilidade por sucessão tratada no art. 130, um comando normativo de matéria tributária, alçada à espécie de Lei Complementar (art. 146, inc. III, alínea “b” da CF), que estabeleça a solidariedade entre os contribuintes de categorias diversas elencados no art. 34 do CTN, é inconstitucional a sua previsão em legislação ordinária municipal, ou exigibilidade pelo aplicador ou intérprete da norma.

A revisitação do Tema 122 também se fez necessária para decompor o conceito, efeitos e acepção semântica do *compromisso de compra e venda*, como crítica ao *terceiro signo*, pelos fundamentos já apresentados no corpo da pesquisa e nessas conclusões, porque a legislação municipal não tem legitimidade constitucional para eleger contribuintes com predicados que não estejam circunscritos pela legislação complementar (art. 34 do CTN), ou estabelecer um critério subjetivo entre *promitente vendedor* e *promissário comprador*, sob o fundamento que reputar mais eficiente para facilitar a arrecadação, sopesando apenas o *princípio da praticabilidade tributária*,

Em decorrência dessa revisitação, foi feita uma releitura necessária do REsp. 475.078/SP, de relatoria do Min. Teori Zavascki, pois seus fundamentos integraram quase que por completo os *signos* formadores do Tema 122 do STJ, e foi possível identificar que não houve naquele julgado uma profundidade acerca das múltiplas relações jurídicas que exigem

soluções díspares, a partir do conjunto de dados indicativos da RMIT do IPTU a cada caso concreto.

Melhor explicando, a *decisão-referência* formulou um questionamento e respondeu de forma concisa e positiva, no sentido de que o *possuidor*, na qualidade de *promissário comprador*, poderia ser considerado contribuinte do IPTU, e só não o seria se o legislador municipal assim não o elegeisse. E mais, entendeu que o *proprietário* só seria excluído da RMIT se houvesse na legislação municipal a eleição do *possuidor*.

Contudo, a partir dessa conclusão resumida, não seria possível a formulação do Tema 122 do STJ com a simplória *ratio decidendi* de eleição dicotômica de *promitente vendedor (proprietário formal)* e *promissário comprador (possuidor a qualquer título)*, especialmente sob o olhar dogmático dos conceitos das normas de direito privado sobre *proprietário*, *detentor de domínio útil*, *possuidor com animus domini*, e *compromisso de compra e venda*.

Por fim, acerca da releitura do REsp. 475.078/SP, de relatoria do Min. Teori Zavascki, foi possível identificar no acórdão por ele citado como razão do seu convencimento, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, REsp. 354.176/SP, uma acepção absolutamente diversa daquela formada no Tema 122 do STJ e em praticamente todos os julgados que o acompanharam, no que tange à configuração do *proprietário* como necessário contribuinte, segundo o *predicado* daquele que detém o título de propriedade registrado na serventia imobiliária.

A Ministra Eliana Calmon desconfigurou o paradigma do conceito formal de *proprietário (imóvel registrado em seu nome)*, como sendo aquele que se encontra nessa condição à época do fato gerador (art. 1245 do CC). Seu raciocínio lógico e direto foi de que, se todos já estão elencados como contribuintes, ou seja, o *proprietário*, o *detentor de domínio útil* e o *possuidor*, não há relevância de se evidenciar a formalidade do registro para incluir ou excluir o contribuinte em quaisquer de suas três faces.

No caso do julgado da Min. Eliana Calmon, que se fundamenta também em outro julgado antecedente do STJ no mesmo sentido, a *ratio decidendi* elegeu o critério da *materialidade*, ou seja, diante da natureza jurídica de um imposto real, não importa quem era o *proprietário* à época do fato gerador, mas sim no momento da exigência da obrigação tributária, diante de sua natureza *propter rem*. Logo, se esvazia por completo a previsibilidade de uma escolha do sujeito passivo sob o critério da *pessoalidade*.

Fechando o raciocínio quanto à revisitação do Tema 122 do STJ, a conjunção de entendimentos que se pode abstrair a partir do julgado da Min. Eliana Calmon, perpassando pela *decisão-referência* do Min. Teori Zavascki é a de que houve uma desconstrução dos

signos do REsp. 475.078/SP e do REsp. 354.176/SP na construção do Tema 122, e por conseguinte, de todos os julgados subsequentes.

O crédito tributário decorrente do IPTU é cobrado judicialmente pela LEF – (Lei de Execução Fiscal) com rito especial e dispondo de várias garantias de privilégio processual e material para satisfação da obrigação tributária, além das ferramentas mais atualizadas de protesto cambial e apontamento em órgãos de restrição de crédito, o que já é, com previsão normativa, uma *facilitação do procedimento de arrecadação*.

Diante da pesquisa realizada, com base em significativa bibliografia especializada, estudo de jurisprudências, análise do texto constitucional, normas tributárias e de direito privado, foi possível revisitar o Tema 122 do STJ, concluindo como inadequado o critério subjetivo de eleição do sujeito passivo do IPTU no negócio jurídico da *promessa de compra e venda*, pois para sua legitimidade constitucional, se faz necessária a simbiose do critério pessoal e material de sua RMIT.

REFERÊNCIAS

ACRE. **Lei N° 1697**, de 20 de Dezembro de 1983. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Manaus e dá Outras Providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-manaus-am>

ALVES, Anna Emilia Cordelli. **Comentários ao código tributário nacional** / Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe, coordenadores – São Paulo: MP Editora, 2005.

AFONSO, José Roberto R., ARAUJO, Erika Amorim e NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. **O IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente**, v.4 FGV projetos e Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP).2013.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 16. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo. **IPTU: progressividade**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a.15, n. 56, abr./jun. 1991.

_____. Sujeição direta e indireta – Responsabilidade tributária – Destinatário legal tributário – Aspecto pessoal da hipótese de incidência. **Revista de direito público**, São Paulo, n. 29, maio-jun. 1974.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 2. ed., São Paulo: Editora revista dos tribunais, 1975, p. 111-112.

_____, **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

BAHIA. **Lei N° 7.186**, de 27 de Dezembro de 2006. Institui o Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador. Disponível em: <https://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Arquivos/Cmt/LEI%20N%C2%BA%207.186-2006%20-%20C%C3%B3digo%20Tribut%C3%A1rio%20de%20Rendas%20-%2027.12.2006.pdf> >

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota: e princípios constitucionais** – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986.

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

_____, **Comentários ao Código Tributário Nacional** / Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. – 3. ed. – São Paulo : Saraiva, 2002. V.1. arts. 1 a 95.

_____, Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord). **Curso de Direito Tributário**. 12. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____, **IPTU : por ofensa a cláusulas pétreas, a progressividade prevista na Emenda 29/2000 é inconstitucional**, in **Direito Tributário : impostos municipais e contribuições** / Ives

Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito organizadores. – 2.ed. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2014 – (Coleção doutrinas essenciais ; v. 5).

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo : Noeses, 2013.

BRASIL. **Constituição Federal**. 1988 Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em 06/11/2022.

_____. **Decreto-Lei 58 de 10 de dezembro de 1.937**. Dispõe sobre o loteamento e a venda de terrenos para pagamento em prestações. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/De1058.htm. Acesso em 08/12/2022.

_____. **Dec.Lei 9.760/46**. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/de19760.htm acesso em 23/10/2022.

_____. **Lei 4.591/1964**. Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14591.htm acesso em 02/11/2021.

_____. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm acesso em 18/07/2021.

_____. **Lei 6.766 de 19 de dezembro de 1979**. Dispõe sobre o Parcelamento do Solo Urbano e dá outras Providências. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16766.htm Acesso em 08/12/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **EResp. 138.389/MG**, Rel. Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 09/08/1999, DJ 13/09/1999.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 203.098/SP**, rel.: Min. MENEZES DIREITO, decisão de julgamento em 09/12/99 - DJ 08/03/2000.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 354.176-SP**, Relatora: Ministra ELIANA CALMON, decisão de julgamento em j. 17/12/2002 - DJ 10/03/2003.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 475.078-SP**, Relator: Ministro TEORI ZAVASCKI, decisão de julgamento em j. 14/09/2004 - DJ 27/09/2004.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 691.714-SC**, Relator: Ministro FRANCIULLI NETTO, decisão de julgamento em j. 22/03/2005 - DJ 27/06/2005.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.091.198/PR**, rel.: Min. Castro Meira, decisão de julgamento em 24/05/2011 - DJe 13/06/2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.110.551-SP**, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, decisão de julgamento em 10/06/2009 - DJe 18/06/2009

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.111.202-SP**, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, decisão de julgamento em 10/06/2009 - DJe 18/06/2009

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.204.294/RJ**, rel.: Min. MAURO CAMPBELL, decisão de julgamento em 14/06/2011 - DJe 21/06/2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.695.772/SP**, rel.: Min. HERMAN BENJAMIN, decisão de julgamento em 21/11/2017 - DJe 19/12/2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.345.331-RS**, Relator: Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, decisão de julgamento em 08/04/2015 - DJe 20/04/2015

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no REsp 1.685.542/RJ** rel.: Min. GURGEL DE FARIA, decisão de julgamento em 25/04/2022 - DJe 27/04/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.695.772/SP**, rel.: Min. Herman Benjamin, decisão de julgamento em 21/11/2017 - DJe 19/12/2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no Agravo em REsp. 2.042.804-RJ**, rel.: Min. Og Fernandes, decisão de julgamento em 02/08/2022 - DJe 12/08/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº. 399**. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=SUMU&sumula=399> Acesso em 23/10/2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 153.771-0/MG**, rel. para o acórdão: Min. Moreira Alves, decisão de julgamento em 21/11/1996 - DJ 05/09/1997.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 253.472**, rel original. Min. MARCO AURÉLIO, decisão de julgamento em 25-08-2010, DJE 20 de 01-02-2010.

_____. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário 601.720-RJ**, Tribunal Pleno, Red. p/o acórdão Min. MARCO AURÉLIO, j. 19.04.2017, D.J. 05.09.2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **EMB.DECL. no RE com Agravo 1.294.969**, rel. Min. LUIZ FUX, decisão de julgamento em 21-02-2022, DJe de 15-03-2022.

CARDOSO, Benjamin Nathan. A Natureza do Processo Judicial in *Morris Clarence org. Os Grandes Filósofos do Direito*. Martins Fontes: São Paulo, 2002.

CARNACCHIONI, Daniel Eduardo. **Curso de Direito Civil : teoria geral das obrigações e dos contratos : institutos fundamentais** – São Paulo : Revista dos Tribunais. 2013.

CARRAZZA. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**, 17ª. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 24 ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. As regras-matrizes de incidência do ITR e do IPTU: análise dos principais critérios distintivos. *Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT*, N. 6, p. 209-222. Porto Alegre, / Fundação Escola Superior de Direito Tributário, jul.dez. 2010.

_____. **Direito tributário, fundamentos jurídicos da incidência**, 5a ed., rev.ampl, São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**, São Paulo: Noeses, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COELHO, Werner Nabiça. IPTU Associado à Progressividade Fiscal Resulta e Bitributação, in **Direito Tributário : impostos municipais e contribuições** / Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito organizadores. – 2.ed. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2014 – (Coleção doutrinas essenciais ; v. 5).

CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. **Código Tributário Nacional comentado : doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS** / coordenador Vladimir Passos de Freitas. - 8. ed. – São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020.

COSTA, Maria Cristina da. **O Limite temporal para o exercício do direito de repetição de indébito em face da decisão de inconstitucionalidade**. *Direito Tributário e processo administrativo aplicados* / coordenadores Heleno Taveira Tôrres, Mary Elbe Queiroz e Raymundo Juliano Feitosa, São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário** – 8.ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

DAVID, René. **Os grandes sistemas do direito contemporâneo** – direito comparado, trad. Hermínio A. Carvalho, 2. ed. Lisboa: Meridiano, 1978.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Código Tributário Nacional comentado : doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS** / coordenador Vladimir Passos de Freitas. - 8. ed. – São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020.

FERNANDES, Cintia Estefania. **Imposto predial e territorial urbano: texto e contexto**. Programa de Pós-Graduação em Direito. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Paraná. 2003. 351 f. disponível em: <https://www.acervodigital.ufpr.br/handle/1884/75819?show=full>

FERNANDES, Odmir. **Código Tributário Nacional comentado : doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS** / coordenador Vladimir Passos de Freitas. - 8. ed. – São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques; MENDES, Gilmar; BUONICORE, Bruno Tadeu; RIBEIRO, Juliana Queiroz. Reflexões sobre a Criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, vol. 167/2020, p.129-147, Thomson Reuters, Maio/2020.

FORNEROLLI, Luiz Antônio Zanini. **Natureza Jurídica do IPTU: Imposto “Real” ou “Pessoal”**. In Jurisprudência Catarinense, Florianópolis, v. 31, n. 107, abr./jun. 2005.

FUNARO, Hugo. **Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro** – As hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no código tributário nacional. Série doutrina tributária Vol. X, São Paulo: Quartier Latin, 2013.

GAGLIANO, Pablo Stolze; FILHO, Rodolfo Pamplona, **Novo curso de direito civil**, volume II Obrigações – 12. Ed. – São Paulo : Saraiva, 2011.

GOIÁS. **Lei Complementar nº 344/2021**. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Goiânia e dá Outras Providências. Disponível em: <
https://www.goiania.go.gov.br/html/gabinete_civil/sileg/dados/legis/2021/lc_20210930_000000344.html

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**, volume 2 : teoria geral das obrigações – 10.ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.

IPEADATA. **Carta de Conjuntura – Número 48 – 3º Trimestre de 2020**. Disponível em <<http://www.ipeadata.gov.br/Default.aspx>. > Acesso em 19/11/2022, às 20:05

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes : limitações constitucionais ao poder de tributar** – Recife: Nossa Livraria, 2005.

LISBOA, Jacira Maria de Mello Vianna. Definição de Propriedade para Fins de Pagamento do IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana, **Revista de Direito Brasileira**, São Paulo, v.14, n. 6, p. 51-64, maio/ago. 2016.

LOBO, Paulo. **Direito civil** – volume 4: coisas / Paulo Lobo. – 6ª. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. I., São Paulo, 2003.

_____, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 36ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário** – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, Ives Gandra. **Curso de Direito Tributário**, Rio de Janeiro, Forense, 2001.

_____, Ives Gandra da Silva. **IPTU : por ofensa a cláusulas pétreas, a progressividade prevista na Emenda 29/2000 é inconstitucional**, in **Direito Tributário : impostos municipais e contribuições / Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito organizadores.** – 2.ed. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2014 – (Coleção doutrinas essenciais ; v. 5).

MEDINA, José Miguel Garcia. **Código Civil Comentado**/José Miguel Garcia Medina, Fábio Caldas de Araújo – 5. Ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

MIRANDA, João Damasceno Borges de. **A Regra matriz do IPTU e sua constitucionalidade, in Direito Tributário**: impostos municipais e contribuições / Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito organizadores. – 2.ed. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2014 – (Coleção doutrinas essenciais ; v. 5)

MIRANDA, Pontes de. **Direito das coisas**: Direitos reais limitados. Enfitese. Servidões. / Pontes de Miranda; atualizado por Nelson Nery Junior e Luciano de Camargo Penteado. 1.ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, (coleção tratado de direito privado: parte especial; 18).

MONTEIRO, Victor. Sujeição Passiva do IPTU : UMA ANÁLISE PRAGMÁTICA DOS REsps. 1.110.551/SP e 1.111.202/SP, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, RT_{RIB} 145, 2020.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. IPTU, **Capacidade Contributiva e Corresponsabilização do Promitente Vendedor no Contexto dos Contratos de Promessa de Compra e Venda**: Reflexões sobre os Precedentes, veiculados nos Recursos Especiais Nº 1.110.551/SP e 1.111.202/SP e as práticas administrativas municipais, in 50 Anos do Código Tributário Nacional / Paulo de Barros Carvalho e Priscila de Souza, coordenadores – São Paulo: Editora Noeses, p. 523-549, 2016.

NOGUEIRA, Rafael Coelho Pacheco, Aspectos gerais e polêmicos do imposto sobre a propriedade territorial urbana, **Revista direito tributário atual**, n. 45, p. 382-401. São Paulo: IBDT – Instituto brasileiro de direito tributário, 2º semestre de 2020. Quadrimestral.

PARANÁ. **Lei Complementar nº 40/2001**. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Manaus e dá Outras Providências. Disponível em:
<<https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-curitiba-pr>>

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, Porto Alegre: Livraria do advogado:ESMAFE, 2005.

PEIRCE, Charles S., **Semiótica**. Tradução José Teixeira Coelho Neto, São Paulo, Perspectiva, 1977. 334 p

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil** : vol. IV : Direitos Reais, 20.ed – Rio de Janeiro: Saraiva, 2009.

PORTO, Éderson Garin. Por um Conceito Constitucional de Contribuinte: Revisitando as Noções de Sujeição Passiva e Solidariedade no Âmbito do Direito Tributário. **Revista de Estudos Tributários** – Porto Alegre: v.1, n.1, maio/jun. 1998, v.16, n. 96, mar./abr.2014.

RÁO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos**, 5. ed. anotada e atual. por Ovídio Rocha Barros Sandoval. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1999.

REGO, George Browne. O pragmatismo como alternativa à legalidade positivista: o método-jurídico pragmático de Benjamin Nathan Cardozo. *In Revista Duc In Altum*. Caderno de Direito. Vol 1. N.1. jun-dez 2009.

ROCHA, Sergio Andre. **Processo Administrativo Fiscal** : controle administrativo do lançamento tributário, São Paulo : Almedina, 2018.

SÃO PAULO. **Lei Complementar nº 6989/66**. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Goiânia e dá Outras Providências. Disponível em: < <https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-sao-paulo-sp> >.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Responsabilidade tributária** / [coordenador Ives Gandra da Silva Martins ; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves]. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais : Centro de Extensão Universitária – CEU, 2011. – (Pesquisas tributárias. Nova série; 17).

_____, **Direito tributário** – 8. ed. – São Paulo – Saraiva Educação, 2018, Livro Digital (E-pub).

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil** : teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos – 3. Ed. – São Paulo: Atlas, 2003. – (Coleção direito civil; v.2)

VIANNA, José Ricardo Alvarez. Considerações iniciais sobre semiótica jurídica. **Revista CEF**, Brasília, Ano XIV, n. 51, out./dez.2010.

XAVIER, Bianca Ramos. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana-IPTU: Aspectos Constitucionais e Gerais. **Revista Científica Semana Acadêmica** , v. 01, p. 33-53, 2015.