

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES

MESTRADO EM DIREITO

O ELEMENTO MATERIAL E A SUJEIÇÃO PASSIVA DO IPTU

Fernando Castro da Silva Maraninchi

Orientador: Prof. Dr. Thadeu Andrade da Cunha.

RIO DE JANEIRO

2007

O ELEMENTO MATERIAL E A SUJEIÇÃO PASSIVA DO IPTU

Fernando Castro da Silva Maraninchi
UCAM
2007

- 1 – O elemento material e a sujeição passiva do IPTU.
- 2 – Fernando Castro da Silva Maraninchi
- 3 – UCAM
- 4 – 2007

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES
MESTRADO EM DIREITO EMPRESARIAL E TRIBUTÁRIO

O ELEMENTO MATERIAL E A SUJEIÇÃO PASSIVA DO IPTU

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito, Área de Empresarial e Tributário, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Thadeu Andrade da Cunha.

Rio de Janeiro
2007

·
·

MARANINCHI, Fernando Castro da Silva.

O elemento material e a sujeição passiva do IPTU / Fernando Castro da Silva Maraninchi. Rio de Janeiro. Universidade Candido Mendes, Mestrado em Direito, 2007.

Orientador: Thadeu Andrade da Cunha.

Dissertação (mestrado) – UCAM, Mestrado em Direito, 2007.

Referências Bibliográficas, f. 129-133

1. Direito Tributário 2. IPTU 3. elemento material 4. direito de propriedade 5. sujeição passiva 6. lei complementar.

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES

MESTRADO EM DIREITO

O ELEMENTO MATERIAL E A SUJEIÇÃO PASSIVA DO IPTU

Dissertação apresentada ao Programa de
Mestrado em Direito, submetida à
aprovação da Banca Examinadora
composta pelos seguintes membros:

Prof. Dr. Thadeu Andrade da Cunha

Prof. Dr. Eduardo Maneira

Prof. Dr. Paulo Coimbra

Rio de Janeiro
2007

Dedico este estudo a meu pai, Artur Maraninchi.

AGRADECIMENTOS

Foram muitos, os que me ajudaram a concluir este trabalho.

Meus sinceros agradecimentos ao Professor Doutor Thadeu Andrade por aceitar a orientação desta pesquisa.

A toda minha família pelo carinho e apoio, principalmente a minha mãe, Leonor, ao meu pai, Artur, e aos meus irmãos, Eduardo, Bianca e Marcelo que colaborou na finalização do trabalho.

Especiais a Priscila pelo amor e companheirismo nesta última etapa.

Enfim, a todos os que direta ou indiretamente contribuíram para a realização desta pesquisa.

RESUMO

Os conceitos de direito privado utilizados pela Constituição Federal de 1988 (CF) na outorga das competências tributárias podem ser alargados? O Código Tributário Nacional (CTN), enquanto lei complementar, fere a supremacia constitucional ao ampliar a abrangência do dispositivo instituidor do tributo? A partir desses problemas, investigamos, neste trabalho, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), questionando a constitucionalidade da cobrança do tributo de pessoa diversa do proprietário. Através de um panorama da evolução histórica do IPTU e recuperando conceitos como ‘elemento material’ e ‘sujeição passiva’, analisamos a intenção constitucional quanto ao destinatário do mencionado imposto. Entendemos que somente por meio da responsabilidade tributária podem outros sujeitos, como o possuidor a qualquer título e o detentor do domínio útil, ser cobrados do IPTU (se assim for previsto em lei complementar, por força do artigo 146, inciso III, CF/88). É necessário, portanto, um reexame da sujeição passiva do IPTU no ordenamento jurídico brasileiro e a essa tarefa propõe-se este estudo.

ABSTRACT

Can the legislator broaden the civil law concepts used to delegate the tax competences by the 1988 Brazilian Federal Constitution? And does the National Tax Code (CTN) damage the constitutional supremacy by extending the application of the rule which fixes the IPTU? Based on these matters, we have investigated in this study the constitutionality of the IPTU collection of someone apart from the owner. Through a historical overview of the tax and taking into account ideas such as ‘material element’ and ‘passive subjection’, we have analyzed the Constitution intention towards the intended taxpayer. We understand that only by tax responsibility can other subjects, as the possessor, be charged for the IPTU (if it is likewise determined by law, *ex vi* art. 146, III, CF/88). It is necessary thus to reconsider the IPTU passive subjection in the Brazilian Law system and that is our purpose in this work.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	09
2 IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA ..	11
3 A NORMA TRIBUTÁRIA DO IPTU	21
3.1 o IPTU na Constituição Federal	24
3.2 o IPTU na lei complementar	36
3.3 o IPTU na lei municipal	42
3.4 os conceitos privados em direito tributário	49
4 O ELEMENTO MATERIAL DO IPTU	60
4.1 a propriedade	61
4.2 o domínio útil	68
4.3 a posse	76
5 A SUJEIÇÃO PASSIVA NO IPTU	86
5.1 o contribuinte do IPTU	88
5.2 os responsáveis tributários no IPTU	102
5.2.1 o veículo legislativo adequado para estabelecer responsabilidade tributária.....	106
5.2.2 as modalidades de responsabilidade tributária	118
6 CONCLUSÃO	123
7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	129

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), cujo tratamento constitucional tem-se revestido de permanente polêmica.

O enfoque deste estudo é, através da outorga da competência tributária aos municípios brasileiros, analisar a materialidade da hipótese de incidência do IPTU e quem pode figurar como contribuinte de tal exação. Centraremos, então, o trabalho em dois elementos essenciais da hipótese de incidência do IPTU: (i) no elemento material e (ii) no elemento pessoal. Neste último, o exame será exclusivamente sobre o sujeito passivo, que poderá revestir a condição de contribuinte ou de responsável.

Outra questão que será abordada é a responsabilidade tributária. Verificaremos, tendo em vista a previsão constitucional do artigo 146, sua possível imputação por lei ordinária (municipal, estadual ou federal) e quais seriam suas modalidades.

Examinaremos ainda a abrangência do conceito de propriedade trazido pela Constituição Federal de 1988, no seu artigo 156, inciso I, e se tal conceito compreende a posse e/ou o domínio útil. Com esse objetivo, apresentaremos um breve panorama da evolução constitucional do IPTU.

Começaremos assim, por tratar da construção da norma tributária, desde sua previsão constitucional, passando pela lei complementar que dita normas gerais, para, então, fazer uma análise dos elementos essenciais da hipótese de incidência, previstos pela lei municipal para a instituição do IPTU.

Entendemos que é fundamental o uso preciso dos termos que compõem o direito tributário, pela complexidade do seu sistema normativo. Acreditamos não ser possível desenvolver um trabalho científico sem o emprego de um vocabulário rigoroso, objetivo e unívoco. Faremos, portanto, uma abordagem da importância do uso dos conceitos nas

regras constitucionais de competência tributária.

Sabendo-se que o IPTU passou por diversas transformações, desde sua origem até os dias de hoje, serão estudadas fundamentalmente a Emenda Constitucional nº. 18/65 (que inseriu o termo propriedade no texto constitucional), o Código Tributário Nacional (que trata das normas gerais de direito tributário) e as Cartas Magnas de 1967 e 1988.

A metodologia adotada no presente trabalho é dogmático-descritiva. Far-se-á uma abordagem do IPTU, analisando a doutrina e a jurisprudência e respondendo se pessoa diversa do proprietário pode ser contribuinte.

O trabalho visa ao esclarecimento técnico-científico do elemento material e dos sujeitos passivos do IPTU e pretende contribuir com o aprimoramento da legislação, servindo de apoio para a reformulação de conceitos doutrinários e posicionamentos jurisprudenciais sobre o assunto.

Surgirão, certamente, conclusões, como resultado do desdobramento das premissas adotadas e com as quais não se pretende alcançar originalidade. Não temos a pretensão de esgotar o assunto, tampouco de firmar a palavra final sobre o tema, mas sim de demonstrar a possibilidade de uma interpretação diversa da que tem sido ofertada pela doutrina e jurisprudência. Em resumo, no presente estudo cada capítulo será um pilar para a conclusão.

2 O IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

O desenvolvimento das cidades e o aumento das riquezas urbanas deram origem ao imposto predial, porém, como a primeira expressão de valor a ser considerada foi o solo, o imposto territorial foi o dos primeiros a ser instituído.

Quando o IPTU foi criado no Brasil, em 1808, recebeu o nome de décima dos prédios urbanos, mais precisamente décima urbana, pois o proprietário do imóvel pagava a décima parte do rendimento líquido do prédio urbano. Note-se que o imposto instituído no Brasil onerava apenas o prédio urbano e não os terrenos.

As cidades cresciam e muitos moravam nas casas dos patrões. Para facilitar a cobrança, se analisava primeiro se havia um possuidor. Caso afirmativo, cobrava-se deste. Se havia um domínio útil, cobrava-se de quem o detivesse; para só depois fazer recair a cobrança sobre o proprietário, caso o prédio estivesse desocupado ou se fosse este o possuidor direto.

Nesse sentido, inexistia uma visão sistemática coordenada de tributos. Cobrava-se do possuidor e este, sendo um mero locatário, por exemplo, que se compensasse com o proprietário quando do pagamento do aluguel. Em regra, cobrava-se de quem ocupava o imóvel.

Por isso a importância da análise do tema através da 'hermenêutica jurídica' que

tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do direito. As leis positivas são formuladas em termos gerais; fixam regras, consolidam princípios, estabelecem normas, em linguagem clara e precisa, porém ampla, sem descer a minúcias. É tarefa primordial do executor a pesquisa da relação entre o texto abstrato e o caso concreto, entre a norma jurídica e o fato social, isto é, aplicar o direito. (MAXIMILIANO, 2005, p. 1)

Os júriscientistas devem estar sempre atentos às constantes tentativas de

mudanças na lei impositiva do dever tributário de forma apressada e sem observância dos comandos constitucionais, fazendo prevalecer os princípios tributários.

Para melhor esclarecimento do tema é útil que se faça um breve panorama da origem histórica do IPTU, pois

a história nos ajuda a compreender melhor o direito tributário. Em verdade, nos apresenta não apenas um quadro sistemático de feitos memoráveis, cronologicamente encadeados, e nem somente o relatório de fatos ordenados de acordo com as conveniências de seus autores. A história é muito mais. Além de narrar e constatar fatos do passado, indaga as origens e suas conseqüências. Aponta os fatos que precederam ou determinaram novas circunstâncias, buscando uma relação. Com o auxílio da história, a ciência que nos mostra “o homem em sua dimensão temporal”, podemos entender melhor os dias de hoje, mormente as instituições jurídicas ou jurídico-tributárias. A informação do passado, mostrando o que o direito tributário tem sido será poderosa auxiliar para esclarecer os inúmeros problemas que na certa se apresentarão no futuro. O bom intérprete da lei fiscal não pode abandonar essa optica (histórica) que lhe traz importantes elementos elucidativos. (MORAES, 1973, p. 29)

O Direito Tributário, da mesma forma dos demais ramos da ciência jurídica, formou-se também lentamente, evoluindo passo a passo. O objetivo é demonstrar a evolução no modo da tributação no decorrer da evolução do Estado.

Na idade média os tributos não tinham por finalidade o interesse público, mas, sim, custear os luxos dos monarcas, dando-lhes subsídios, inclusive, para fazer frente às despesas decorrentes de suas guerras pessoais, razão pela qual, preferimos não chamar de tributos¹.

Uma das razões que tiravam o caráter tributário de tais imposições, era a falta de real consentimento quanto à exigência das mesmas e a finalidade não pública, mas pessoal do monarca.

O Estado Patrimonial

consiste em se basear no patrimonialismo financeiro, ou seja, em viver fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, só secundariamente se apoiando na receita extra patrimonial de tributos. A característica patrimonialista, porém, não decorre apenas dos aspectos quantitativos, postos que o fundamental é que o tributo ainda não ingressava plenamente na esfera da publicidade, sendo apropriado de forma privada, isto é, como resultado do exercício da *jurisdictio* e de modo transitório, sujeito à renovação anual. No Estado Patrimonial se confundem o público e o privado, o *imperium* e o *dominium*, a fazenda do príncipe e a fazenda pública. (TORRES, 2004, p. 7)

¹ A mesma posição é defendida por Ricardo Lobo Torres, ao afirmar que: ‘o tributo é figura que surge historicamente na época moderna, sendo inútil procurá-lo em períodos anteriores, nos quais só por analogia pode ser visualizado (in Ética e justiça tributária, artigo publicado em direito tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 173).

Através da Magna Carta imposta a João sem terra, em 1.215 surgiu a idéia de que tais imposições não poderiam ser exigidas simplesmente com base no livre arbítrio do monarca. Passou a ser necessária a concordância de uma assembléia para deliberar sobre sua instituição e cobrança. Só com o consentimento do povo é que passa a relação tributária a ser jurídica, já que antes era uma simples relação de poder.

O povo através de seus representantes é que se tributa a si mesmo, por isso é que não se pode falar em legalidade, em consentimento e em auto-tributação dentro de um estado absolutista. Essa idéia de que é o povo quem tem o poder de estabelecer os tributos aos quais estará sujeito é uma idéia que só surgirá após o desenvolvimento do estado de direito.

O que caracteriza o surgimento do Estado Fiscal,

como específica figuração do estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte – ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe. (TORRES, 2004, p. 8)

Com a Revolução Francesa (1789) a separação dos poderes tornou-se um dogma e passou a ser utilizada como fórmula de limitação, de racionalização e de controle do poder antes incontido. Hoje, o Estado é uma sociedade política (que coordena as ações através de normas jurídicas, com vista à finalidade de bem comum), que detém o monopólio do uso da força através da legitimidade da autoridade pela impessoalidade do poder, exercendo assim o meio de obtenção de receitas para atingir aquelas finalidades pela tributação.

O Estado Fiscal é caracterizado como um estado que deixa de se apoiar nas receitas do monarca (príncipe) passando a apoiar-se em suas próprias receitas, em seus próprios ingressos. Só a partir daí passa a existir uma efetiva separação entre as finanças estatais e as finanças pessoais dos monarcas.

Na época do Império “podia-se” tributar o quanto quisesse, pois não era vista com a necessidade de uma forma racional. A tributação era realizada de forma confiscatória principalmente sobre os territórios invadidos.

Com a invasão de Portugal pelas tropas francesas de Napoleão, a partir de 1.807, a corte portuguesa vem para o Brasil e a mudança da família Real acarreta despesas sendo a única fonte de receita da época o tributo. Através de alvará por Dom João VI, para satisfazer as necessidades do momento são criados mais tributos, entre eles, a

décima dos prédios urbanos, criada em 27 de junho de 1.808 e constituída em 10% sobre o rendimento líquido do imóvel existente no litoral e nos lugares mais populosos do interior.

Com a proclamação da independência do Brasil, em 07 de setembro de 1.822, se espera uma sistematização do regime tributário, mas a racionalidade esperada ainda não vem com a Constituição Política do Império do Brasil de 1.824², permanecendo, muitas vezes, o *bis in idem*.

O Ato Adicional de 1.834 trouxe algumas alterações administrativas. Os “conselhos provinciais” foram substituídos pelas “Assembléias Legislativas Provinciais” que tinham competência para legislar sobre os impostos provinciais e municipais. É o primeiro passo para a discriminação de rendas tributárias no Brasil.

Mais tarde, o imposto estudado passou a ser denominado “imposto sobre prédios urbanos” e “imposto predial”. Pela lei imperial de 3 de outubro de 1.834, o imposto predial passou para a competência das províncias, dando o primeiro passo descentralizante.

De rendimento líquido, no Brasil, a base de cálculo passou a ser o valor locativo do imóvel, seja real (retirado dos alugueres convencionados nos contratos), seja arbitrado (no caso de imóveis não alugados ou utilizados pelo próprio proprietário).

Em 15 de novembro de 1.889 inicia-se um novo período com a proclamação da República do Brasil e com o regime federativo, instituído através do Decreto nº 1, há o ambiente favorável à discriminação de rendas tributárias.

Proclamada a República, a Constituição Federal de 1.891 fez a discriminação das competências tributárias, delegando aos Estados o imposto sobre imóveis urbanos e rurais (artigo 9º, item 2) e permitindo a redistribuição aos municípios. O princípio da legalidade estava expresso, apesar de restrito aos impostos.

Em 16 de julho de 1.934 é votado o estatuto fundamental por uma nova constituinte que deixa o imposto territorial rural na competência dos Estados e arrola, juntamente, o imposto predial e territorial urbanos na competência dos Municípios. Considerando-os dois impostos diferentes, determinou que o primeiro fosse cobrado sob a forma de décima ou cédula de renda (artigo 13, § 2º, II).

² Há uma única previsão no artigo 36 de que é privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre impostos (inciso I).

Houve sensível melhora na sistemática tributária com esta discriminação de rendas mais rígida e mais nítida. Na Carta Política de 1937 em nada foi alterado, permanecendo a distinção entre imposto predial e territorial urbanos (artigo 24, inciso II).

Já na Constituição Federal de 1946 ‘parece ter havido uma unificação desses impostos, que passaram a integrar um só, com o nome de Imposto Predial e Territorial, Urbano (art. 29, inciso I), da competência dos Municípios’ (MACHADO, 2003, p. 361).

A Emenda Constitucional 05/61 prevê uma nova discriminação de rendas instituída em favor dos municípios brasileiros, quando passaram a participar da arrecadação de tributos da União e dos seus respectivos Estados. Ofereceu aos municípios também o imposto territorial rural, só que em seguida a EC 10/64 distribuiu o imposto territorial rural à União, para que o utilizasse como instrumento de reforma agrária, ainda que o produto da arrecadação fosse entregue ao município.

No início de 1964 (31 de março) irrompe um movimento civil e militar que se tornou vitorioso. Para levar o fato consumado à ordem jurídica dois caminhos estavam diante do supremo comando da revolução; continuar sem Constituição, governando com o próprio poder revolucionário; ou institucionalizar-se, ou seja, constituir-se em governo constitucionalizado.

Como toda revolução³ traz um poder constituinte próprio foi editado, em 9 de abril, o Ato Institucional nº. 1, que, no entanto, estabeleceu uma autolimitação espontânea, reduzindo o poder absoluto conquistado pela força. Manteve expressamente a CF/46 e as constituições estaduais e respectivas emendas, com as modificações constantes do respectivo Ato (art. 1º).

³ Sobre o direito à revolução, diz Bernardo Ribeiro de Moraes (1973, p. 82): ‘Embora a constituição não tenha norma expressa a respeito do direito de revolução (movimento político para alterar o governo, por meio de processo diferente do normal para a sucessão), não podemos negar a existência de tal direito de forma implícita. A Magna Carta, consagrando expressamente os institutos fundamentais do Estado (forma federativa de Estado, forma republicana de governo, regime democrático, soberania popular, etc.), do homem e da sociedade (direito à liberdade, à vida, à segurança, etc.), mostra que o Estado existe para mantê-los, no interesse do homem e do grupo social. Toda vez que a autoridade fugir dessa obrigação constitucional de respeito à lei, ou toda vez que essa autoridade colocar em risco tais instituições, não havendo processo legal para assegurar o normal funcionamento do estado, torna-se lícito ao povo, como defesa legítima contra a irresponsabilidade da autoridade, o recurso ao processo da revolução. Esta, representa atitude de resistência do povo contra o poder público, contra uma situação contrária aos seus legítimos interesses, representa reação que luta pelo império do direito, da decência e da justiça. É a força a serviço da ordem constitucional. Caso contrário, a passividade seria confundida com concordância, com aprovação e mesmo com conivência com a ilegalidade. Conforme vemos, o direito à revolução, embora não consagrado expressamente no Estatuto Supremo, permanece de forma implícita, mormente no aspecto de legítima defesa’.

O AI 1 não procurou estabelecer uma reforma na estrutura do Estado brasileiro, mas, conforme o manifesto à nação publicado conjuntamente com o Ato Institucional nº 1, se destinou a assegurar ao novo governo a ser instituído os meios indispensáveis à obra de reconstrução econômica, financeira, política e moral do Brasil, de maneira a poder enfrentar, de modo direto e imediato, os graves e urgentes problemas de que dependia a restauração da ordem interna e do prestígio internacional de nossa Pátria.

A partir de 1.964 havia menos obstáculos institucionais e políticos e nesse ambiente é possibilitada a reforma tributária, em que o poder fiscal deixa de ser exercido apenas com simples e única finalidade financeira (obtenção de recursos para atender as despesas públicas) para revestir-se de propósitos sensivelmente civilizadores (realização de fins político-sociais).

A reforma tributária era imprescindível e veio em três etapas. Na primeira, tomou medidas de emergência. Na segunda etapa fez revisão dos impostos e as leis foram elaboradas também com finalidades extrafiscais. Vários tributos foram reformulados, simplificados seus dispositivos e melhoradas suas áreas de incidência. E na terceira fase, foi criada uma comissão especial para elaborar a reforma tributária propriamente dita com nova discriminação constitucional de rendas, a ser submetido ao Congresso Nacional como projeto de reforma constitucional.

A comissão foi integrada por juristas e técnicos de renome, para elaboração de um anteprojeto de reforma tributária, que, celeremente, ficou pronto em 18 de junho de 1965. Após muitos debates e apresentação de 31 subemendas foi aprovado como Emenda Constitucional nº 18 de 1965 e trouxe mudanças completas, tornando-se um instrumento de ação para o desenvolvimento econômico do país.

Houve a substituição dos três campos tributários (federal, estadual e municipal) independentes por um sistema tributário nacional integrado. Este, mais unitário, discriminou os impostos com referência às suas bases econômicas e como conseqüência da base exposta alterou o nome de alguns impostos, entre eles o IPTU, de: 'imposto predial', para: '**imposto sobre propriedade predial e territorial urbana**'.

A Emenda Constitucional também trouxe ordem hierárquica para os atos legislativos que regem o sistema tributário nacional (LC e resolução do Senado Federal), suprimiu alguns impostos, trouxe incentivo à coordenação de atividades entre os entes políticos e concentrou impostos na União.

Com a EC18/65 o país recebeu nova discriminação de rendas tributárias mas também um verdadeiro sistema tributário e não mais apenas uma distribuição de receitas. O sistema tributário preconizado entraria em vigor em 1 de dezembro de 1965, data da sua promulgação pelo Congresso Nacional. Todavia, graças ao artigo 26, que facultava à lei complementar a vigência das novas leis que os diversos poderes tributantes deveriam promulgar, o novo sistema passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 1967.

Precisamos consignar que o momento principal da análise da historicidade quanto ao imposto tratado é a EC 18/65, à Constituição Federal de 1946,

que inaugurou no Brasil o atual sistema tributário. Embora revogada, não se pode duvidar que a Constituição de 1967 com a redação da Emenda 1, de 1969, incorporou a técnica e a ideologia ínsitas naquela Emenda, produto de uma plêiade de juristas que utilizaram, na sua elaboração, tanto os antecedentes históricos como as precedentes judiciais, à luz de uma nova concepção lógica e sistemática. (COELHO, 1982, p. 169)

Examinando-a, evidencia-se o aperfeiçoamento da rigidez do sistema para obtenção da sua unidade na instauração e majoração dos tributos em todo território nacional, pois, através da experiência prática do Direito Tributário no Brasil, desde 1.891, com a primeira Constituição da República, há um repertório de infrações deliberadas de limitações constitucionais mediante o desvirtuamento dos conceitos jurídicos.

De acordo com a emenda tratada é de competência dos municípios a instituição do 'imposto sobre propriedade predial e territorial urbana' (IPTU). Esta última denominação nos mostra sobre o que recai o imposto. O tributo, assim, passou a ser sobre 'a propriedade predial e territorial urbana'.

Diante disso, o legislador municipal está diante de duas hipóteses: instituir um imposto único ou instituir dois impostos.

Vale lembrar que, em 1.965 se presenciava o domínio do regime militar, que, por ser de uma disciplina ímpar, concretizou a reestruturação do sistema tributário brasileiro com ênfase na simplificação e na segurança, haja vista a previsão da conceituação de tributo no artigo 3º, do Código Tributário Nacional⁴.

⁴ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Com a Emenda Constitucional nº 18 de 1.965 se alterou, no sentido de restringir a hipótese de tributação dos municípios sobre os imóveis urbanos. Como nossa Constituição é do tipo rígida, como explicar uma alteração na discriminação constitucional de rendas que em nada alteraria? Não se pode compreender uma reforma constitucional, com complementação de termos, que vise uma simplificação e reestruturação do sistema tributário, sem nenhuma alteração substancial.

Salienta-se que o termo propriedade foi acrescentado ao texto constitucional de 1.946 pela EC 18/65 e aí ficou, passando pela Constituição Federal de 1.967, pela Emenda Constitucional nº 01 de 1.969 e chegando até os dias de hoje com a Constituição Federal de 1.988.

Assim, só há uma resposta plausível, ou seja, a de que a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 veio dar mais coerência e racionalidade ao sistema tributário (TORRES, 2004, p. 357), chamado por Alfredo Augusto Becker (1.972, p. 3) de ‘manicômio tributário’, simplificando-o com discriminações de competências tributárias como também de simplificar a cobrança do IPTU para restringir a hipótese de incidência (antes abrangente da posse e do domínio útil) para somente a propriedade.

Resta claro, que esta EC 18/65, responsável pela reestruturação do sistema tributário nacional, pretendeu também restringir (para simplificar) o elemento nuclear (critério material) da hipótese de incidência do IPTU.

Antes de entrar em vigor o novo sistema tributário, a União promulga a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito aplicáveis à União, Estados e Municípios, constituída por dois livros, assim distribuídos:

Livro I – sistema tributário nacional, com normas sobre competência tributária, suas limitações, regras sobre diversos tributos e sobre a distribuição de receitas tributárias;

Livro II – normas gerais de direito tributário, trazendo regras sobre legislação (objeto, vigência, aplicação, interpretação e integração), obrigação tributária (fato gerador, sujeito ativo, sujeito passivo e responsabilidade), crédito tributário (constituição, suspensão, extinção, exclusão, garantias e privilégios) e administração tributária (fiscalização, dívida ativa e certidões negativas).

Antigamente, não havia preocupação com uma ordem, muito menos com o constitucionalismo, que era visto como um emaranhado de normas que serviriam como princípios gerais preenchedores de lacunas.

Já havia sim a preocupação com o legalismo. Neste contexto, foi criada a regra do artigo 32⁵ do Código Tributário Nacional, prevendo a propriedade, o domínio útil e a posse a qualquer título como elemento material (fato gerador) do IPTU.

Na nova Constituição, promulgada em 24 de janeiro de 1.967, para entrar em vigor no dia 15 de março, estavam as esperanças dos doutrinadores (ávidos para estudar o novo sistema tributário), dos governantes (responsáveis pela implantação do sistema) e dos contribuintes (pessoas que arcavam com os ônus fiscais).

A nova Carta fortalece o poder executivo e do sistema tributário tratou nos artigos 18 a 28, não se distanciando da EC 18/65, utilizando-se da mesma nomenclatura para designar o IPTU - 'imposto sobre propriedade predial e territorial urbana'.

Em 17 de outubro de 1969 é promulgada a EC 01/69, que em matéria do imposto tratado nada alterou. Discrimina rendas e delega competência à Lei Complementar para tratar de normas gerais em matéria tributária dando mais unidade ao sistema. Com a adição da previsão de Lei Complementar (artigo 18, parágrafo 1º) o conhecido Código Tributário Nacional (lei ordinária nº 5.172/66) é recepcionado, pela compatibilidade material, com status de lei complementar, só sendo permitido sua alteração por veículo legislativo idêntico.

A Constituição de 1988, manteve a rigidez da discriminação de rendas, ao fixar a competência privativa da União (art. 153 e 154), dos Estados e do Distrito Federal (art. 155), dos Municípios (art. 156) e Distrito Federal (art. 147) no que concerne à instituição de impostos, não tendo alterado a materialidade do IPTU.

A norma jurídica definidora da incidência do IPTU compreende o aspecto material (a propriedade de prédio e/ou terreno), o aspecto espacial (imóvel localizado na zona urbana), o aspecto temporal (dia 1º de janeiro), o aspecto pessoal (sujeito ativo: fazenda municipal; sujeito passivo: o proprietário do imóvel) e o aspecto quantitativo (base de cálculo: o valor venal do bem imóvel e a alíquota: n%).

A mais importante função do aspecto temporal diz respeito à indicação (necessariamente contida na HI) do momento em que se reputa ocorrido o fato imponible (ATALIBA, 1.973, p. 95). Quanto ao IPTU, por ser um imposto periódico, tem-se a sua perfectibilização temporal no dia 1º de janeiro de cada ano.

⁵ 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.

O elemento espacial se refere ao lugar em que ocorreu o fato gerador. Como se trata de imposto municipal, o imóvel deverá pertencer ao espaço da zona urbana do município tributante.

Quanto ao elemento quantitativo é este o representante do quantum será devido pelo sujeito passivo ao fisco, sabido através da aplicação de uma alíquota sobre a base de cálculo⁶ que, de acordo com o artigo 33 do CTN⁷, é o valor venal do imóvel⁸.

Nesse sentido, define-se a base de cálculo como sendo,

aquela grandeza instituída na consequência das endonormas tributárias e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico e, como função paralela, confirmar o critério material da hipótese endonormativa. (CARVALHO, 1998, p. 162)

Friza-se que o presente estudo abordará apenas dois dos elementos essenciais da hipótese de incidência do IPTU, quais sejam, o material e o pessoal. Assim, passemos à construção da norma jurídico-tributária do mencionado imposto, para, após, analisarmos seu elemento material e sua conseqüente sujeição passiva.

⁶ Geraldo Ataliba (1973, p. 113) prefere chamar de base imponible, pois há tributos que não tem cálculo a fazer.

⁷ Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

⁸ Valor venal é aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo as condições do mercado de imóveis.

3 A NORMA TRIBUTÁRIA DO IPTU

O Estado se utiliza das normas jurídicas⁹, através dos 3 modais deônticos (permitido, proibido e obrigatório) para fazer valer sua vontade, que podem ser do tipo princípios ou regras¹⁰. Os princípios prevêm valores e são mandamentos de otimização (fazer ou não fazer alguma coisa da melhor maneira possível) enquanto as regras são mandamentos rígidos para se fazer ou não alguma coisa.

No exercício de sua soberania o Estado exige, através da criação de normas jurídicas, que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita para exercer sua função. Assim, institui o tributo. ‘O poder de tributar nada mais é do que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta’ (MACHADO, 2003, p. 43).

Em nosso país, temos diversos níveis de normas (constitucionais, complementares, ordinárias, etc). O sistema tributário brasileiro provém quase que por inteiro da Constituição, onde aparecem exaustivamente organizados e sistematizados os tributos que devem se afinar perfeitamente com os valores e os princípios constitucionais, máxime com os da capacidade contributiva, custo/benefício, desenvolvimento econômico, economicidade e legalidade (TORRES, 2004, p. 356).

A norma jurídica pode ser vista como ‘toda proposição prescritiva de estrutura hipotética que impute ao acontecimento do suposto determinado tipo de comportamento humano’ (CARVALHO, 1998, p. 33).

Devem ser lembrados os tipos de normas jurídicas: (i) organizatórias; (ii) de competência; (iii) técnicas (formais); (iv) de conduta (hipóteses de fatos lícitos e conseqüências que impõem direitos e deveres, relações jurídicas); e (v) sancionantes. (são feitas de hipóteses de incidência que representam fatos ilícitos e de conseqüências

⁹ Norma jurídica é um mandamento para se fazer ou não fazer alguma coisa, cujo não cumprimento implica numa sanção jurídica.

¹⁰ Serão melhor diferenciados no item 3.1.

que consubstanciam, sempre, sanções) (COÊLHO, 1982, p. 88).

No presente trabalho, abordaremos a norma jurídica de outorga de competência tributária aos municípios brasileiros para instituírem o IPTU, que vem sendo equiparada, de um modo geral, à faculdade ou ao “poder” que as pessoas políticas possuem para criar abstratamente os tributos que se encontram sob os seus respectivos espectros de abrangência’ (MENDONÇA, 2004, p. 28).

Devemos lembrar que

não existe uma regra jurídica para a hipótese de incidência, outra para a regra, outra para a base de cálculo, outra para a alíquota etc. tudo isto integra a estrutura lógica de uma única regra jurídica resultante de diversas leis ou artigos de leis (fórmula legislativa literal). É preciso não confundir regra jurídica com lei; a regra jurídica é uma resultante da totalidade do sistema jurídico formado pelas leis. (BECKER, 1972, p. 270)

A norma criadora do IPTU, como todas as regras jurídicas, compõe-se de uma hipótese que vem a ser a descrição abstrata e genérica de um fato que deve necessariamente ocorrer para que surjam efeitos e conseqüências jurídicas, isto é, uma relação jurídica (DERZI, 1982, p. 218).

Em direito tributário a hipótese de incidência é também denominada de ‘fato gerador’ mas não sendo especificidade do direito tributário, pois toda e qualquer regra jurídica tem a mesma estrutura lógica (BECKER, 1972, p. 288).

A hipótese, contém um aspecto pessoal, material, espacial e temporal, e a conseqüência, abrange os sujeitos da relação jurídica – aspecto subjetivo¹¹ – e aspecto o quantitativo - alíquota e base de cálculo. O quando, pressupõe-se que seja imediatamente, salvo disposição em contrário.

Assim, na hipótese, se tem um conjunto de critérios necessários à identificação do fato lícito, gerador do dever tributário (material espacial e temporal) e na conseqüência, um conjunto de critérios esclarecedores da relação jurídica que se forma com a ocorrência do fato jurígeno (CARVALHO, 1998, p. 103).

Quando o fato descrito na norma tributária ocorre no mundo dá-se a instauração da relação jurídico-tributária entre o sujeito ativo (titular da competência tributária ou pessoa jurídica delegada de direito público) e o sujeito passivo (obrigado ao pagamento do crédito tributário).

¹¹ Sacha Calmon Navarro Coêlho (1982, pp. 220 e 222) diferencia o aspecto pessoal da hipótese - contribuinte, do aspecto subjetivo da conseqüência - devedor.

Veremos como se constrói a norma tributária referente ao IPTU, mas lembrando que se deve partir da Constituição Federal, pois sua materialidade está lá pré-fixada, não podendo ser esquecido que

o texto normativo é o ponto de partida e de chegada da interpretação; é o marco inicial de onde o intérprete começa o percurso interpretativo, para atribuir-lhe sentido, e é também o ponto para o qual deve o intérprete retornar, ao final, para verificar se o sentido atribuído *cade* ou não no texto normativo, uma vez que, como acentua Karl Larenz (in Metodologia da Ciência do Direito, p. 454), 'Uma interpretação que não se situe já no âmbito do sentido literal *possível*, já não é interpretação, mas modificação de sentido. (PIZOLIO, 2006, p. 182)

A Constituição Federal da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, fonte maior do direito tributário no sistema¹² jurídico, dedica a este ramo do direito: princípios gerais (artigos 145 a 149); limitações ao poder de tributar (artigos 150 a 152); competências tributárias conferidas aos entes políticos administrativos e repartição de receitas tributárias.

Um aspecto do sistema jurídico-tributário é o fato de ser 'uno' e 'complexo'. Uno porque se insere dentro de um único sistema jurídico, universal, cujos ramos, por mais variados que sejam, entrelaçam-se por uma mesma espinha dorsal. Complexo pela grande quantidade de normas de caráter geral e específico, que necessitam ser bem estudadas e compreendidas para serem corretamente aplicadas aos casos concretos.

A unidade do direito 'faz com que as normas jurídicas, componentes do conjunto, mantenham relações recíprocas de subordinação e de coordenação a ponto de permitir-se a constituição de um sistema' (LIMA, 2004, p. 52).

Desta subordinação, constata-se que há uma hierarquia entre as normas, necessitando as de grau inferior, para adquirirem validade, estarem de acordo com as de grau superior.

A nulidade do ato inconstitucional realiza, de modo bastante expressivo, a concretização do Princípio de Hierarquia das Normas e das fontes de direito. Logo, tratando-se de normas situadas, em planos desiguais de validade, resolve-se, sistematicamente, o conflito entre elas existentes, pelo prevalecimento da regra de maior hierarquia.

¹² Norberto Bobbio (1997, p. 71) entende por sistema 'uma totalidade ordenada, um conjunto de entes entre os quais existe uma certa ordem'.

Esse mundo jurídico-tributário é constituído, no seu ápice, pela Constituição Federal, que contém todos os princípios jurídico-tributários e regras de competência. Na Lei Complementar se encontram as normas gerais de direito tributário e por sua vez, na lei ordinária se dá a instituição do IPTU pelo município com todos os elementos necessários para a perfectibilização da hipótese de incidência.

Faremos, neste capítulo 3, uma análise de cada um dos níveis por onde passa a construção da norma jurídico-tributária até se dar a sua efetivação, tornando-se uma norma individual e concreta.

3.1 o IPTU na Constituição Federal

A Constituição Federal indica quem detém os poderes estatais, quais são estes poderes, como devem ser exercidos e quais os direitos e garantias que as pessoas têm em relação a eles (CARRAZZA, 1997, p. 29). Por ser um sistema de proposições normativas, integrante de outro sistema ainda maior - o ordenamento jurídico¹³ - veremos a que normas o legislador, instituidor do mencionado imposto, deverá obedecer.

Devemos lembrar que

uma noção muito cara para a moderna metodologia das ciências é a de sistema, que coincide com a idéia geral que se tem de um todo funcional composto por partes relacionadas entre si articuladas de acordo com um princípio comum. (GUERRA FILHO, 2001, p. 31)

Dentre os subsistemas que compõem o ordenamento jurídico, o constitucional tributário é que nos interessa analisar com mais profundidade, já que é formado por normas que tratam da matéria tributária em nível constitucional, dispondo sobre os poderes do Estado no campo da tributação e sobre as medidas que asseguram as garantias fundamentais às pessoas.

Visto que, no Brasil, a Constituição discrimina detalhadamente a competência para instituição de cada imposto, nosso sistema tributário caracteriza-se como rígido.

¹³ Roque Antonio Carraza (1997, p. 27) conceitua o ordenamento jurídico como sendo 'formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. Das normas inferiores, criadas por particulares (os contratos), às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar de pirâmide jurídica.'

Rigidez devida a previsão exaustiva dos impostos através do critério da materialidade como também dos princípios que limitam o poder de tributar.

Sobre as constituições rígidas, é relevante observar que

parecem encontrar sua idéia inicial nas constituições escritas em corpo textual único, criadoras da estrutura de Estado e limitativas de poderes e competências. Relacionam-se com o chamado Estado de Direito, a partir do qual passa-se a conceber que não somente o povo mas também o Estado deve submissão à Lei Máxima. Essa concepção, 'da qual resulta a diferenciação entre lei ordinária e constitucional, implica na consideração da superioridade desta sobre aquela. (PIZOLIO, 2006, p. 70)

Com isso, faz-se necessária uma construção harmoniosa e conciliadora das diversas normas jurídicas, para atingir os valores fundamentais da certeza e segurança entre a administração e os cidadãos¹⁴. Com o pós-positivismo essa idéia se reforça, tendo em vista a importância que os princípios assumem.

O pós-positivismo¹⁵ não consiste na negação do positivismo, mas na separação dialética desta dogmática, na superação da antítese entre o jus-naturalismo e o positivismo normativista, axiologicamente neutro (GUERRA FILHO, 2005, p. 67). São reconhecidas virtudes, identificadas insuficiências e contradições, possibilitando a construção de um novo modelo, que busca satisfazer ao máximo as exigências éticas do método valorativo e o ideal positivista de racionalidade científica.

Com o pós-positivismo os princípios são vistos com autonomia e não mais com mera função integradora do direito, onde eram aplicados de forma subsidiária às regras quando lacunosas as situações¹⁶.

Precisa-se esclarecer que tanto as regras quanto os princípios¹⁷ são normas, porque ambos dizem o que deve ser, isto é, apresentam uma natureza deontológica (ALEXY, 2002, pp. 83 e 86).

¹⁴ A interpretação do direito já experimentou diferentes fases, ao longo do tempo. Primeiro, a jurisprudência dos conceitos (com ênfase no formalismo, a partir de 1900); após, jurisprudência dos interesses (que deu relevância ao aspecto histórico-social, a partir de 1930); e agora a Jurisprudência dos Valores (a partir de 1950) como resultado de insatisfação com o positivismo, contrapondo-lhes a exigência de um sopesar de valores para a solução do caso concreto.

¹⁵ O pós-positivismo marca-se pelo desenvolvimento, lado a lado, da teoria da argumentação e da teoria dos princípios. Com ele, possibilita-se a fundamentação racional de identificação da solução que melhor se adequar à ordem jurídica, dentre as permitidas pela moldura normativa, sendo portanto a mais correta.

¹⁶ O que o pós-positivismo traz como novidade é a devolução da vida aos valores éticos que, por sua vez, são convertidos em princípios, agora não mais como elemento axiológico, mas sim, como postulados portadores de conteúdo normativo.

¹⁷ Para Ronald Dworkin (2002, p. 36), princípio é um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade'.

Nos sistemas que adotam a rigidez constitucional, a Carta Magna é a autoridade hierárquica mais elevada e o poder legislativo tem as fronteiras demarcadas por ela, não podendo agir senão dentro de seus limites (PIZOLIO, 2006, p. 71).

Tem-se, como consequência disso, o princípio da supremacia da Constituição, cuja finalidade é estabelecer uma harmonia com a legislação infraconstitucional. Isto significa que

a constituição se coloca no vértice do sistema jurídico do país, a que confere validade, e que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos. É, enfim, a lei suprema do Estado, pois é nela que se encontram a própria estruturação deste e a organização de seus órgãos; é nela que se acham as normas fundamentais de Estado, e só nisso se notará sua superioridade em relação às demais normas jurídicas. (...) Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais. Nem o governo federal, nem os governos dos Estados, nem os dos Municípios ou do Distrito Federal são soberanos, porque todos são limitados, expressa ou implicitamente, pelas normas positivas daquela lei fundamental. Exercem suas atribuições nos termos nela estabelecidos. Por outro lado, todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal. (SILVA, J. A., 2005, pp. 45 e 46)

A superioridade normativa da Constituição Federal atua como pressuposto de validade de toda a ordem positiva instituída pelo Estado e permite realizar uma das múltiplas funções inerentes à norma constitucional, que consiste na fundamentação do ordenamento jurídico instituído e positivado pela comunidade estatal. Dentro desta concepção, reveste-se de nulidade o ato emanado do Poder Público que vulnerar, formal ou materialmente, os preceitos e princípios inscritos no documento constitucional. Uma lei inconstitucional é uma lei nula, desprovida, conseqüentemente, no plano jurídico, de qualquer validade e conteúdo eficaz.

No artigo 145¹⁸, verifica-se que o Legislador Constituinte estabeleceu que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir tributos.

Necessário se faz ressaltar que,

numa organização complexa como a do Brasil, em que coexistem as prerrogativas de pessoas políticas distintas (União, Estados, DF e Municípios), o dado competencial é decisivo. Saber até que ponto vão os poderes jurídicos das entidades tributantes, para respeitá-las e integrá-las, é providência indispensável ao estudioso, tanto do ponto de vista jurídico, como do econômico e político. (MENDONÇA, 2004, p. 16)

¹⁸ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

Cada um recebe diretamente da Constituição, as respectivas parcelas de competência tributária. O poder de tributar originariamente uno, é dividido entre as pessoas políticas que formam a federação.

Competência tributária é parte da soberania do Estado, cujo exercício é regulado pelo direito constitucional tributário. Se o poder é ilimitado devemos entender que somente a Assembléia Nacional constituinte é que o detinha, pois ‘a norma de competência tributária tem a relevante função de delimitar – formal e substancialmente – a autorização conferida a determinados sujeitos de direito para a criação de normas jurídicas tributárias no ambiente sistêmico do direito positivo’ (MENDONÇA, 2004, p. 72).

Pode-se, portanto, concluir que a competência tributária é uma parcela do poder de tributar, conferida pela Constituição Federal, a cada ente político para criar tributos e vem sendo equiparada, de um modo geral, à faculdade ou ao “poder” que as pessoas políticas possuem para criar abstratamente os tributos que se encontram sob os seus respectivos espectros de abrangência (MENDONÇA, 2004, p. 28).

No caso dos impostos, a competência é dada sobre fatos específicos e determinados, sendo eles discriminados um a um na Constituição. São nominados e atribuídos a cada um dos entes políticos. É a chamada competência privativa.

Conceitua-se a competência privativa como sendo a atribuição pela Constituição de poder impositivo aos entes políticos para instituírem os tributos nela mencionados. Essa atribuição privativa significa que somente a entidade favorecida poderá exercer esse poder e somente sobre o poder recebido.

As competências são aquelas expressamente enumeradas na Constituição Federal, nem mais, nem menos. A outorga de competência tributária aos entes políticos é rígida e taxativa e os impostos previstos na Carta Magna não podem ser aumentados¹⁹.

A regra constitucional de outorga de competência tributária do IPTU encontra-se no artigo 156, inciso I, onde está previsto que ‘compete aos Municípios instituir impostos sobre propriedade predial e territorial urbana’.

A construção da hipótese de incidência, pelo legislador municipal, obedecerá princípios e regras. As regras descrevem uma situação jurídica, vinculam fatos

¹⁹ Salvo a competência residual da União prevista no artigo 154, inciso I da Constituição.

hipotéticos específicos, que, preenchidos os pressupostos por elas descritos, exigem, proíbem ou permitem algo em termos definitivos, sem qualquer exceção.

Nesse sentido, podemos dizer que as regras são

normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com a pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dará suporte ou nos princípios que lhe são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a descrição conceitual dos fatos. (ÁVILA, 2005, p. 70)

O conflito entre regras resolve-se na dimensão da validade. Apenas uma delas há de ser válida e prevalecer (hierarquia, temporaneidade-revogação, e especificidade-suspensão da eficácia) só existindo duas possibilidades: ou são aplicáveis, ou não são aplicáveis (regra do tudo ou nada).

Os princípios, por sua vez, são deveres flexíveis, normas que impõem a aplicação na maior medida possível, dentro das possibilidades fáticas e jurídicas do caso concreto. Consistem em mandamentos de otimização. Assim, não requerem sempre o cumprimento integral de seu dispositivo, como ocorre com as regras, mas podem ser aplicados em diferentes graus de intensidade²⁰.

Os princípios não especificam qualquer hipótese particular de incidência, mas apresentam elevado grau de abstração e generalidade, e forte carga axiológica, apontando para valores prestigiados pelo ordenamento. Servem de fundamento para as regras, que neles se baseiam, especificando-os em diversas situações, sem contudo esgotar-lhes o sentido. Contêm uma prescrição genérica, diante das possibilidades fáticas e jurídicas apresentadas em cada caso concreto.

Nesse sentido, os princípios são

normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado das coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. Deve-se buscar a prudente ponderação dos princípios que se encontram em jogo. (ÁVILA, 2005, p. 71)

Os princípios constitucionais também informam sobre o quê as leis devem tratar, pois são o seu fundamento, com força cogente e de observação obrigatória, sob pena de serem tidas como inválidas as que deles se desviarem.

²⁰ Um critério distintivo é que as regras são aplicadas pela fórmula 'ou 8 ou 80', já os princípios são aplicados péla fórmula 'de 8 a 80'.

Disso resulta ser tão importante a análise atenta dos princípios que informam o Direito Tributário. Por se tratar de uma área da ciência jurídica que opera uma expropriação parcial do patrimônio do particular, com o objetivo de financiar os gastos do aparelho estatal, deve-se ter presente a importância de princípios protetores dos direitos individuais, a garantir o cidadão contra excessos confiscatórios vedados pela norma constitucional.

Nunca é demais lembrar que

os princípios constitucionais tributários (garantias individuais), denominados pelo legislador constituinte como 'limitações ao poder de tributar', auxiliam na demarcação da competência legislativo-tributária, seja recrudescendo valores que devem ser realizados e densificados na norma jurídico-tributária (Njt), seja estipulando limites objetivos que não de ser respeitados quando da edição da referida unidade normativa. (MENDONÇA, 2004, pp. 307 e 308)

Porém, pode haver colisão entre normas constitucionais, especialmente aquelas com natureza principiológica, sendo justamente para decidir os conflitos dessa natureza que surge a norma da proporcionalidade.

A proporcionalidade serve para interpretação e aplicação dos direitos fundamentais, também empregada nos casos em que um ato estatal, destinado a promover a realização de um direito fundamental ou de um interesse coletivo, implica a restrição de outro ou de outros direitos fundamentais.

Para se chegar a um resultado 'justo' é preciso confrontar diversos valores e para isso se utiliza da Proporcionalidade²¹ na interpretação e aplicação da solução do caso concreto para que nenhum dos núcleos essenciais dos princípios em jogo seja amesquinhado.

Para resolver o grande dilema da interpretação constitucional,

representado pelo conflito entre princípios constitucionais, aos quais se deve igual obediência, por ser a mesma posição que ocupam na hierarquia normativa, preconiza-se o recurso a um princípio dos princípios, o princípio da proporcionalidade, que determina a busca de uma solução de compromisso, na qual respeita mais, em determinada situação, um dos princípios em conflito, procurando desrespeitar o mínimo o outro, e jamais lhe faltando totalmente respeito, isto é, ferindo-lhe seu núcleo essencial, onde se acha insculpida a dignidade humana. (BARROS, 2006, p. 26)

²¹ Com o segundo pós-guerra fortalece-se o princípio da proporcionalidade como forma de proceder ao necessário controle judicial de excessos praticados pelos poderes executivo e legislativo, para afastar limitações inaceitáveis ao exercício de direitos. Foi no direito alemão, após a Segunda guerra que o princípio da proporcionalidade (também chamado de proibição de excesso – implícito no ordenamento pátrio) ganhou destaque, sobretudo pela violação dos direitos fundamentais.

Assim, a Proporcionalidade se destina a impor um critério científico para avaliação de, na hipótese de colisão entre dois ou mais Direitos Fundamentais, qual deles deverá prevalecer²².

A instituição do IPTU fugindo dos parâmetros da Constituição Federal de 1988, sob a argumentação de se visar ao Princípio da Capacidade Contributiva e da Igualdade também pode ser analisada através da proporcionalidade pois conflita com os Princípios de Liberdade, Certeza e Segurança Jurídica²³ do cidadão-contribuinte.

Para realizar o sopesamento destes princípios, em tese, colidentes há três sub-princípios da proporcionalidade: adequação²⁴, necessidade²⁵ e proporcionalidade em sentido estrito²⁶, só sendo proporcional a medida adotada se os três sub-princípios estiverem presentes.

Podemos afirmar que a tributação da posse e do domínio útil não é adequada, pois deturpa os conceitos jurídicos; nem é necessária, pois já existe uma medida tão eficaz e menos danosa aos direitos individuais que é a tributação somente da propriedade; e muito menos proporcional, pois a arrecadação seria a mesma. Não há praticidade nem economicidade (tendo em vista as potenciais discussões judiciais) de se tributar o domínio útil e a posse a qualquer título.

Se apenas pela aplicação do Princípio da Proporcionalidade não chegarmos a esta conclusão (de que o imposto é sobre a propriedade), com certeza chegaremos constatando que a regra de competência, por ser mais rígida, ou seja, norma superior fixa, prevalece sobre os princípios constitucionais acima vistos (igualdade e capacidade contributiva), de mesma hierarquia, porém, normas de otimização, ou seja, flexíveis.

²² A proporcionalidade possibilita um efetivo controle racional da argumentação jurídica para preservar os direitos fundamentais.

²³ A segurança jurídica é um princípio que concede garantias individuais ao cidadão, superior ao valor social de maior arrecadação, mesmo que pela capacidade contributiva, pois seria um princípio econômico que cederia frente a um princípio garantidor da liberdade do cidadão.

²⁴ Pela 'adequação', deve-se procurar saber se a medida que implica no limite a determinado direito é adequada. A medida será adequada quando fomenta a realização da finalidade desejada, ou seja, se a medida a ser adotada contribui para a promoção do fim.

²⁵ Pela 'necessidade', deve-se procurar saber se inexistente outra medida tão eficaz quanto a pretendida, porém menos danosa ao direito limitado, ou seja, havendo diversas formas de se promover o fim estabelecido (arrecadação), se o legislador privilegiou aquela que provoca menor restrição aos demais direitos afetados com sua adoção.

²⁶ Pela 'proporcionalidade em sentido estrito', deve-se investigar se os ganhos oferecidos pela medida limitadora do direito justificam as perdas, que no caso são as limitações impostas ao direito em questão, ou seja, se vale a pena restringir determinado direito para se alcançar o fim pretendido.

Não é outro o ensinamento de Alberto Xavier (2002, p. 127), para quem

desta diversidade de natureza e de grau de imperatividade resulta que – ainda que o conflito existisse – nunca a solução poderia sacrificar uma regra, categórica e definitiva, como a da tipicidade, a um princípio, tendencial e submetido à reserva do possível, como o da capacidade contributiva.

As competências tributárias têm sido cada vez mais restringidas pelas Constituições, devido aos abusos e arbítrios realizados pelos estados fiscais, primando assim pela certeza e segurança das relações jurídico-tributárias.

A despeito da partilha rígida de competências impositivas da Constituição de 1946, a reforma tributária posterior (Constituição Federal/67) sublinhou a feição cerrada da tipicidade estrutural tributária, não apenas em consideração aos contribuintes, mas, também, em razão da nacionalização do sistema tributário, resguardando a unidade econômica do país, e evitando conflitos de competência. Já na EC 18/65, surgem instrumentos que revelam a intensificação da tipicidade cerrada, objetivando a proibição de tributação discriminatória e remoção de obstáculos às atividades interestaduais e intermunicipais. (OLIVEIRA, 1980, pp. 180 a 187)

A Constituição Federal, quando da escolha dos fatos, demonstradores de capacidade contributiva, passíveis de tributação pelos entes, faz uma outorga, precisa e rígida da competência tributária, utilizando-se de conceitos previamente conhecidos e determinados, primando assim pela liberdade, igualdade e segurança jurídica, pois jamais se outorgaria a um ente um poder ilimitado, deixando nas mãos do outorgado a formulação de seu conteúdo.

A construção dos limites do conceito da palavra ‘propriedade’ (no inciso I, do artigo 156 da CF) deve partir do texto constitucional e duas razões conspiram para a adoção dessa metodologia: (i) a própria Carta Magna prescreve a regra de estrutura atributiva de competência para a instituição da regra matriz do IPTU; e, sendo assim, (ii) tomar como apoio textos de leis complementares, ordinárias e outros instrumentos infraconstitucionais posteriores para definir o conceito da palavra ‘propriedade’ é outorgar ao legislador das ordens parciais a possibilidade de forjar os limites da própria competência constitucional.

Ao perquirir sobre o imperativo lógico da existência do conceito constitucional pressuposto, pode-se dizer que:

admitindo-se que é a Constituição que confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, o âmbito semântico dos veículos lingüísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo

dessas regras não pode ficar à disposição de quem recebe a outorga de competência. (GONÇALVES, 1997, apud PEIXOTO, 2002, p. 149)

O Tributo, como norma jurídica, serve de proteção ao cidadão, pois gera um direito subjetivo²⁷ que permite exigir do sujeito ativo (município) que só lhe cobre o previsto na lei (desde que de acordo com a Constituição Federal²⁸) e nada mais. Há uma limitação de tributar no Estado Democrático de Direito²⁹.

A Constituição ‘determina não apenas os órgãos e o processo de legislação, mas também, em certo grau, o conteúdo de leis futuras’ (KELSEN, 2000, p. 183). Assim é, também, com as normas constitucionais que outorgam competências tributárias.

A nossa Constituição adota um sistema complexo que busca realizar o equilíbrio federativo, por meio de uma repartição de competências. A autonomia das entidades federativas

pressupõe a repartição de competências para o exercício e desenvolvimento de sua atividade normativa. Esta distribuição constitucional de poderes é o ponto nuclear da noção de estado federal. (...) a Constituição de 1988 estruturou um sistema que combina competências exclusivas, comuns e concorrentes, buscando reconstruir o sistema federativo segundo critérios de equilíbrio ditados pela experiência histórica. (SILVA, J. A., 2005, p. 477)

A competência tributária do IPTU é uma competência material e legislativa exclusiva sendo desde o início estabelecida de modo explícito, pela Constituição Federal, em favor dos municípios.

Um critério que o legislador deve levar em consideração na hora de instituir o tributo (criar a regra jurídica de incidência tributária) é a sua indiscutível vinculação à Carta Suprema, pois a habilitação para a produção da norma geral e abstrata veiculadora do IPTU, encontra-se formal e materialmente emoldurada pelo Texto Maior.

Assim,

toda atribuição de competência significa uma autorização e uma limitação. No momento em que atribui uma competência, exclui outra possível. Como medida de conferir segurança aos cidadãos, a competência tributária, delegada às pessoas políticas, foi rigidamente prevista no texto da CF/88. (MENDONÇA, 2004, p. 176)

²⁷ Os princípios são normas constitucionais de eficácia imediata, criando, com isso, direitos subjetivos e protegendo interesses magnos da comunidade jurídica. Assim, o cidadão diante da cobrança de tributo que está regulado em lei inconstitucional, por ofender os princípios (no caso, limites materiais postos pela CF), pode obter a declaração de inconstitucionalidade e não se submeter a mais este arbítrio.

²⁸ Para Carrazza (1997, p. 292), ‘o tributo só será válido se for criado por meio de lei; se esta lei tiver sido editada de acordo com o processo legislativo (constitucionalmente traçado)’.

²⁹ No Estado Absolutista tudo pertencia ao rei. Não havia limitação expressa. A limitação era o que parecesse razoável.

São cinco as características da competência legislativo-tributária: (1) facultatividade; (2) inaducabilidade; (3) inalterabilidade; (4) indelegabilidade; e (5) privatividade.

A facultatividade da competência tributária corresponde dizer que os entes tributantes podem exercê-lo, ou não, na sua totalidade, mas nunca exacerbá-lo, ultrapassando os limites impostos pela Carta Maior. Temos, pois, 'que o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem aliená-la, nem renunciá-la. Admite-se, todavia, que a deixe de exercitar, que a exercite apenas em parte' (CARRAZZA, p. 290). Em decorrência, ela não caduca pelo não uso.

É inalterável, não podendo ter suas dimensões ampliadas senão por emendas constitucionais (já que é uma matéria sob reserva de emenda constitucional). O que as pessoas políticas podem fazer, sim, é utilizar, em toda a amplitude, as competências tributárias que receberam da Constituição.

A competência legislativa tributária foi traçada pelo constituinte originário enquanto autorização, não podendo ser alterada, muito menos para ampliar tal poder, senão se daria uma alteração indireta da Constituição Federal. Alteração esta de forma inconstitucional por ocorrer de baixo para cima, ou seja, por lei infraconstitucional.

Por isso,

os entes tributantes (União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal) devem atuar dentro das estreitas faixas que lhe foram reservadas pela Constituição Federal, porquanto dela receberam não o poder tributário (incontrastável, absoluto), mas, sim, apenas uma parcela deste poder: a competência tributária. É o caso de deixarmos registrado, desde logo, que competência tributária é aptidão jurídica para criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. (...) Dito de outro modo: o Código Magno, ao discriminar as competências tributárias, traçou a regra matriz de cada exação, apontando, direta ou indiretamente, a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível das várias espécies e subespécies de tributos. Segue-se pois, que a pessoa política, ao exercitar sua competência tributária, deverá ser fiel a estes arquétipos constitucionais. (FURLAN, 2004, p. 7)

Um argumento será bastante para afastarmos de cogitação a questão de possibilitar a ampliação da regra matriz de incidência tributária pelo legislador infraconstitucional, pois cairia em solo estéril toda a preocupação do constituinte no sentido de modelar uma Constituição da categoria das rígidas, como é a brasileira.

Prevalendo esta possibilidade, as competências seriam modificáveis por intermédio de diplomas infraconstitucionais, consagrando-se a flexibilidade do sistema.

Por ser, a regra de competência, outorgada pela Constituição ao ente, este não pode delegá-la a terceiros, decorrendo daí a última característica, que é ser privativa.

O poder tributário não é conferido às pessoas políticas (no caso do IPTU, aos Municípios), para ser exercido como queiram, mas para ser exercido de acordo com as regras estabelecidas em princípios gerais pressupostos na Constituição Federal.

Por pertencermos a um Estado Democrático de Direito³⁰, a segurança jurídica requer uma “tipicidade fechada” de normas tributárias que implicam em expropriação parcial do patrimônio do povo, real detentor da soberania no prisma democrático.

A questão da competência tributária é ‘um dos pilares do sistema constitucional tributário brasileiro, o que se evidencia pela rigidez e exaustividade da sua repartição constitucional’ (PIZOLIO, 2006, p. 17).

Sendo assim, outorga

a cada pessoa política, amplos poderes legislativos nos seus respectivos âmbitos de validade. Daí a importância do controle de eventuais distorções, alterações ou diminuições desses âmbitos de validade por meio de norma infraconstitucional, uma vez que, na sua ocorrência, afetado estaria o equilíbrio do princípio da federação, tal como estabelecido na própria Constituição. (PIZOLIO, 2006, p. 18)

A atribuição de competência, em matéria de impostos, é feita por meio de referência às materialidades das hipóteses de incidência passíveis de serem instituídas, por meio de lei, pelas pessoas políticas.

Esta atribuição de competência, atrelada à necessária legalidade, evidencia a preocupação³¹ de nosso ordenamento com o consentimento ao tributo, em decorrência do regime republicano adotado como premissa, básica e inafastável, de organização de nosso Estado.

Lembremos, ainda, que a Constituição Federal possui diversos obstáculos à atividade estatal de instituir e arrecadar tributos, pois os interesses arrecadatários se revelam verdadeiramente irrefreáveis. Por isso, o poder de tributar

³⁰ O Estado Democrático pressupõe o Estado Constitucional, mas o Estado Constitucional não pressupõe o Estado Democrático.

³¹ Tamanha é a preocupação do constituinte com o contribuinte que previu expressamente, no artigo 150, inciso I, que “ninguém será obrigado a pagar tributo, senão em virtude de lei”, além de diversos outros princípios de proteção ao contribuinte.

é exercido pelo estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil. O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado interveniente é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos. (COELHO, 1982, p. 162)

A compreensão desta função fundamental da repartição constitucional de competência tributária fornece a adequada dimensão da importância dos princípios da legalidade e da tipicidade.

Devemos lembrar que a Constituição Federal não cria o IPTU, apenas outorga competência ao município para criá-lo, através de sua câmara legislativa. Nesse sentido, ressaltamos que

quando afirmamos que a Constituição não criou tributos, estamos emprestando à frase um significado bem preciso. Reconhecemos que ela cuidou pormenorizadamente da tributação, traçando, inclusive, a norma padrão de incidência de cada uma das exações que poderão ser criadas pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Para nós, porém, o tributo só nasce a partir do átimo em que uma pessoa pode ser compelida a pagá-lo, por haver acontecido, no mundo fenomênico, o fato hipotetizado na norma jurídica tributária. Ora, isso só se verifica subsecutivamente à edição, pela pessoa política competente, da lei veiculadora desta mesma norma. Antes não. (CARRAZZA, 1997, p. 294)

Pode-se visualizar o conteúdo da hipótese de incidência (regra jurídica) da simples leitura da norma constitucional de competência tributária já que o legislador deve atentar para o fato valorado pelo constituinte (situação/relação jurídica) e eleito como riqueza a ser tributada.

Devemos lembrar que,

o sistema tributário nacional, pautado pela discriminação minuciosa de competências entre os entes da federação, que repousa, íntegra, nas normas de maior hierarquia no estado de direito, incita seus intérpretes a extrair exclusivamente da constituição federal o limite da ação de tributar em todas as esferas legislativas. (PEIXOTO, 2002, p. 287)

Deve ficar claro que ‘a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional’ (CARRAZZA, 1997, p. 28).

‘É evidente que a lei ordinária que cria, *in abstracto*, o tributo só é lícita na medida em que consoa com os superiores preceitos constitucionais, máxime com a norma padrão de incidência de cada uma das exações’ (CARRAZZA, 1997, p. 295).

É preciso deixar claro que as normas jurídicas fundamentais do processo de criação de tributos encontram-se insculpidas na Carta Magna e por estarem neste plano superior constituem limites (formais e materiais) intransponíveis ao exercício da competência tributária de cada pessoa política (PIZOLIO, 2006, p. 77).

A competência que autoriza e/ou permite a produção de regras jurídico-tributárias se encontra materialmente delimitada pelas próprias espécies tributárias que o legislador constituinte outorgou a cada ente político (MENDONÇA, 2004, p. 147).

Sendo assim,

a Constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco’ etc. (CARRAZZA, 1997, p. 292)

Por todo o exposto, esperamos ter deixado claro que a norma de competência tributária é estabelecida pela Constituição Federal e por ser ela do tipo rígida não pode ser alterada por mecanismos infraconstitucionais, quer porque a materialidade dos impostos ali está prevista, quer porque os princípios de liberdade, certeza e segurança não o permitem.

3.2 o IPTU na lei complementar

Pertencemos a um Estado Federal, onde as entidades políticas são autônomas, tendo a Lei Maior outorgado competências distintas entre elas, sendo formada uma legislação cada vez mais complexa.

Não se pode pretender uma autonomia absoluta em termos de legislação para os estados membros e municípios porque se tornaria um caos jurídico, sendo necessária uma legislação nacional, que se dá através da lei complementar como meio de fixação de diretivas.

O Estado Federal caracteriza-se pela coexistência de autodeterminações parciais como a local, regional e central, necessitando de uma lei nacional que estipule normas gerais vinculatórias aos Municípios, aos Estados e à União.

Com isso, enxerga-se na competência da União o poder de instaurar normas que regulamentem o texto constitucional no objetivo de assegurar a uniforme e regular atuação em todo o território nacional dos princípios relativos à matéria tributária.

Assim, os impostos vem se desenhando desde a Constituição Federal até a lei ordinária, passando pela lei complementar que é aquela que, dispendo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na relação constitucional, tem competência material pré-definida e está submetida ao quorum qualificado do artigo 69 da Lei Maior³², isto é, maioria absoluta nas duas casas do Congresso Nacional.

De acordo com o que dispõe o artigo 146 da Constituição Federal de 1988, lei complementar deve tratar de normas gerais de direito tributário que, por se tratar de norma nacional, será aplicável a todos os entes da Federação (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios).

Assim dispõe o artigo 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(...)

A missão da lei complementar, nos termos da alínea 'a', do inciso III, do artigo transcrito acima consiste na definição dos respectivos fatos geradores (elementos materiais), bases de cálculo e contribuintes, o que não deixa de ser uma limitação constitucional ao poder de tributar (hipótese do inciso II).

O termo 'definir' significa determinar a extensão e os limites de um conceito, enunciando de modo preciso os seus atributos essenciais e específicos. A 'definição' da lei complementar é, pois, uma função estritamente interpretativa do núcleo essencial do conceito constitucional, de modo a torná-lo determinado.

Pode-se, sem dúvida, afirmar que o artigo 146, inciso III, alínea 'a', encerra uma proibição explícita de indeterminação conceitual, incompatível com a ordem de

³² Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

definição³³. A indeterminação conceitual começa onde termina a previsibilidade do cidadão.

Pois bem, para todas as matérias previstas no mencionado artigo constitucional não nos parece haver dúvidas de que a lei ordinária, ao criar o tributo no âmbito da sua competência, deva obedecer e levar em consideração as definições operadas pela Lei Complementar.

Como sabemos, os elementos necessários para configuração da hipótese de incidência são cinco, porém, de acordo com expressa disposição do artigo 146 da Constituição Federal, a lei complementar terá que determinar somente o aspecto material (fato gerador), a base de cálculo e o pessoal-passivo (contribuinte) do imposto que estiver tratando³⁴.

O Código Tributário Nacional, lei com status de complementar, prevê tais elementos:

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.

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

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

A hipótese da figura jurídica vem manifestada na Constituição de forma bem abstrata e será construída com o auxílio da lei complementar, de onde o legislador ordinário não poderá fugir, como também o legislador complementar deverá obedecer aos ditames da Constituição Federal.

As proposições normativas se encontram hierarquicamente postas para que, de forma coordenada, construam a hipótese de incidência tributária. Na realização da norma, uma deve respeitar a moldura colocada pela anterior, não podendo jamais ultrapassá-la.

Assim, a Lei Complementar, na sua tarefa de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e de estabelecer normas gerais, deve delimitar a hipótese constitucional, não podendo ampliá-la; já a lei ordinária (no caso, municipal) não pode ampliar a hipótese da lei complementar, somente restringi-la, já que a

³³ Repare-se que o artigo 5º, inciso XXXIX utiliza também a expressão definir para caracterizar a tipicidade dos crimes.

³⁴ O elemento espacial e o elemento pessoal-ativo serão determinados pela Constituição Federal, o elemento temporal e o elemento quantitativo da alíquota, pela lei ordinária.

competência é facultativa, não sendo necessário exauri-la.

As leis complementares que estabelecem normas gerais de direito tributário, não tratam de leis de tributação, mas sim de 'leis sobre leis de tributação' (MIRANDA, 1987, p. 383) por isso condicionam as leis federais, estaduais e municipais nas matérias de competência daquelas. Vale lembrar que o próprio CTN, no artigo 6º, prevê que

a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e **observado o disposto nesta Lei.** (grifamos)

Com isso fica claro que o tributo vem se desenhando e sendo limitado desde a Carta Magna. A própria hipótese da matriz constitucional já determina os seus possíveis aspectos que formarão o fato gerador da obrigação tributária. Através de uma simples leitura dos artigos constitucionais se consegue perceber os aspectos essenciais para a construção da hipótese de incidência.

Caso haja restrição da hipótese constitucional pela lei complementar não há que se falar em invasão de competência municipal, pois o Estado é democrático de direito e as ordens parciais (como exemplo, as municipais) devem obedecer à Constituição Federal e às leis nacionais, como o Código Tributário Nacional³⁵.

As leis complementares servem para complementar as normas constitucionais de eficácia contida e limitada (teoria das leis complementares) e também as matérias expressamente previstas pela Constituição Federal para esse tipo de veículo legislativo.

Devemos lembrar que

no âmbito tributário, em diversos dispositivos o constituinte escolheu a lei complementar como veículo legislativo, pela relevância das matérias, as quais pretendeu fossem submetidas ao quorum qualificado, em outros, pretendeu efetivamente que tais normas complementassem dispositivos constitucionais de eficácia contida e limitada. (PORTAS, 2003, p. 6)

Quanto à definição do que sejam as normas gerais, o certo é que não havia, antes da Constituição Federal de 1988, suficiente doutrina a colocá-la no seu rigoroso lugar no devido sistema jurídico. Havia 2 correntes. Para a dicotômica, normas gerais seriam as que tratassem de conflito de competência ou regulassem as limitações constitucionais; já para a tricotômica, as normas gerais seriam uma terceira espécie de

³⁵ Deve ser lembrado que, pelo instituto da recepção, que prima pela economicidade legislativa, o Código Tributário Nacional tem status de lei complementar exatamente porque trata de normas gerais, senão no todo, pelo menos no Título II que prevê expressamente normas gerais.

normas que deviam ser tratadas por lei complementar, além das que tratassem de conflito de competência e regulassem as limitações constitucionais.

É claro que às funções acima referidas aplicam-se também limitações materiais e formais tipificadas na Constituição Federal, sob pena de vício insanável de inconstitucionalidade, do mesmo modo que será o exercício dos legisladores ordinários sem observância dos seus preceitos.

Observação importante que se deve fazer é quanto a ordem jurídica ser construída de forma escalonada, mas que a inexistência de Lei Complementar não afeta o exercício da competência tributária³⁶. Nunca é demais lembrar que na ausência de lei nacional traçando as normas gerais, a competência legislativa dos Estados é plena para atender a suas peculiaridades, conforme dispõe o parágrafo 3º, do artigo 24, da Constituição Federal de 1988.

Veja-se que o dispositivo não menciona os Municípios, mas entendemos que não poderia ser impedido de instituir os tributos, a si outorgados pela Carta Suprema, por simples inexistência de lei complementar.

O legislador municipal, ao instituir o IPTU, deve levar em consideração os ditames da Lei Complementar, se estiver de acordo com a norma constitucional.

Ressaltando a índole fechada da repartição de competências na Constituição Federal, conclui-se pela sujeição incondicional da lei complementar no contexto sistemático da tributação, mesmo considerando seu caráter e abrangência nacionais, ao império das descrições constitucionais de competências tributárias, não podendo ampliar o elemento material da hipótese de incidência.

A lei complementar,

quando veicular norma geral, pretendendo dispor sobre materialidades tributárias, será válida se, e somente se, tal norma for idêntica àquela que lhe corresponde no texto constitucional. Com efeito, ao encontrarmos no CTN norma que trate do FG de determinado imposto, buscaremos identificá-la com a norma constitucional que trate do mesmo tributo. Se for constatada qualquer divergência, obviamente, a norma geral será inválida. (PEIXOTO, 2002, p. 296)

Assim, podemos concluir que ‘padecerá de vício insanável qualquer dispositivo de Lei Complementar que desloque, amplie ou reduza o regramento constitucional de competências’ (FURLAN, 2004, p. 75).

³⁶ Como exemplo pode-se citar o IPVA.

Cumprir frisar que ‘os limites ao poder de tributar nada mais são do que os limites impostos à própria competência, e, como tais, não podem ser trazidos, alargados ou amenizados por nenhuma norma infraconstitucional’ (PORTAS, 2003, p. 12).

A República é soberana e os demais entes políticos são limitados pelas normas constitucionais, exercendo suas atribuições nos termos nela estabelecidos, não podendo alterá-los, a não ser que seja para reduzir as faculdades do estado-fiscal, ampliando, assim, as garantias dos cidadãos.

Mesmo que as leis complementares sejam normas de organização do sistema constitucional tributário brasileiro elas estão subordinadas à Constituição a que servem. Não podemos esquecer que elas encontram seus limites nas normas constitucionais que as pressupõem e às quais auxiliam no planejamento estrutural do sistema tributário constitucional brasileiro, que oferece todas as notas essenciais para o julgamento de sua validade.

Sendo elas inferiores à Constituição, sua validade afere-se segundo o princípio da compatibilidade vertical. Por isso, estão sujeitas ao controle de constitucionalidade como outra lei qualquer.

Podemos afirmar que

dada a relevância da função a ser desempenhada pelas normas a serem produzidas como leis complementares, as normas constitucionais lhes reservam, de forma absoluta, as matérias em nível paraconstitucional; e procedimentos especiais para a sua elaboração, que são definidos como critérios múltiplos de modo a identificá-las como pertencentes ao sistema, nesse nível subordinado à constituição e subordinante, em caráter nacional, para as normas de conduta a serem criadas pelas unidades federativas: União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. (OLIVEIRA, 1980, p. 107)

O Código Tributário Nacional, como um conjunto de leis para organização do sistema, só pode funcionar como lei complementar, sob pena de tornar-se inútil, encontrando-se seu limite nas normas constitucionais.

A Constituição Federal outorga competência aos entes para instituir tributos sobre determinadas situações (fatos) que antes devem observar as normas gerais de direito tributário trazidas pelas leis complementares. Basta alterar a Constituição Federal para modificar as competências das pessoas políticas, desde que não afete as chamadas cláusulas pétreas (artigo 60, IV, da CF).

Importante ressaltarmos que

para a estruturação do tipo legal tributário, não basta apenas o pressuposto da existência de lei escrita e até estrita do titular da competência impositiva, mas

tal lei deve ser posta como cerrada por meio de diretivas legais subordinantes, em nível nacional, para toda a tipificação tributária do legislador, inclusive do poder central, o que implicará limitações quanto à sua aplicação. A rigidez constitucional quedará garantida por meio da lei complementar, na sua qualidade de norma de organização, e resguardada a unidade econômico-jurídica do País em benefício da certeza e segurança das unidades tributantes, e dos jurisdicionados. (OLIVEIRA, 1980, p. 86)

Uma vez vista a norma constitucional e complementar, passemos, agora, à norma municipal do IPTU.

3.3 o IPTU na lei municipal

De acordo com a Constituição Federal, o Município é o ente competente para instituir o IPTU, possuindo autonomia assegurada pelos artigos 18³⁷ e 29 da Constituição Federal e garantida contra os Estados no seu artigo 34, inciso VII, alínea 'c',³⁸.

Autonomia significa capacidade ou poder de gerir os próprios negócios, dentro de um círculo pré-fixado por entidade superior. A autonomia municipal assenta em quatro capacidades: (I) a capacidade de auto-organização; (II) a capacidade de auto-governo; (III) a capacidade normativa própria; e (IV) a capacidade de auto administração.

Os municípios eram até a Constituição Federal de 1988 criados e organizados pelos Estados conforme leis orgânicas de competência estadual. Só no Rio Grande do Sul, cada município sempre teve sua própria lei orgânica, elaborada pela respectiva Câmara Municipal (SILVA, J. A., 2005, p. 642).

A lei orgânica é uma espécie de Constituição municipal que cuidará de discriminar a matéria de competência exclusiva do município, observadas as peculiaridades locais, bem como a competência comum que a Constituição lhe reserva juntamente com a União, os Estados e o Distrito Federal no artigo 23. A própria Constituição já indicou o conteúdo básico da lei orgânica municipal no artigo 29³⁹.

³⁷ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

³⁸ Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: c) autonomia municipal;

³⁹ Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos:.

O artigo 30 da Constituição Federal já discrimina as bases da competência dos municípios, entre elas a de instituir e arrecadar os tributos de sua competência⁴⁰, nos termos dos artigos 145 e 156 da Constituição Federal.

A câmara municipal que é o órgão do poder legislativo local deverá ter também suas atribuições discriminadas pela lei orgânica do respectivo município, as quais se desdobram em 4 grupos: (I) a função fiscalizadora; (II) a função deliberativa; (III) a função julgadora; e (IV) a função legislativa, que é exercida com participação do prefeito.

No exercício da função legislativa é que a câmara municipal legisla sobre as matérias de competência do município. Por meio dela se estabelecem, como todos sabem, as leis municipais, e se cumpre, no âmbito local, o princípio da legalidade a que se submete a administração pública. A lei orgânica do município deverá indicar as matérias de competência legislativa da câmara. Deverá também estabelecer o processo legislativo das leis em geral assim como do orçamento.

A norma jurídico-tributária, que institui o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, de competência dos municípios, vem sendo construída desde a Constituição Federal, passando pela lei complementar (de natureza geral e nacional) e pela lei orgânica do município. Assim,

a matriz da competência legislativo-tributária apenas pode ser montada a partir da articulação dos vários comandos normativos contidos no Texto Maior de 1988 e, em menor e restrita medida, nos diplomas hierarquicamente inferiores. (MENDONÇA, 2004, p. 295)

Conforme dispõe o artigo 59, inciso III, da Constituição Federal, o processo legislativo compreende a elaboração de emendas constitucionais, leis complementares e ordinárias, entre outras.

A lei ordinária é o veículo legislativo que, em regra, prevê direitos aos cidadãos como também imputa os deveres, entre eles os tributários que no caso do IPTU serão instituídos pelo legislador municipal.

Instituir tributo significa

traçar a regra matriz de incidência, estipulando-se em seu conseqüente uma conduta que consiste na obrigatoriedade de entregar-se uma soma de dinheiro

⁴⁰ Art. 30. Compete aos Municípios: III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei.

aos cofres públicos, quando ocorrer o fato jurídico tributário descrito em sua hipótese. (LIMA, M. E., 2004, p. 147)

A lei ordinária, por ser a instituidora do tributo, deve prever, pelo princípio da tipicidade, todos os elementos necessários e suficientes para formação do fato gerador tributário.

O tipo tributário, fechado por natureza, como demonstração de primazia das garantias individuais contra as expropriações parciais arbitrárias pelo estado-fiscal é resultado da coordenação das normas tributárias, no nível constitucional, complementar e principalmente ordinário.

Como visto, a norma jurídico-tributária exibe a seguinte esquematização formal: uma hipótese implicando uma consequência. Porém, o fato só originará o dever de pagar o tributo caso se encaixe perfeitamente na hipótese de incidência descrita na norma, tornando-se assim um fato imponível.

Os enunciados constitucionais conformam o conteúdo não apenas do antecedente das regras matrizes, mas também do consequente. Significa dizer que o legislador infraconstitucional não pode construir a regra matriz de imposto como bem lhe convier, devendo sujeitar-se à norma de estrutura prevista constitucionalmente, a qual prescreve o critério material possível.

Sendo assim,

o constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente a função regulamentar. Nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção foi outorgada ao legislador ordinário. A matéria tributária é exaustivamente tratada pela nossa Constituição, sendo o nosso sistema tributário moldado pelo próprio constituinte, que não abriu à lei menor possibilidade de criar coisa alguma – se não expressamente prevista - ou mesmo introduzir variações não, previa e explicitamente, contempladas. Assim, nenhuma contribuição pode a lei dar à feição do nosso sistema tributário. Tudo foi feito e acabado pelo constituinte. (ATALIBA, 1968, *apud* LIMA, M. E., 2004, p. 180)

Por ser extremamente minuciosa, a Constituição brasileira não deixa quase margem de liberdade ao legislador ordinário, seja para eleger a materialidade da hipótese de incidência, seja para designar sujeitos passivos, pois estes estão implícitos na Constituição.

Nesse sentido,

quando a interpretação recai sobre os textos legais tributários, há, sem sombra de dúvida, outro fator, além da supremacia da Constituição Federal, a ser acentuado: a prescrição, no texto constitucional, dos critérios que deverão

ser indicados, pelo legislador infraconstitucional, por meio de enunciados prescritivos, para a composição da regra-matriz de incidência tributária. (LIMA, 2004, p. 182)

Como sabido, o fenômeno tributário obedece ao princípio da legalidade, mas não à simples legalidade genérica que rege todos os atos e atividades administrativas. Subordina-se a uma legalidade específica, que, constitui garantia constitucional do contribuinte, em forma de limitação ao poder de tributar que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (artigo 150, I). Esse princípio da estrita legalidade tributária compõe-se de dois sub-princípios que se complementam: o da reserva de lei e o da anterioridade (art. 150, I e III) da lei tributária (SILVA, J. A., 2005, p. 428).

O princípio da legalidade⁴¹ implica à exigência de lei formal e estrita (abrangendo o fim e o conteúdo da decisão). E assim é porque ‘o direito tributário é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica assume a maior intensidade possível’ (OLIVEIRA, 1980, p. 37).

A acentuada exigência da segurança jurídica no direito tributário, se era levada em consideração no século anterior, cresceu com o aumento do intervencionismo estatal que suscitou o reexame da liberdade e do direito para tutela da livre esfera individual.

A segurança se faz presente através de leis escritas e previamente conhecidas pelo cidadão, para que possa prever sua vida e negócios, da forma que melhor lhe aprouver. Este princípio lhe traz tanto a certeza de que só estará sujeito àquelas obrigações previstas em lei prévia, como a certeza quanto à forma de apuração destas obrigações.

Resta claro, então, que o legislador deve estabelecer, na lei de incidência, todos os aspectos necessários a apuração do tributo que ela institui. Qualquer ato realizado pelo contribuinte que não se enquadre exatamente naquela hipótese de incidência não estará sujeita a tributação, sob pena de violação do princípio da legalidade e consequentemente da segurança jurídica.

⁴¹ O princípio da legalidade tem uma peculiaridade. Ele se apresenta de uma forma para os particulares e de outra para a administração pública. Com relação aos particulares, o princípio da legalidade implica em uma permissão de fazer tudo aquilo que a lei não proibir. Prevalece assim a autonomia da vontade individual, garantindo-se o direito a liberdade. Já com relação à administração pública, a situação é inversa, pois o administrador público só pode fazer aquilo que a lei permitir e/ou determinar. A administração não tem liberdade para atuar, sendo a legalidade uma limitação à atuação do Estado na esfera privada dos indivíduos.

A reserva de lei em matéria tributária é, tradicionalmente, a mais rigorosa possível, sendo usual afirmar que vigora uma reserva absoluta de lei formal, surgindo aí o que alguns autores chamam de tipicidade.

Para garantir maior segurança aos cidadãos-contribuintes, há, ainda, no direito tributário, além do princípio da legalidade, o princípio da tipicidade, que nos auxilia na interpretação sobre a impossibilidade do alargamento do fato previsto na Constituição Federal como passível de tributação pelos entes políticos quando assevera que deve ser o fato gerador minuciosamente especificado quando da previsão legal para evitar ao intérprete ou aplicador, entendimentos dilargados ou contraditórios a seu respeito, gerando insegurança e incerteza ao contribuinte.

Assim sendo,

a tipicidade tem, pois, por objetivo, além da proteção da segurança jurídica, garantir a separação dos poderes, impedindo a 'inversão de competências' que inevitável ou provavelmente ocorreria se fossem admissíveis 'normas de delegação' que, por técnicas legislativas ou mecanismos indiretos ou oblíquos permitissem ao administrador e ao juiz substituírem-se ao legislador, fixando, de modo inovador e criativo regras jurídicas para o caso concreto', ou seja, criando novos tributos. (XAVIER, 2002, p. 29)

Na tipicidade assentam-se os princípios básicos da segurança e da estabilidade das relações jurídicas (DERZI, 1988, p. 17). Com a Constituição Federal de 1988

o princípio da tipicidade de tributação foi consagrado de modo explícito pela própria Constituição, ao definir o papel da lei complementar em matéria tributária. O artigo 146 da CF é consequência do método bifásico de estabelecimento dos tributos, que comporta os dois momentos da sua regulação, por via de lei complementar, e da sua instituição, por via de lei ordinária. (XAVIER, 2002, p. 21)

O princípio da tipicidade tributária 'objetiva limitar a vontade no tocante a produção de efeitos jurídicos, em especial na instituição e aplicação dos impostos' (OLIVEIRA, 1980, p. 61). 'Se desejássemos adotar uma tipicidade aberta, as diretivas da qualificação tipológica necessitariam de alteração na Constituição, no CTN e demais leis complementares' (OLIVEIRA, 1980, p. 62).

Da tipicidade na tributação, surge a obrigação, para o legislador, de formular as leis:

(i) de um modo casuístico ou seletivo, com a consequente proibição de cláusulas gerais (lex stricta); (ii) de modo completo e exclusivo, com a consequente proibição de normas de reenvio (lex completa); (iii) de modo claro e preciso, com a consequente proibição de conceitos indeterminados

(lex certa); (iv) de modo expresso, com a conseqüente proibição da analogia (lex stricta). (XAVIER, 2002, p. 29)

A Tipicidade Tributária (princípio), norma implícita que informa a necessidade de todos os elementos formadores do fato gerador estarem previsto na lei que institui o imposto, possui os sub-princípios da seleção⁴², do exclusivismo⁴³, da determinação⁴⁴ e do *numerus clausus*⁴⁵ que não podem deixar de ser observados pelo legislador.

É bom deixarmos claro que, quando tratamos do Princípio da Tipicidade, não estamos tratando da teoria dos tipos. Os tipos, por definição, são sempre abertos, graduáveis, pois são estruturas flexíveis e fluídas do pensamento de ordem. Em geral

aborda-se a oposição entre o conceito tradicional de classe e o moderno, de tipo. Enquanto o conceito classificatório é seletivo e rígido, excluindo ou incluindo o objetivo que, de acordo com suas propriedades, pertença ou não ao conjunto, o tipo é um conjunto não delimitado, fluído que não trabalha com a relação de exclusão “ou ... ou” mas sim com um “até um certo grau” ou “mais ou menos”. (DERZI, 1988, p. 28.)

No Brasil, se fala em tipo aberto e tipo fechado (este funciona com rigidez conceitual); porém, falar-se em tipo aberto é desnecessário e em tipo fechado, uma incongruência, já que

o tipo fechado não se distingue do conceito classificatório, pois seus limites são definidos e suas notas rigidamente assentadas. No entanto, como nova metodologia jurídica, em sentido próprio, os tipos são abertos, necessariamente abertos, com as características que apontamos. Quando o direito “fecha” o tipo, o que se dá é a sua cristalização em um conceito de classe. Nesse contexto, a expressão “tipo fechado” será uma contradição e uma impropriedade. (DERZI, 1988, p. 38)

⁴² O sub-princípio da seleção dispõe que os tributos devem constar de uma tipologia, isto é, devem ser descritos em tipos ou modelos, que expressem, uma seleção, pelo legislador, das realidades que pretende tributar. Existem, assim, realidades excluídas pela atividade seletiva do legislador. A seleção liga-se ao momento de criação legislativa no qual o legislador recorta e colhe os fatos (índícios de capacidade contributiva), tipificando-os e atribuindo-lhes efeitos determinados.

⁴³ O sub-princípio do exclusivismo exprime que a conformação das situações jurídicas aos tipos legais tributários é não só absolutamente necessário como também suficiente à tributação e somente a lei estabelece os fatos. É o fenômeno que em lógica jurídica se denomina de ‘implicação intensiva’ e que o artigo 114 do CTN descreve, com rara felicidade e rigor, ao definir o fato gerador da obrigação principal como a ‘situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência’. Fechada, pois não admite quaisquer elementos adicionais não completamente contidos na descrição normativa.

⁴⁴ O sub-princípio da determinação exige que os elementos integrantes do tipo sejam precisos; exige a utilização de conceitos determinados.

⁴⁵ O sub-princípio do *numerus clausus* exige que a tipologia tributária seja inegavelmente taxativa.

A existência de tipos no direito não impede a existência de conceitos. Na verdade, eles se complementam, conferindo maior clareza e segurança aos cidadãos. O tipo descreve, enquanto o conceito define.

No Direito Tributário brasileiro, a teoria dos tipos (aberta), aparece na hora de discriminar os tributos. Impostos, taxas, contribuições, empréstimos compulsórios, todos são tipos de tributos⁴⁶. Dentro destes tipos de tributos existem, ainda, sub-tipos, sendo o IPTU, do tipo imposto sobre o patrimônio (igualmente ao IPVA e ITR).

Porém, o tributo do qual tratamos não é sobre o patrimônio da pessoa. Esta classe 'patrimônio imobiliário urbano' é muito genérica, já que abrange fatos não escolhidos pelo legislador constituinte como ensejadores da tributação, pois não são todos os direitos reais sobre imóveis⁴⁷ que geram o dever tributário, mas somente a propriedade.

Acresça-se ainda que

o tipo, como sinônimo de fato gerador tributário, tatbestand penal ou fattispecie, ou ainda, hipótese ou pressuposto, adquire uma conotação bastante diversa, (...) pois o impropriamente chamado tipo não é uma ordem gradual, uma estrutura aberta, mas, ao contrário, um conceito que guarda a pretensão de exatidão, rigidez e delimitação', ainda mais em direito penal e tributário. (...) Grande parte daquilo que se chama tipo jurídico é convertido na realidade, em conceito fechado, pela lei ou pela ciência do direito. Assim acontece, por exemplo, no direito penal ou tributário. (...) o pensar tipologicamente, o tipificar, em sentido técnico, ao contrário do que se supõe não é estabelecer rígidos conceitos de espécies jurídicas, baluartes da segurança do direito. Essa função compete aos conceitos fechados, determinados e classificatórios. (DERZI, 1988, pp. 44 e 48)

A escolha pelo uso de tipos ou de conceitos classificatórios (determinados) será de acordo com os princípios informadores de cada ramo jurídico, que no caso do direito tributário, por disciplinar as relações entre o Estado (fazenda pública) e particulares, mais que necessário se faz presente a certeza e a segurança dos cidadãos quanto aos fatos tributados, sendo o mais indicado o uso de conceitos determinados, possibilitando a previsibilidade das normas como indicativa da liberdade (garantia individual prevista na Constituição).

Nesse sentido, ressaltamos que

⁴⁶ O imposto é um tipo de tributo não vinculado a qualquer contraprestação por parte do Estado, diferente da taxa e da contribuição de melhoria.

⁴⁷ Art. 1.225 do Código Civil - São direitos reais: I – a propriedade; II – a superfície; III - as servidões; IV – o usufruto; V – o uso; VI – a habitação; VII – o direito do promitente comprador do imóvel; VIII – o penhor; IX – a hipoteca; X – a anticrese.

o tipo graduável, por exigência de certeza e segurança, não é admitido no Direito Penal e nas áreas expressivas do Direito tributário.(...) Já o tipo cerrado, de repertório inextensível, funciona com o rigor do conceito abstrato, exige a fixação exaustiva dos seus elementos, eleitos como necessários. (OLIVEIRA, 1980, p. 59)

Claro que só a lei pode criar deveres e obrigações, mas deve estar de acordo com a Constituição Federal. Dentro de um Estado Constitucional, onde os poderes do Estado estão bem definidos (e limitados), não pode o legislador ampliar a competência tributária, sob pena de inconstitucionalidade.

Tendo em vista as disposições do Código Tributário Nacional, as milhares de leis municipais do país seguiram as normas gerais e previram como contribuintes do IPTU, o proprietário, quem detiver o domínio útil e o possuidor a qualquer título, demonstrando a utilização de uma tipologia tributária.

Porém, ao direito tributário brasileiro interessam mais os conceitos determinados, que informam uma tipicidade tributária fechada, do que a teoria dos tipos (tipicidade aberta).

3.4 Os conceitos privados em direito tributário

A segurança, em direito tributário, é a proibição do Estado-administração exigir do contribuinte-cidadão tributo que não esteja previsto em lei e conforme a Constituição.

A norma tributária, imputadora da obrigação principal (regra jurídica que prevê no seu conseqüente o dever de o particular entregar dinheiro ao Estado, pela prática de um ato lícito), vem sendo construída desde sua previsão no suporte constitucional (como norma geral e abstrata) até sua efetivação no mundo real, no qual originará uma norma individual e concreta.

Não adianta estar previsto em lei, mas sem suporte constitucional, como não adianta estar previsto somente na Constituição Federal, pois esta não institui o dever de pagar os tributos, mas programas de Estado para se alcançar um melhor desenvolvimento social⁴⁸.

⁴⁸ Para Eros Roberto Grau (2005, p. 173), a Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, é inquestionavelmente dirigente.

Visto que o direito privado (direito civil), no Brasil, organizou-se em primeiro lugar, muitos dos conceitos gerais de direito passaram pelas mãos dos civilistas. O que não quer dizer que o direito tributário não seja autônomo e possa criar os seus próprios conceitos. Porém, não seria aconselhável, pela necessidade de unicidade da linguagem jurídica.

Assim,

a resposta a questão de saber se uma proposição de ciência do direito deve ser encarada como estrita ou numericamente universal dependerá contudo de uma decisão puramente metodológica. Será a resultante de um uso convencional ou estipulativo do termo. Sem embargo, é teoricamente fecundo e doutrinariamente útil estudar esse enunciado (...) como estritamente universal. (BORGES, 1984, p. 47)

Nesse mesmo sentido, podemos concluir que

a precisão da linguagem é determinante para a ciência, porquanto a excessiva vaguidade e polissemia das palavras dificulta o processo de comunicação do conhecimento. Desse modo constrói-se um corpo de linguagem dotado de maior artificialidade, cunhado a partir da linguagem ordinária, pontilhando-a de termos mais precisos, técnicos, diminuindo os problemas semânticos inerentes às palavras, o que contribui para a transmissão da mensagem. (PEIXOTO, 2002, p. 130)

O princípio da supremacia da Constituição, como também o da taxatividade dos impostos, não permite que alguém seja tributado com base em materialidade não prevista expressamente na Constituição Federal, o que representaria insegurança jurídica (pela indeterminação conceitual). Para reforçar esse propósito há o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Art. 110. **A lei tributária não pode alterar** a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, **conceitos e formas de direito privado, utilizados**, expressa ou implicitamente, **pela Constituição Federal**, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, **para definir ou limitar competências tributárias.** (grifamos)

O artigo 110 é dirigido ao legislador, sendo, por isso, de observância obrigatória anterior, enquanto o artigo 109⁴⁹ é dirigido ao intérprete, demonstrando a importância dos conceitos de direito privado, e de sua utilização pelo direito tributário, sem que com isso seja afetada sua autonomia.

Ainda relevante

⁴⁹ Art. 109. Os princípios gerais de Direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários.

é notar que o artigo 109 do CTN refere-se aos 'princípios gerais do Direito Privado e não às leis de Direito Privado. Assim, os conceitos, os institutos, as formas, prevalentes no Direito Civil, ou no Direito Comercial, em virtude de elaboração legislativa prevalecem igualmente no Direito Tributário. Só os princípios do direito privado é que se não aplicam para a determinação dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas do Direito Civil ou Comercial. (MACHADO, 2003, p. 111)

O mencionado artigo [110] funciona não como norma geral de direito tributário, mas como regulamentação constitucional de limitação ao poder de tributar, visando a resguardar a discriminação constitucional das rendas tributárias (NOGUEIRA, 1982, p. 54) e se refere a institutos do direito privado, porque os institutos do direito público (se pudermos dizer que existe tal dicotomia, senão para fins didáticos) garantem-se por si mesmos, independentes da vontade dos particulares.

Cabe notar que,

embora o artigo 110 pareça dispor sobre interpretação da Constituição, trata-se de comando normativo dirigido diretamente ao legislador e que disciplina os limites da lei tributária; limites, entretanto, que, como vimos, são estabelecidos pela própria Carta Magna, vale dizer, não são criados pelo artigo 110, porque derivam diretamente da discriminação de competência tributária plasmada soberanamente no Texto Constitucional. Assim sendo, e até por dever de coerência com aquilo que temos sustentado, somos obrigados a reconhecer que se o artigo 110 fosse revogado, nem por isso a norma jurídica dele constante deixaria de habitar o ordenamento, porque, como sublinhamos, ela estava presente na própria Constituição. (PIZOLIO, 2006, p. 218)

A lei tributária não pode bagunçar os institutos do ordenamento jurídico. Nem lei alguma poderia fazê-lo, sob pena de anular a integração do Direito, como sistema harmônico, confluyente e colaborativo.

Disso tudo

surge a questão de saber qual o conteúdo e o alcance dos conceitos utilizados pela Constituição Federal para outorgar competências tributárias às pessoas políticas. Isso porque, como se percebe, ampliar ou restringir o conteúdo dos conceitos constitucionais implica igualmente ampliar ou restringir o próprio exercício da competência tributária, à medida que, em se aumentando o alcance do conceito, ou, em termos mais rigorosos, em se elevando a amplitude semântica do conceito, estar-se-á permitindo que ele venha a atingir parcela maior da realidade e, conseqüentemente, aumentar as possibilidades do exercício da competência tributária, daí porque a questão não é meramente cerebrina ou decorrente de inquietação ou exigência técnica ou lingüística, mas, muito além disso, refere-se de perto ao próprio poder de tributar e seu regular exercício. (PIZOLIO, 2006, p. 22)

Como o ordenamento jurídico enseja a análise de sua validade quando do confronto com as normas hierarquicamente superiores, temos, no caso, de fazer uma

análise das normas constitucionais que prevêm o imposto para, a partir daí, fazer uma leitura das leis hierarquicamente inferiores, sejam complementares ou ordinárias.

O uso dos conceitos de direito privado é de suma importância para o direito tributário, pois visa a garantir os princípios de segurança jurídica e certeza da tributação, além de proteger os direitos fundamentais do cidadão-contribuinte como liberdade, propriedade, igualdade e os direitos de livre iniciativa, como já vistos anteriormente.

Não se trata de transformar o legislador em um mero manejador de conceitos, mas de não permitir que ele desrespeite os conceitos tão necessários para garantir segurança jurídica ao cidadão.

A carta política de 1988, ao estabelecer a parte da competência tributária que cabe a cada ente tributante, utiliza-se de conceitos que indicam a parcela específica da realidade material que pode ser alcançada pela norma jurídica impositiva. Quando emprega os termos (conceitos), ela ao mesmo tempo que outorga competência, delimita essa competência (PIZOLIO, 2006, p. 21).

Ao se utilizar de conceitos efetua cortes na realidade, no chamado mundo fenomênico, discriminando certos eventos que poderão servir de base para o exercício da atividade impositiva.

A utilização pela Constituição Federal de direitos previamente conceituados, quando da outorga das competências tributárias, tem o objetivo de definir os moldes do tributo a serem desenhados pelo legislador ordinário, demonstrando as presunções de riqueza a serem tributadas.

Devemos deixar claro que a força normativa da Constituição Federal é muito maior que a das simples regras de direito, trazidas nas leis complementares ou ordinárias e que a regra constitucional (com conteúdo determinado) prevalece sobre o princípio constitucional (com conteúdo determinável). Assim, a regra de competência quando se utiliza de conceito determinado (propriedade) deve se sobrepor a qualquer princípio (igualdade, capacidade contributiva, etc), pois são limitações impostas pela Constituição aos entes políticos.

Por previsão constitucional⁵⁰, o ente tributante, no desenho final do seu tributo, deve observar também o que determina o Código Tributário Nacional, lei complementar que trata de normas gerais de direito tributário.⁵¹

⁵⁰ Artigo 146 da Constituição Federal/ 1988.

É bom frisar que o conteúdo dos conceitos utilizados pela Constituição Federal não serve somente de parâmetro para as leis ordinárias, instituidoras dos impostos, mas também deve ser observado pelas leis complementares que tratem das normas gerais de tributação, pois

apenas pela investigação dos enunciados insertos no plano sistêmico pela atividade enunciativa é que teremos condições de aferir se foram ou não ultrapassadas as balizas materiais constantes do Texto Constitucional de 1988. A não-observância de tais limites provoca marcas no produto legislado (enunciados - enunciados) que apresentará descompasso substancial em relação aos preceitos constitucionais fixadores da autorização-permissão contida no conseqüente da NCLT. A dissonância entre os enunciados constitucionais que prevêm o substrato dos dispositivos legais responsáveis pela conformação da norma jurídico-tributária em sentido estrito e os enunciados-enunciados embutidos no ordenamento jurídico pelos agentes criadores ou modificadores das regras-matrizes de incidência tributária, dá lugar à denominada inconstitucionalidade material. (MENDONÇA, 2004, p. 309)

Cumprindo assinalar, para o caso ora em exame, que a prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento, que, arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais, venha a conduzir à destruição ou ao comprometimento da própria ordem constitucional.

A Constituição Federal quando se utiliza de conceitos pré-definidos pelo legislador, os constitucionaliza, ou seja, faz com que os conceitos se tornem constitucionais. Assim se tem o artigo 110 do Código Tributário Nacional que impede que o legislador, quando da instituição dos tributos, se utilize de outro significado que não o utilizado pelo constituinte.

Por isso, ‘a Constituição Federal ao mencionar o conceito propriedade só pode estar se referindo àquele encampado pela legislação civil, cujas normas, que se apresentaram compatíveis, foram recepcionadas pela nova ordem constitucional’ (PEIXOTO, 2002, p. 302).

Também o Supremo Tribunal Federal⁵² concede importância aos conceitos e à impossibilidade de a lei (complementar ou ordinária) tributária alterar a definição dos

⁵¹ Elaborado como lei ordinária, mas recepcionado com status de lei complementar.

⁵² No RE 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11/10/2000, O Supremo Tribunal Federal decidiu que por se tratarem de institutos diferentes (serviço e locação), sobre a locação de bens móveis não poderia incidir o ISSQN. Discorrem que ‘a terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação, conflitando com a Lei Maior o dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel, pois em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido

conceitos de direito privado quando utilizados pela Constituição Federal para outorgar competência tributária aos entes tributantes⁵³.

Recente julgamento daquela Corte Suprema acentuou a distinção de conceitos realizada⁵⁴, no que diz respeito à previsão legal da base de cálculo do PIS e da COFINS. A Constituição Federal previa como base de cálculo o faturamento, conceito que não poderia ser alterado por lei ordinária antes da EC 20/98⁵⁵, pois viabilizar esta mudança seria permitir a alteração da Constituição Federal por norma de menor hierarquia.

A controvérsia instaurada concerne à discussão em torno da alegada inconstitucionalidade do artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de faturamento, para, com base nesse mesmo conceito, veiculado em sede de legislação meramente ordinária (não obstante a regra inscrita no artigo 110 do Código Tributário Nacional), abranger e compreender a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e, também, da classificação contábil adotada para as receitas em geral.

Nota-se da aludida decisão que os conceitos utilizados pela Constituição não podem ser alterados por lei ordinária. Alteração destas pretendida será inconstitucional por pretender alteração indireta da própria Constituição Federal.

O conceito trazido no corpo da Constituição Federal traduz o núcleo essencial do objeto dado à tributação pelo constituinte, do qual o legislador ordinário não poderá se afastar.

Uma vez sendo alterado o conceito de faturamento por lei ordinária estaria sendo alterado o alcance da Constituição Federal por via reflexa, o que não é admitido pelo nosso sistema jurídico.

Quando os termos não forem definidos pela própria Constituição significam o que o legislador pré-constitucional definiu. Se não, a Constituição Federal seria 'OCA', pois a Constituição Federal que deveria vincular o legislador seria definida pelo próprio

próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastáveis'.

⁵³ Outro exemplo importante para se acentuar a importância dos conceitos na fixação da competência tributária é a proibição da cobrança do Imposto de Transmissão no caso de usucapião, decidida no RE - 94.580.

⁵⁴ RE 346.084-6 – PR.

⁵⁵ Cabe salientar, que a superveniência de emenda à Constituição, derivada do exercício, pelo Congresso Nacional, do poder de reforma, não tem o condão de validar legislação comum anterior, até então incompatível com o modelo positivado no texto da Carta Política.

legislador. Tais conceitos foram previstos para garantir proteção aos cidadãos-contribuintes e apontam para a vinculação jurídico-constitucional do poder legislativo.

Após o exemplo acima mencionado, conclui-se que não pode ser diferente no caso do IPTU. Analisando o ordenamento jurídico verifica-se que não é permitido o alargamento do conceito do direito de propriedade para fazer incidir o IPTU sobre a posse e o domínio útil de imóvel urbano.

Vale lembrar: os conceitos constitucionais são entendidos como aqueles utilizados pela Constituição Federal na discriminação da competência tributária de cada uma das pessoas políticas tributantes.

O termo 'propriedade' utilizado para outorgar competência tributária aos municípios não foi usado pela Constituição Federal como tipo aberto. Na verdade, a tipicidade tributária é do tipo cerrada, devendo ser entendido o termo 'propriedade' como conceito, determinável que é.

Todos os fatos listados são protegidos pelo ordenamento jurídico, aos quais prevê efeitos com representativa carga (valoração) econômica, demonstrativa da riqueza da pessoa, o que justifica sua tributação. Todos estes fatos têm conceitos jurídicos anteriores ao Pacto Social, o que gera segurança, pela previsibilidade do dever pelo cidadão.

As constituições positivas contêm preceitos cujo conteúdo é inviolável, normas imodificáveis por outras normas. Quando um conceito é conhecido e bem definido em outro ramo jurídico e utilizado pela Constituição Federal torna-se imodificável o sentido utilizado pela Constituição Federal, dando-se a constitucionalização do conceito.

Se os signos desejados pelo constituinte de 1988 despertam várias significações, não há de prevalecer aquela que menos se afina aos princípios constitucionais. Devemos lembrar da rigidez dos impostos no sistema tributário constitucional, o que importa na observância, inafastável, dos princípios da segurança e certeza jurídica.

O exercício da competência tributária entre nós está submetido à Constituição Federal que não só reparte os impostos entre os entes políticos como lhes determina o aspecto material dos fatos geradores. Assim, é vedado tributar por analogia⁵⁶ ou por extensão.

Os conceitos constitucionais

⁵⁶ Art. 108, § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

constituem uma clara limitação ao poder de tributar, pois, por meio deles, a constituição prescreve ao legislador ordinário qual a parcela da realidade que ele pode atingir com a norma jurídica exacional e, em consequência, quais as partes outras que não podem ser tributadas, daí afirmarmos que a norma jurídica discrimina, uma vez que determina o que está dentro e o que está fora de seu alcance normativo. (PIZOLIO, 2006, p. 97)

Ampliar o conteúdo do conceito significa ampliar a competência tributária. Não pode o significado da outorga de competência ficar a cargo do outorgado, que irá exercê-lo em seu próprio interesse.

Admitindo-se que é a Constituição que confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, o âmbito semântico dos veículos lingüísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras de competência não pode ficar a disposição de quem recebe a outorga de competência. (...) Os conceitos utilizados não estão à livre disposição do legislador infraconstitucional, pois se a legislação ordinária pudesse estabelecer qual o conteúdo dos conceitos, então a lei é que diria aquilo que a Constituição significa, o que não é possível. Em função de sua supremacia normativa, a Constituição é que determina como a lei pode ser e – mais do que isso – como a lei deve ser. (PIZOLIO, 2006, p. 190)

Cabe lembrar que propriedade, posse e domínio útil são conceitos representativos de parcelas diferentes da realidade, aos quais a norma constitucional dispensa tratamentos jurídicos diversos. Podia o constituinte contemplar a todos, mas não o fez. A interpretação ampla do dispositivo leva ao desrespeito da norma constitucional, desprestigiando a segurança jurídica, os direitos fundamentais e as garantias individuais.

Considerando o conceito constitucional como elemento componente da própria outorga de competência, podemos também afirmar sua natureza jurídica que, segundo nosso ponto de vista, é de *limitação constitucional ao poder de tributar*, porque estabelece – em posição hierárquica superior no ordenamento jurídico – qual o limite do legislador, porque determina o que ele pode e não pode fazer relativamente ao poder de tributar que recebeu. Em uma palavra, fornece a *medida* da competência tributária. (PIZOLIO, 2006, p. 193)

Cabe enfatizar que a legislação complementar tributária (artigo 110, do CTN⁵⁷) traz norma expressa no sentido de proibir que o legislador tributário quando instituir

⁵⁷ Aliás, o artigo 110 do CTN tem, na verdade, apenas um sentido didático, sendo desnecessário, uma vez que a impossibilidade de se alterar conceitos de direito privado abarcados pela constituição federal deflui de seus próprios princípios. Poderia até mesmo ser revogado que a regra continuaria, por força constitucional.

tributo dê sentido diverso a conceitos definidos pela lei civil utilizados pela Constituição Federal.

Sendo assim,

não se há de exigir que a Constituição tenha estabelecido a definição, o conceito e o alcance dos institutos, conceitos e formas para que estes sejam inalteráveis pelo legislador. Basta que tenha utilizado um instituto, um conceito ou uma forma de direito privado para limitar a atividade adaptadora do legislador. Se a Constituição estabelecesse um conceito, evidentemente este seria inalterável pelo legislador, independentemente da regra do CTN. (MACHADO, 2003, p. 112)

Temos que, quando se trata de conceitos utilizados pela Constituição Federal para discriminação das competências tributárias é ele cristalizado, ou melhor, petrificante⁵⁸, pois senão acarretaria ampliação dos limites desse poder legiferante (PIZOLIO, 2006, p. 209).

Para aprofundar essa questão, pode-se dividir as normas em: (1) normas constitucionais de eficácia positiva; e (2) normas constitucionais de eficácia negativa, das quais são exemplos, as normas de competência.

Para encerrarmos a digressão e retornarmos a atualização dos conceitos em matéria de direito tributário, parece-nos certo afirmar que as normas constitucionais de outorga de competência pertencem a segunda espécie (que são menos vocacionadas a atualização interpretativa, justamente em virtude da função que desempenham de limitadoras da ação estatal), revelando-se portanto, normas constitucionais de eficácia negativa, à medida que representam nítidos limites a atividade estatal de instituição de tributos: por um lado indicam as parcelas da realidade que podem ser tributadas e, por outro, prescrevem aquelas que não contam com semelhante autorização constitucional, daí decorrendo sua eficácia negativa. (...) se os mencionados conceitos presentes na Lei Maior são limites constitucionais ao poder de tributar (encartados na classe das normas constitucionais de eficácia negativa), somente podem sujeitar-se à atualização interpretativa desde que de tal processo exegético não resulte a ampliação da competência tributária originalmente outorgada, porque isso significaria, a pretexto de atualizar a Constituição Federal, enfraquecer-lhe os comandos prescritivos e negar-lhes supremacia normativa diante dos demais diplomas do ordenamento. (PIZOLIO, 2006, p. 217)

Não queremos negar o potencial de eficácia da norma constitucional, que permite que ela possa se amoldar ao tempo em que se encontra a sociedade, e sua possibilidade de aplicação aos mais variados e complexos fatos da realidade social,

⁵⁸ Não negamos aqui a possibilidade atualizante dos conceitos no momento da interpretação da norma que trate de garantias individuais, tendo em vista os princípios que norteiam cada ramo jurídico, segurança e liberdade, respectivamente.

porém a possibilidade disso acontecer, no nosso ordenamento jurídico, diante da previsão do artigo 110 do Código Tributário Nacional, falece quando se tratar de conceito constitucional previamente definido por legislação civil (PIZOLIO, 2006, p. 180).

O conceito de ‘propriedade’ foi constitucionalizado quando a Constituição Federal foi promulgada. Parece natural que o legislador constituinte tenha-se utilizado de conceitos e institutos consagrados pelo direito positivo para formular a norma constitucional de outorga de competência tributária, assim, e nesse momento, constitucionalizando-os, não podendo ser menosprezado.

Nesse sentido,

a conclusão trivial é a de que o poder judiciário e a ciência do direito constroem significados, mas enfrentam limites cuja desconsideração cria um descompasso entre a previsão constitucional e o direito constitucional concretizado. Compreender ‘provisória’ como permanente, ‘trinta dias’ como mais de trinta, ‘todos os recursos’ como alguns recursos, ‘ampla defesa’ como restrita defesa, ‘manifestação concreta de capacidade econômica’ como manifestação provável de capacidade econômica, não é concretizar o texto constitucional. É, a pretexto de concretizá-lo, menosprezar seus sentidos mínimos. Essa constatação explica porque a doutrina tem criticado o STF. (ÁVILA, 2005, p. 25)

Caso contrário,

se o conceito utilizado pela Constituição Federal for uma cláusula aberta, então a discriminação constitucional de competência tributária, neste particular aspecto, para nada serve, uma vez que ele - conceito - não delimita parcela alguma da realidade, se não o faz, não há razão para sua presença na Carta. Desejamos acreditar que o legislador constituinte de 1988, no momento em que se valeu dos conceitos que deixou plasmados na Constituição para fins de outorga de competência impositiva, fê-lo porque tinha em mente determinadas parcelas da realidade necessariamente reveladoras de manifestação de riqueza que então desejava deixar passíveis de tributação. (...) a existência de conceitos constitucionais para fins de outorga de competência tributária, além de revelar-se necessidade lógica para o próprio conhecimento da Constituição Federal, representa uma limitação ao poder de tributar, pois delimita, circunscreve a parcela do mundo fenomênico que a Constituição autoriza ser alvo da norma impositiva. (PIZOLIO, 2006, p. 258)

Se a tributação é um limite à propriedade privada, devemos entender que a norma tributária é limitada através dos conceitos jurídicos, utilizados pela Constituição Federal para outorgar a competência tributária. A Constituição limita através dos conceitos.

As garantias e direitos fundamentais do cidadão estão assegurados no Texto Constitucional vigente, cujo conteúdo figuram princípios norteadores das condutas que devem ser observadas pelo Poder Público na relação com o cidadão e também na preservação dos direitos dos contribuintes.

É uma exigência fundamental a um Estado Democrático de Direito que se garanta ao cidadão a previsibilidade das possíveis conseqüências dos atos praticados.

A legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticabilidade determinam a tendência conceitual prevalente no direito tributário. Além desses princípios citados, a repartição constitucional do poder tributário, assentada, sobretudo, na competência privativa, tem como pressuposto antes a forma de raciocinar por conceitos fechados do que por tipos. Os tributos são objeto de uma enumeração legal exaustiva, de modo que aquilo que não está na lei, inexistente juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal, esgotante do conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e fechados que se distinguem umas das outras por notas fixas e irrenunciáveis. Não se admitem as ordens de estrutura flexível, graduável e de características renunciáveis que são os tipos. Esses, por sua vez, levariam à aceitação das formas mistas ou novas, deduzidas e descobertas, implicitamente, no ordenamento ou criadas, no tráfego jurídico, pela prática administrativa, segundo as necessidades do tesouro, o que se chocaria com os princípios vigorantes no sistema tributário. (DERZI, 1988, p. 248)

Como comentado na introdução e como se pode ver do título deste trabalho, um dos aspectos a serem analisados é o elemento material (nuclear) da hipótese de incidência do IPTU. Sem mais delongas, passemos a ele.

4 O ELEMENTO MATERIAL DO IPTU

Dentre os elementos essenciais da hipótese de incidência destaca-se o material (ou também chamado de objetivo ou nuclear) que “representa a descrição dos acontecimentos que acabarão por determinar o nascimento da obrigação tributária” (FANUCCHI, 1971, p. 116).

Os impostos são discriminados pela Constituição Federal, adotando o aspecto da materialidade, que contém a descrição objetiva do fato lícito, de modo que a consistência material da hipótese de incidência é dada de forma bastante restritiva pelo próprio texto constitucional. A materialidade ali indicada informa a matéria fática sobre a qual pode ser instituída a tributação’ (PIZOLIO, 2006, p. 192).

‘É a substância do ato, fato ou situação jurídica sobre a qual incide o tributo. O aspecto material determina as diversas espécies de fato gerador da obrigação tributária’(TORRES, 2004, p. 246).

O aspecto material da hipótese de incidência é a chave do discernimento entre as espécies tributárias: “É a natureza do núcleo que permite distinguir as distintas naturezas jurídicas dos negócios jurídicos. Também é o núcleo que confere gênero jurídico ao tributo” (BECKER, 1972, p. 298).

Vale ressaltar que

o aspecto material de qualquer espécie tributária consiste no fato lícito, genérico e abstrato descrito na sua respectiva hipótese de incidência, abstratamente isolado das coordenadas de tempo e de espaço. Assim, se a hipótese (descriptor) da norma jurídica que institui a obrigação de pagar IPTU refere-se à situação ‘ser proprietário de bem imóvel’, esta, a rigor, é sua materialidade. (FURLAN, 2004, p. 62)

A Constituição Federal outorga competência para instituir o tributo sobre a materialidade ali exposta, é bem verdade que não é um poder-dever mas sim uma potestade, ou seja, o ente não é obrigado a instituir o tributo, muito menos a instituir na

sua inteireza⁵⁹ mas o que não pode é alterar, para mais, a materialidade ali exposta, pois estaria alterando a própria Constituição Federal de forma indireta. Como nos mostra a experiência, a competência não pode ficar a cargo do legislador.

O sistema tributário adotado pelo constituinte não cria o imposto. Ao discriminar rendas tributárias só declara o que pode ser tributado e por quem. A tarefa de instituir cabe ao elaborador da lei que, no entanto, deve obedecer integralmente os elementos fático-constitutivos previstos na Lei Maior.

O importante é ver se um dado imposto, não importa o nome que lhe tenha dado o respectivo legislador, tem os mesmos pressupostos de fato autorizados ou permitidos pela Constituição Federal.

A eleição do critério material para definir os tributos trata-se de critério constitucionalmente consagrado de modo expresso, impedindo postura diversa do legislador ordinário.

Sendo assim, veremos qual é o elemento material do IPTU indicado pela Constituição Federal.

4.1 a propriedade

O Código Tributário Nacional traz, em seu artigo 32 o direito de propriedade como elemento material do IPTU. Assim, veremos o alcance de seu conteúdo quando utilizado pela Constituição para conferir competência tributária aos municípios.

O conceito do direito real de propriedade não é trazido de forma explícita no nosso ordenamento, embora retirado da leitura do artigo 524 do Código Civil de 1916⁶⁰, que prevê os poderes do proprietário, e em nada alterado pelo Código Civil de 2.002, no artigo 1.228⁶¹, sendo chamado de ‘direito real por excelência’.

A propriedade é o mais amplo direito real, porém diferente dos demais. O caput do artigo 524 do CC/1916, em vigor quando do advento da Constituição Federal de

⁵⁹ Se caso não o fizer não estará renunciando, não perderá a faculdade de instituir noutra oportunidade sobre toda a materialidade.

⁶⁰ Utiliza-se o Código Civil de 1.916, pois era o que estava em vigor quando da promulgação da Constituição Federal/88.

⁶¹ Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

1988, previa que: “a lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua”.

Hoje o conceito de propriedade também é retirado do conceito de proprietário, que, de acordo com o disposto no artigo 1.228 do Código Civil atual (Lei 10.406 de 10/01/2002), é aquele que 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.

O direito de propriedade é

o mais completo dos direitos subjetivos e constitui, como vimos, o próprio cerne do direito das coisas. Aliás, poder-se-ia mesmo dizer que, dentro do sistema de apropriação de riqueza em que vivemos, a propriedade representa a espinha dorsal do direito privado, pois o conflito de interesses entre os homens, que o ordenamento jurídico procura disciplinar, se manifesta, na quase generalidade dos casos, na disputa sobre bens. (RODRIGUES, S., 1995, p. 73)

Costuma-se dizer que a propriedade é um direito absoluto⁶², exclusivo e perpétuo. Diz-se exclusivo porque o direito de seu titular é exercido sem concorrência de outrem, podendo aquele afastar da utilização da coisa quem quer que dela queira tirar qualquer proveito.

Essa idéia de exclusividade e de absolutismo vem expressamente proclamada pelo legislador pátrio, no artigo 527 do Código Civil de 1.916⁶³ e no artigo 1.231 do Código Civil de 2002⁶⁴.

O artigo 1.253 do CC/2002 prevê que ‘toda construção ou plantação existente em um terreno **presume-se** feita pelo proprietário e à sua custa, até que se prove o contrário’⁶⁵. (grifamos)

Assim, a regra é a de que aquele que edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, a construção, tendo direito à indenização se procedeu de boa-fé, como dispõe o artigo 1.255 do CC/2002. Aqui temos a regra de que o acessório segue o principal e considerando a construção como acessório, esta será do proprietário do terreno.

⁶² O caráter absoluto se encontra de maneira enfática no Código de Napoleão (artigo 544 – “la propriété est le droit de jouir et de disposer des choses de la manière la plus absolue, pourvu qu’on n’en fasse pas un usage prohibé par les lois ou par les règlements”).

⁶³ ‘O domínio presume-se exclusivo e ilimitado, até prova em contrário’.

⁶⁴ ‘A propriedade presume-se plena e exclusiva, até prova em contrário’.

⁶⁵ Artigo 545 do CC/1916 – toda construção, ou plantação, existente em um terreno, se presume feita pelo proprietário e a sua custa, até que o contrário se prove.

Porém, esta regra pode conduzir a clamorosas injustiças e a soluções profundamente contrárias ao interesse da comunidade, como por exemplo, quando a construção ultrapassa em muito o valor do solo e foi levantada de boa fé, sendo extremamente injusta a regra que determina a sua perda em favor do dono do terreno.

Com isso, de acordo com o parágrafo único do artigo 1.255 do CC/2002, se a construção exceder consideravelmente o valor do terreno, aquele que, de boa-fé, edificou, adquirirá a propriedade do solo, mediante pagamento da indenização fixada judicialmente, se não houver acordo.

Por exceção à regra, o edifício fica pertencendo ao construtor se foi levantado às claras e em presença do dono do solo, sem impugnação de sua parte e se vale muito mais do que o solo por ele ocupado.

Nestes casos se prestigia quem ofertou função social ao terreno, objeto de disputa, pois, é contrário aos interesses da comunidade, imóvel utilizado para simples especulação imobiliária, já que o uso da propriedade deve estar condicionado ao bem estar social.

Vimos que, desde a Emenda Constitucional 18/65, é de competência dos municípios a instituição do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana. Esta denominação nos mostra o objeto sobre o qual recai o imposto.

Em vista disso, o legislador municipal está diante de duas alternativas: instituir um imposto único sobre a propriedade predial e territorial urbana, ou instituir dois impostos, ou seja, um sobre a propriedade predial urbana, e outro sobre a propriedade territorial urbana; em ambos os casos, o imposto recai sobre a propriedade.

Deve ser frisado que a Emenda Constitucional alterou a materialidade da hipótese de incidência do IPTU, inserindo elemento novo (seguida pelas constituições subsequentes) e fazendo recair o mencionado imposto sobre a “propriedade”, já que na CF/46 dispunha, simplesmente, que pertencia aos Municípios o ‘imposto predial e territorial urbano’ (artigo 29, inciso I), sem discriminar o elemento material do referido imposto.

Compete, de fato, ao município instituir o imposto, mas isso não quer dizer que possa ampliar a hipótese de incidência prevista constitucionalmente. Como a matriz de qualquer imposto já vem delimitada pela própria Constituição, poderia sim o legislador municipal restringi-la, mas nunca a aumentar.

O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), instituindo normas gerais manteve-se nas origens de permitir que também pessoa diversa do proprietário (titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título) fosse tida como contribuinte do IPTU.

Não percebeu o legislador de 1966 que a ordem constitucional (por força da EC 18/65, que só entrou em vigor em 1967) seria alterada para restringir a hipótese de incidência, tendo-a transformado para levar em conta a capacidade contributiva.

Com a entrada em vigor do novo sistema tributário constitucional, em 1967, o artigo 32 do CTN não foi recepcionado no que se refere à posse a qualquer título e ao domínio útil no que ultrapassa o conceito de propriedade.

Pela própria leitura da matriz constitucional pode-se concluir quais são os possíveis aspectos essenciais formadores do dever tributário. A Constituição Federal de 1988, quando utiliza o termo “propriedade” para descrever a competência tributária, leva em conta o conceito já conhecido desde o Código Civil de 1916.

Este conceito, já que utilizado constitucionalmente, não poderia ser alterado por lei, de acordo com o artigo 110 do CTN, ou estar-se-ia, indiretamente, a alterar a Constituição por mecanismo infraconstitucional, o que é inaceitável, por flagrante inconstitucionalidade.

Deve-se lembrar que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição para definir competências tributárias (artigo 110 do CTN). Com isso, certo é que a situação jurídica tem de ser considerada como a que constava no artigo 524 do CC/1916, de maneira que a instituição do IPTU deve ater-se à tributação da propriedade nos termos da lei civil (TORRES, 2004, p. 394).

Não se pode pretender equiparar à propriedade qualquer outro direito real. Cabe lembrar que posse nem é direito real para o legislador pátrio, pois o rol do artigo 1.225 do Código Civil de 2002 é taxativo.

É o direito de propriedade que revela a riqueza apontada pela Constituição como capaz de ensejar a tributação. Sendo assim, é vedado ao legislador desviar a hipótese de incidência do imposto a pretexto de alcançar capacidade econômica que revele outra relação jurídica.

A Constituição é clara no que diz respeito ao núcleo – ‘imposto sobre propriedade’ - e a base econômica a ser tributada só pode ser um elemento diretamente

relacionado com o núcleo, qual seja, o valor da propriedade imobiliária. O artigo 33 do Código Tributário Nacional detalha a base de cálculo (ou base imponible) como sendo o valor venal do imóvel, entendido este como o que o bem adquirirá numa negociação de venda à vista.

Há uma distinção bem significativa entre os termos propriedade, posse e domínio útil. Distinção esta que tem se acentuado cada vez mais com o passar do tempo.

Em função disso

a questão de fundo refere-se ao conceito técnico-jurídico de propriedade. Segundo o Código Civil, diferem os conceitos de propriedade, posse e domínio útil. O conceito de propriedade é mais amplo do que o de posse. Este último é 'o exercício de fato dos poderes constitutivos do domínio ou propriedade, ou de algum deles somente, como no caso de direito real sobre propriedade alheia'. E a posse se divide em direta ou indireta. Direta para quem detém materialmente a coisa, e indireta para o proprietário que a cedeu a outrem. É que as faculdades da propriedade podem ser atribuídas a pessoas diversas, como no caso da locação ou usufruto. Assim, é isso o que importa, pode haver posse (autônoma) sem propriedade; a rigor só é proprietário de imóvel (o que supõe o uso, o gozo e a disposição de bem, à luz do art. 524 do CC), no Brasil, quem o adquiriu por transcrição de título translativo na circunscrição imobiliária competente, por acessão (CC, art. 536) ou por usucapião (CC, arts. 550 e ss.). O domínio útil (expressão considerada pelos civilistas sem qualquer rigor científico) do enfiteuta opõe-se ao domínio direto (do proprietário). O titular do domínio útil é necessariamente o não proprietário na enfiteuse. (COELHO, 1982, p. 117)

É verdade que a noção de propriedade tem variado com o passar do tempo (propriedade privada – propriedade coletiva – privada com função social), porém, os diferentes direitos de propriedade, posse, e domínio útil nunca se confundiram⁶⁶.

A autorização constitucional de se tributar a 'propriedade' faz surgir do lado do cidadão-contribuinte o direito subjetivo de não ter a sua posse tributada. "Por primeiro advirta-se que o fato gerador do IPTU não é o objeto do proprietário, a *res* sobre a qual exerce domínio, mas o próprio direito sobre a coisa, o direito de propriedade" (COELHO, 1982, p. 114).

Se fosse a coisa, quem a detivesse poderia ser considerado contribuinte, como ocorria antes da entrada em vigor da EC 18/65, com a previsão de somente 'imposto predial e territorial urbano'. Sendo o direito de propriedade escolhido pelo Constituinte como fato lícito a ensejar a tributação, outro não pode ser.

⁶⁶ E mais, para aqueles que defendem o tipo aberto, estão cada vez mais distantes.

O legislador constitucional pode escolher qualquer fato (desde que caracterizador de capacidade contributiva, para respeitar demais princípios) e atribuir a algum dos entes políticos a competência de instituir um determinado imposto sobre este fato.

É verdade que a Carta Magna só põe uma regra de potestade e o tributo fica a depender de uma lei do ente estatal competente. Não obstante, o campo de atuação da pessoa tributante está delimitado em norma constitucional.

Vale salientar que o legislador escolheu o fato de alguém ter a propriedade de um bem imóvel urbano (predial e/ou territorial) como riqueza passível de tributação e assim, só este fato deve ser considerado como elemento material do IPTU.

Ora, para que mais serve a palavra ‘propriedade’ no inciso I, do artigo 156, da Constituição Federal⁶⁷, senão para definir e bem delimitar a competência tributária dos municípios?

O conceito de propriedade quando utilizado pela Constituição Federal, para outorgar competência aos municípios para instituírem o IPTU, limita a atuação do legislador pois não figura no rol dos conceitos indeterminados.

Como sabido,

o conceito indeterminado, assim formulado pelo legislador, pode significar exatamente ‘qualquer possibilidade de caracterização’, quando se pretender dotar o administrador da lei, por exemplo, de uma discricionariedade conveniente aos objetivos da lei.” Que não é o caso, pois tanto o conceito de propriedade não é indeterminado (é determinado pelo Código Civil) quanto a discricionariedade não é conveniente ao administrador fiscal. (DERZI, 1988, p. 76)

O constituinte de 88, quando permitiu a instituição do IPTU, o fez nos termos do Código Civil de 1916, que não foram substancialmente alterados pelo Código Civil de 2002.

Assim, entendemos que ‘não poderíamos, sob pena de equívoco irretratável, incompatível com o rigor que se espera de um discurso científico, negar o que está tão claramente estampado em texto de lei, ou mesmo amesquinhar a sua relevância para fins de investigação científica’ (MENDONÇA, 2004, p. 104).

Temos que o vocábulo ‘propriedade’ foi utilizado para estipular a regra de competência, definir o fato gerador e excluir incidências, sendo utilizado para fixar a

⁶⁷ Artigo 156 da Constituição Federal/88. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana;

tributação e a exceção. Não se discute que ‘propriedade’ é vocábulo polissêmico, comportando outros significados, o que importa é o caráter sistêmico com que tal palavra foi utilizada para outorgar a competência tributária ao nível da Constituição Federal.

A palavra é equívoca, dentro e fora do direito. No entanto, por contraste com outros termos utilizados pela Constituição Federal, se encontra um significado para o termo ‘propriedade’. O constituinte se utiliza dos diversos termos parecidos mas se utilizou da palavra propriedade para fins de tributação e somente sobre este conceito poderá incidir a regra tributária.

A Constituição Federal confere competência ao município para instituir o IPTU. As leis que regem a matéria estendem a incidência do imposto à posse e ao domínio útil, conceitos que são, tecnicamente, inconfundíveis.

O conceito de propriedade, como previsto no Código Civil de 1916, quando utilizado para efeito de definição da competência impositiva foi constitucionalizado, ou seja, tornou-se petrificado já que trata de garantias individuais. A lei infraconstitucional não mais poderá dar nova conceituação, sob pena de tornar inócuo o princípio constitucional da discriminação de rendas tributárias.

Se ainda não considerássemos como petrificado o conceito de propriedade, constataríamos que, para o legislador constituinte, diverge de posse, pois o artigo 183⁶⁸ prevê as duas situações como distintas.

A distinção de tais direitos (propriedade, posse e domínio útil), a nível federal, quando da imposição do ITR, não se faz tão importante uma vez que a União tem residualmente competência para tributar, através de lei complementar, a posse e o domínio útil de imóvel territorial rural, por expressa autorização constitucional, conferida pelo artigo 154, inciso I⁶⁹.

A mesma questão, quando colocada sob o prisma do imposto incidente sobre a propriedade urbana, tem de ser revista. Não é de se admitir a posse ou o domínio útil

⁶⁸ Art. 183 da CF. Aquele que possuir como sua área urbana de até duzentos e cinquenta metros quadrados, por cinco anos, ininterruptamente e sem oposição, utilizando-a para sua moradia ou de sua família, adquirir-lhe-á o domínio, desde que não seja proprietário de outro imóvel urbano ou rural.

⁶⁹ Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

como passível de imposição pelo Município, uma vez que lhe falece competência para criar imposto novo.

As palavras podem ser atualizadas, ‘e constantemente o são, experimentando ao longo do tempo variações em seu significado, ou, se preferirmos, alterações processadas no campo da linguagem nos níveis semântico e pragmático’ (PIZOLIO, 2006, p. 87).

Porém, quando o direito se utiliza de palavra que se refere a um instituto perfeitamente definido, com conteúdo próprio e determinado pelo direito (Código Civil de 1916 e 2002), não cabe ao intérprete descartá-lo, sob pena de não estar fazendo uma interpretação jurídica, mas social talvez.

Por questão de honestidade intelectual, não podemos deixar de mencionar a existência de um conceito de propriedade trazido pela legislação brasileira e conhecido, quer pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965 que alterou a materialidade do imposto, quer pela Constituição Federal de 1988 que a manteve, desde o Código Civil de 1916 e em nada alterado pelo Código Civil de 2002⁷⁰.

Ou fazemos uma análise com base nas normas que nos são oferecidas pelo ordenamento jurídico, ou não faremos uma análise científico-jurídica. Descartar o conceito de propriedade é no mínimo desonesto para com aqueles que se utilizarão da pesquisa.

Assim, esperamos ter deixado claro que os direitos reais de propriedade e enfiteuse não se confundem, ainda mais com posse. Ademais, propriedade tem um conceito determinado pelo legislador de 1916 (código civil) o qual foi utilizado pelo constituinte para outorgar competência tributária, do qual os municípios não poderão ultrapassar.

4.2 o domínio útil

Outro elemento material do fato gerador (ou hipótese de incidência) do IPTU, trazido pelo Código Tributário Nacional no artigo 32, é o domínio útil.

Como sabemos, os direitos são divididos em: a) direitos pessoais; e b) direitos reais, tratando este último dos bens suscetíveis de apropriação humana e valoração econômica.

⁷⁰ exceto “e de quem a detenha.”

Segundo a teoria clássica ou realista, que é adotada pelo CC/2002, podemos apontar como elementos dos direitos reais: a) sujeito ativo (homem); b) coisa (bens materiais e imateriais); e c) domínio (a relação vincular, ou o poder, do sujeito ativo sobre a coisa, devendo esse vínculo ser respeitado por todos, “*erga omnes*”; o dever jurídico recai indistintamente sobre todas as pessoas - direito absoluto).

Veja-se então que “domínio” é um elemento inerente a todo e qualquer direito real, porém, o domínio pode não ser pleno por se haverem destacado de seu seio algumas das prerrogativas do proprietário. Quando isso ocorre tem-se o domínio útil.

Domínio útil é o “domínio atribuído ao foreiro pelo contrato de enfiteuse, consistente na utilização e disposição do prédio aforado” (SIDOU, 2004).

O termo “domínio útil” (hoje presente apenas no artigo 1.473, III do CC/02) é empregado apenas para a enfiteuse, instituto abandonado pelo novel código civil, mantendo-se apenas aquelas que foram constituídas na vigência do CC/16, conforme artigo 2.038.

Art. 2.038. Fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior, Lei 3.071, de 1 de janeiro de 1916, e leis posteriores.

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

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

II - constituir subenfiteuse.

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

Da limitação ao direito de propriedade, surgem direitos de terceiros, quer de gozo, quer de garantia.

Assim,

os direitos reais na coisa alheia seriam o resultado da decomposição dos diversos poderes jurídicos contidos no direito de propriedade. (...) Esta concepção de modo de formação dos ‘*jura in re aliena*’ enraíza no equívoco, ainda hoje difundido, de se considerar a propriedade uma soma de faculdades, direitos ou poderes. Hoje, não mais se admite esse fracionamento, próprio da superada concepção feudal do domínio. O domínio configura-se atualmente como um direito único, embora complexo. Haveria impropriedade em qualificar os direitos reais na coisa alheia como formas de propriedade limitada. Não seriam, propriamente, mas, sim, limitações ao direito único do proprietário. Melhor se designam, pois, como direitos limitados. A limitação varia em extensão e intensidade, permitindo, em consequência, a formação de diversos direitos reais na coisa de outrem. Pode chegar ao ponto de privar o proprietário do gozo de todas as utilidades econômicas da coisa, como se verifica na enfiteuse, em que o direito do proprietário, perpetuamente, se limita à percepção do foro anual e ao recebimento do laudêmio quando não exerce o direito de opção. Constituído um direito real limitado, **o direito do proprietário não se destrói**, não se

fraciona, não se desmembra, mas apenas se limita por força da constituição de outro direito sobre a mesma coisa. (GOMES, 2000, pp. 14 e 15) (grifamos)

Como vimos, o domínio pode ser pleno (quando seus direitos elementares se acham reunidos na pessoa do proprietário) ou limitado (fracionado) quando tem ônus real ou é resolúvel. No último caso se tem domínio útil (na pessoa do enfiteuta) e domínio direto (na pessoa do nu proprietário).

O domínio útil compreende os direitos de utilização e disposição, inclusive o de alienação, conferidos ao foreiro, relativamente ao prédio enfitêutico, contrapondo-se ao domínio direto do proprietário do bem (senhorio).

É importante ressaltar que

domínio útil dá-se quando a pessoa embora não se achando na plenitude dos poderes sobre a coisa (não tem a propriedade ou domínio pleno), possui o exercício da propriedade como se fosse dono [...] **todavia não é proprietário**. Falta-lhe algo. Assim é na enfiteuse, onde o proprietário do imóvel atribui a outrem o domínio útil do referido bem” e continua “**o enfiteuta não é proprietário**. Para alienar o bem aforado precisa do consentimento do senhorio, que tem a preferência. (MORAES, 1973, p. 404) (grifamos)

Com os artigos 678 e 679 do Código Civil de 1916 conjugados, obtém-se uma definição adequada de enfiteuse.

678 - Dá-se a enfiteuse quando, por ato intervivos ou de última vontade, o proprietário atribui a outrem o domínio útil de imóvel, pagando a pessoa, que o adquire e assim se constitui enfiteuta, ao senhorio direito, um foro anual, certo e invariável.

679 – A enfiteuse é perpétua. Confere ao titular um direito real, suscetível de transmissão a terceiros, por negócio entre vivos ou causa mortis causa.

A enfiteuse constitui o mais amplo direito real sobre coisa alheia, pois o enfiteuta adquire todos os direitos, com exceção da propriedade, que remanesce, em mãos do senhorio.

Note-se que mesmo que exista o domínio útil sobre um bem não deixa de existir um proprietário. Não há, portanto, na enfiteuse, atribuição da propriedade. O artigo 674 do CC/1916 previa que, além da propriedade, era direito real a enfiteuse. Assim, o enfiteuta não pode ser considerado proprietário, pois para a lei são figuras distintas.

Este direito real significa a atribuição pelo proprietário (senhorio direto) a outrem do domínio útil do imóvel (terras não-cultivadas, terrenos destinados à edificação, terrenos de marinha e acrescidos), mediante o recebimento de um foro anual,

certo e invariável de 0,6% do valor da propriedade por parte daquele que o adquire (enfiteuta).

O não pagamento do mesmo, por três anos consecutivos, dá lugar ao comisso, ou seja, a extinção do aprazamento (domínio útil) com a consolidação⁷¹ do domínio nas mãos do senhorio, de acordo com o artigo 101 do Decreto-lei 9.760/46.

Art. 101 - Os terrenos aforados pela União ficam sujeitos ao foro de 0,6% (seis décimos por cento) do valor do respectivo domínio pleno, que será anualmente atualizado.

Parágrafo único. O não-pagamento do foro durante três anos consecutivos, ou quatro anos intercalados, importará a caducidade do aforamento.

O enfiteuta é o titular do direito real sobre a coisa do proprietário, tendo um poder muito amplo, podendo usá-la e desfrutá-la do modo mais completo, bem como aliená-la e transmiti-la por herança.

Quando da transferência do domínio útil à terceiro (por venda ou dação em pagamento⁷²), é devido, ao proprietário (senhorio), o laudêmio de 2,5% do valor da transação, se outro não houver sido fixado no título do aforamento (artigo 686 do CC/1916).

O enfiteuta, após o transcurso do prazo de dez anos, pode, pagando um laudêmio e dez foros, incorporar⁷³ ao seu patrimônio, através do instituto do resgate⁷⁴, a propriedade plena do imóvel (artigo 693 do CC/1916⁷⁵), salvo as da União por configurarem, regra geral, bem público inalienáveis. Note-se que, enquanto isso não ocorrer, ele não detém a propriedade.

Deve ser lembrado que

a regra sobre o resgate é de ordem pública e se inspira na idéia de que a consolidação da propriedade nas mãos do foreiro, que foi a pessoa que a trabalhou, é de interesse da coletividade, além de constituir um prêmio em favor daquele que a pôs a produzir. Por isso não pode a convenção entre as partes suspender sua incidência. (...) O caráter de ordem pública do

⁷¹ O senhorio também adquire o domínio útil, consolidando a propriedade, caso o enfiteuta venha a falecer sem deixar herdeiros (artigo 692, inciso III, do CC).

⁷² O laudêmio só será devido nas alienações onerosas, não sendo reclamável nas liberalidades.

⁷³ Súmula 170 do STF - é resgatável a enfiteuse instituída anteriormente à vigência do Código Civil.

⁷⁴ Resgate é a prerrogativa concedida ao foreiro de adquirir, compulsoriamente, o domínio direto, mediante o pagamento de uma determinada indenização e tem por finalidade consolidar o domínio nas mãos do enfiteuta.

⁷⁵ Art. 693 - Todos os aforamentos, inclusive os constituídos anteriormente a este Código, salvo acordo entre as partes, são resgatáveis 10 (dez) anos depois de constituídos, mediante pagamento de um laudêmio, que será de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o valor atual da propriedade plena, e de 10 (dez) pensões anuais pelo foreiro, que não poderá no seu contrato renunciar ao direito de resgate, nem contrariar as disposições imperativas deste Capítulo.

dispositivo é manifesto e se desume da determinação de não poder o enfiteuta no seu contrato renunciar o direito de resgate, nem contrariar as disposições imperativas do capítulo. Tal noção, entretanto, pode ser posta em dúvida pela locução que se encontra no início do artigo, 'salvo acordo entre as partes', capaz de sugerir a idéia de ser a regra de caráter supletivo da vontade das partes, que assim poderiam ajustar em sentido contrário ao mandamento legal. É errada esta exegese. O acordo entre as partes é permitido apenas no sentido de diminuir o prazo do resgate e de fixar a indenização. (RODRIGUES, S., 1995, p. 257)

Trata-se de uma relação jurídica entre o proprietário (senhorio direto) e outra pessoa, chamada enfiteuta, envolvendo terras não cultivadas ou terrenos que se destinem à edificação, visando a fins econômicos, ou seja, promover o real aproveitamento de terras incultas⁷⁶ (artigo 680 do CC/1916). De conseguinte, bens móveis, edificações e glebas colonizadas não podiam ser objeto de enfiteuse.

O domínio útil do enfiteuta é constituído por ato "*inter vivos*" (contrato) ou de última vontade (testamento) sendo necessário o registro, qualquer que seja a forma adotada, em obediência ao mandamento do artigo 676 do CC/1916. É perpétua, dessa característica que decorre o direito do enfiteuta de transmitir os seus direitos por atos "*inter vivos*" ou "*causa mortis*". É indivisível se não houver o consentimento do senhorio, que pode ser tácito e a constituição só se dá através de transcrição, sucessão hereditária ou usucapião.

O enfiteuta tem o direito de usufruir o bem aforado; transmitir a coisa enfiteutica aos herdeiros; alienar o imóvel aforado (desde que comunicando ao senhorio direto para que ele exerça o direito de preferência); adquirir o imóvel, tendo direito de preferência, se o senhorio quiser aliená-lo; abandonar o bem enfiteutico; gravar a coisa aforada; instituir subenfiteuse, entre outros.

Não pode atingir a substância da coisa com sua fruição; vender ou dar em pagamento o bem aforado sem avisar o senhorio; deixar de avisar o senhorio direto quando doar, der em dote ou trocar por coisa não fungível o prédio aforado; deixar de eleger cabecel quando houver co-enfiteuse.

Deve pagar o foro anual; pagar previamente os credores quando abandonar gratuitamente ao senhorio o prédio aforado; pagar laudêmio, em caso de alienação ao senhorio⁷⁷; pagar as contribuições de melhoria e ônus reais que gravarem o imóvel.

⁷⁶ Não podemos deixar de mencionar que se a enfiteuse for constituída sobre terras cultivadas ou terrenos edificados, será tratada como arrendamento ou locação por prazo indeterminado.

⁷⁷ Salvo os casos arrolados nos Decs.-leis ns. 1.850/81 e 1.876/81.

Como serviu a enfiteuse para colonizar terras longínquas e com o passar dos tempos não haver mais grandes extensões de terras incultas a aforar, a enfiteuse caiu em desuso, levando o Código Civil de 2002 a excluí-la, permanecendo as que já existiam.

No seu lugar, trouxe uma aclamada reivindicação dos civilistas que foi o “direito de superfície” (artigos 1.369 a 1.377), que tem natureza de “direito real sobre coisa alheia de gozo”, pelo qual o proprietário concede a outrem o direito de construir ou de plantar em seu terreno, por tempo determinado, mediante escritura pública devidamente registrada no cartório de Registro de Imóveis.

Sobre a possibilidade do domínio útil como fato gerador do IPTU, escreve Valéria Furlan que

tal interpretação, diga-se de passagem, parece também atender ao princípio da função social da propriedade, uma vez que, exemplificativamente, impede que enfiteutas eximam-se do mencionado encargo tributário argumentado que o sujeito passivo do IPTU haveria de ser apenas quem tenha o domínio direto do imóvel, e, neste caso, em face da imunidade recíproca dos entes públicos, deixaria o IPTU de atuar como instrumento eficiente para promover o cumprimento da função social da propriedade urbana. (FURLAN, 2004, p. 69)

Porém, este perigo não se corre, pois o IPTU, para servir como medida coativa ao cumprimento do princípio da função social da propriedade é previsto no artigo 182, parágrafo 4º da Constituição Federal, como progressivo no tempo.

Art. 182, § 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;

Ocorre que, só se terá esta função extrafiscal se o terreno não estiver sendo utilizado (edificado). Já que a enfiteuse só se dá em áreas urbanas para edificação⁷⁸, esta função extrafiscal não se terá na enfiteuse, ou de enfiteuse não se tratará.

Ademais, caso o enfiteuta não adimpla os ônus tributários que recaem sobre o imóvel a enfiteuse se extinguirá, fato que certamente será prejudicial ao enfiteuta.

⁷⁸ Não o fazendo será vista como locação por prazo indeterminado.

Importante deixar claro que o imposto pode ser desmembrado em dois (predial e territorial), pois uma coisa é o bem imóvel terreno, de propriedade do senhorio direto e outra coisa é o bem imóvel predial de propriedade do enfiteuta.

Nesse sentido, tanto Valeria Furlan (2004, p. 76) quanto Bernardo Ribeiro de Moraes, esclarecendo o segundo autor que:

Quanto à competência tributária dos municípios, verificamos que a denominação econômica do imposto trouxe a unificação dos dois impostos antigos (predial e territorial urbano), facilitando o tratamento sistemático na lei. A competência municipal é para decretar um imposto ‘sobre propriedade predial e territorial urbana’. Ao utilizar essa competência fiscal para tributar a propriedade imobiliária urbana (predial e territorial), o município pode decretar um único imposto ou dois impostos, conforme opção a ser feita. Duas soluções estão diante do legislador municipal, a saber: 1 – instituir um único imposto. Com a denominação ‘imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana’; ou 2 – instituir dois impostos. O legislador pode criar dois impostos, com duas denominações diferentes: ‘imposto sobre a propriedade predial urbana’ e ‘imposto sobre a propriedade territorial urbana’. (MORAES, 1973, p. 399)

A lei não veda, somente faz presumir que o bem predial seja do proprietário do bem territorial, senão vejamos no Código Civil de 2002:

Art. 1.253. Toda construção ou plantação existente em um terreno **presume-se feita pelo proprietário** e à sua custa, até que se prove o contrário. (grifamos)

Por isso, entendemos poder uma pessoa ter a propriedade do terreno e outra ter a propriedade do prédio construído sobre ele, pois de acordo com o artigo 1.231 do CC/2002 ‘a propriedade presume-se plena e exclusiva, **até prova em contrário**’. (grifamos)

Por se tratar de direito privado, onde as partes podem dispor de forma livre até o limite da proibição legal, não vemos problema de um ser proprietário do terreno, e o outro proprietário do prédio, abrandando assim a regra do acessório seguir o principal.

Casos especiais são os dos terrenos de marinha que são bens públicos dominiais da União e regulados por lei especial. Os artigos 2 e 3 do Decreto-lei 9.760/46 tratam dos terrenos de marinha⁷⁹ que são submetidos a um regime enfiteutico especial já que não há possibilidade de resgate.

⁷⁹ O decreto-lei 7.937, de 5 de setembro de 1945, dispõe sobre o loteamento dos terrenos de marinha.

Artigo 2º - são terrenos de marinha, em uma profundidade de 33 (trinta e três) metros, medidos horizontalmente, para a parte da terra, da posição da linha do preamar médio de 1831:

- a) os situados no continente, na costa marítima e nas margens dos rios e lagoas, até onde se faça sentir a influência das marés;
- b) os que contornam as ilhas situadas em zona onde se faça sentir a influencia das marés.

Parágrafo único – para os efeitos deste artigo a influência das marés é caracterizada pela oscilação periódica de cinco centímetros pelo menos do nível das águas, que ocorra em qualquer época do ano

Artigo 3º - são terrenos acrescidos de marinha os que se tiverem formado, natural ou artificialmente, para o lado do mar ou dos rios e lagoas, em seguimento aos terrenos de marinha.

Sobre os terrenos de marinha da União também se pode atribuir o domínio útil. O aforamento⁸⁰ está previsto nos artigos 99 a 103 e depende de autorização prévia do Presidente da República.

No artigo 131 está previsto que a inscrição e o pagamento da taxa de ocupação não importam, em absoluto, no reconhecimento, pela União, de qualquer direito de propriedade do ocupante sobre o terreno ou ao reconhecimento do seu aforamento, salvo no caso previsto no item IV, do artigo 105⁸¹. Aqui está bem claro que ocupação é diferente de aforamento (perpétuo).

Deve-se consignar sobre a inutilidade de se manter no domínio da União os terrenos de marinha,

quer porque a instituição não apresenta vantagem de natureza política, administrativa ou estratégica quer porque, longe de consistir em ponderável vantagem econômica representa um fator a mais de custos a gravar o funcionamento do aparelho burocrático. (LIMA, P. B. A., 1971, p. 36)

Hoje em dia não há porque manter estes terrenos no domínio do Estado. Deve-se aliená-los, já que se arrecadaria um valor significativo e o valor arrecadado como foro mal cobre os custos de administração. Para um uso posterior pela União⁸², caso necessário, basta a utilização do instituto da ‘requisição administrativa’⁸³, prevista na

⁸⁰ O Decreto nº 40.735, de 9 de janeiro de 1957, submete ao regime de aforamento as terras devolutas situadas dentro da faixa de cento e cinquenta quilômetros ao longo das fronteiras e nos territórios federais.

⁸¹ Artigo 105 – tem preferência ao aforamento: IV – os ocupantes inscritos até o ano de 1940, e que estejam quites com o pagamento das devidas taxas, quanto aos terrenos de marinha e seus acrescidos.

⁸² O proprietário pode ser privado da coisa através de requisição administrativa, em caso de perigo público iminente, de acordo com o parágrafo 3º do artigo 1.228 do CC.

⁸³ Requisição administrativa é a utilização coativa de bens ou serviços particulares, pelo Poder Público, por ato de execução imediata e direta da autoridade requisitante.

Constituição Federal⁸⁴.

Lembre-se que já foi permitida a venda destes terrenos, conforme previsto no Decreto-lei 9.760/46, no título III (Da Alienação dos Bens Imóveis da União), revogado posteriormente pelo Decreto-lei nº 2.398, de 1987, tendo sido restaurada a permissão pela Lei nº 9.636, de 15 de maio de 1998, que dispõe sobre aforamento⁸⁵ e alienação⁸⁶ de bens imóveis de domínio da União, entre outras coisas.

E mais, os terrenos de marinha são bens dominicais e que código civil de 2002 não impede sua venda, prevendo no artigo 101⁸⁷, apenas que devem ser observadas as exigências legais, por serem bens públicos⁸⁸.

4.3 a posse

O terceiro elemento material trazido pelo artigo 32 do Código Tributário Nacional como ensejador de tributação pelo IPTU é a posse a qualquer título.

A posse, assim como a propriedade, não tem um conceito legal expresso mas

⁸⁴ Art. 5º, inciso XXV - no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano.

⁸⁵ Art. 12. Observadas as condições previstas no § 1º do art. 23 e resguardadas as situações previstas no inciso I do art. 5º do Decreto-Lei no 2.398, de 1987, os imóveis dominiais da União, situados em zonas sujeitas ao regime enfiteutico, poderão ser aforados, mediante leilão ou concorrência pública, respeitado, como preço mínimo, o valor de mercado do respectivo domínio útil, estabelecido em avaliação de precisão, realizada, especificamente para esse fim, pela SPU ou, sempre que necessário, pela Caixa Econômica Federal, com validade de seis meses a contar da data de sua publicação. § 3º Não serão objeto de aforamento os imóveis que, por sua natureza e em razão de norma especial, são ou venham a ser considerados indisponíveis e inalienáveis.

⁸⁶ Art. 23. A alienação de bens imóveis da União dependerá de autorização, mediante ato do Presidente da República, e será sempre precedida de parecer da SPU quanto à sua oportunidade e conveniência.

§ 1º A alienação ocorrerá quando não houver interesse público, econômico ou social em manter o imóvel no domínio da União, nem inconveniência quanto à preservação ambiental e à defesa nacional, **no desaparecimento do vínculo de propriedade.** (grifamos)

Art. 24. A venda de bens imóveis da União será feita mediante concorrência ou leilão público, observadas as seguintes condições:

Art. 25. A preferência de que trata o art. 13, exceto com relação aos imóveis sujeitos aos regimes dos arts. 80 a 85 do Decreto-lei nº 9.760, de 1946, e da Lei no 8.025, de 12 de abril de 1990, poderá, a critério da Administração, ser estendida, na aquisição do domínio útil ou pleno de imóveis residenciais de propriedade da União, que venham a ser colocados à venda, àqueles que, em 15 de fevereiro de 1997, já os ocupavam, na qualidade de locatários, independentemente do tempo de locação, observadas, no que couber, as demais condições estabelecidas para os ocupantes (Decreto nº 3.725, de 10.1.2001).

⁸⁷ Art. 101. Os bens públicos dominicais podem ser alienados, observadas as exigências da lei.

⁸⁸ Art. 99. São bens públicos: (...) III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Parágrafo único. Não dispondo a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado.

deflui do conceito de possuidor trazido pelo Código Civil⁸⁹. Para o legislador de 1916, possuidor era, de acordo com o artigo 485, ‘todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de alguns dos poderes inerentes ao domínio, ou propriedade’.

Como se vê, inclinou-se para a teoria objetiva de Ihering⁹⁰ de que onde não há propriedade, não pode haver posse; onde a propriedade é possível, a posse também o é, visto como afinal são comuns as condições de sua existência.

Já o atual Código Civil (Lei 10.406/02), em seu artigo 1.196, considera possuidor ‘todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de alguns dos poderes inerentes à propriedade’, tendo excluído do conceito o domínio. Como se percebe, posse e propriedade não se confundem.

A posse é a exteriorização de um poder (faculdade) da propriedade (de usar, gozar ou fruir de um bem), podendo ser exercido pelo proprietário ou não. ‘É uma situação de fato que é protegida pelo legislador’ (RODRIGUES, S., 1995, p. 16).

A posse distingue-se da propriedade,

porque enquanto a propriedade é a relação entre a pessoa e a coisa, que assenta na vontade objetiva da lei, implicando um poder jurídico e criando uma relação de direito, a posse consiste em uma relação de pessoa e coisa, fundada na vontade do possuidor, criando mera relação de fato. (RODRIGUES, S., 1995, p. 16)

Cumprido salientar que a Constituição Federal atribui aos municípios a competência para instituir o IPTU, enunciando que tal tributação deva incidir sobre o direito de propriedade de imóveis localizados em zona urbana. Conseqüentemente, é de se afirmar que o elemento material do fato gerador do IPTU de acordo com a matriz constitucional em vigor, compreende tão somente o direito exclusivo e pessoal de propriedade sobre o bem imóvel situado em zona urbana.

Todavia o Código Tributário Nacional expande o conceito de propriedade, incluindo também o domínio útil e a posse, conceitos que não são coincidentes. Ao contrário, segundo nossa legislação civil tais conceitos, como pudemos ver, são inconfundíveis.

⁸⁹ No Código Civil, de 1º de janeiro de 1916, a posse vinha regulada nos artigos 485 a 523, bem como nos artigos 920 a 933 do CPC de 11 de janeiro de 1973.

⁹⁰ Diferenças entre (1) Savigny e (2) Ihering quanto a posse: a) elementos constitutivos: (1) animus domini + corpus (2) destinação econômica; b) natureza: (1) fato (2) direito; e c) fundamentação da proteção possessória: (1) como decorrência do princípio geral de que toda pessoa deve ter a proteção do estado contra qualquer ato de violência. (2) como meio de facilitar a defesa da propriedade, já que a posse não passa de mera presunção exterior de propriedade.

A posse é um fato social juridicamente protegido através dos interditos possessórios e da usucapião⁹¹ (pelo decurso do tempo), já que se faz importante o resguardo da dignidade da pessoa humana como ensejadora do direito à moradia, à política de habitação, à solidariedade, como também a todos os Princípios Constitucionais que visam ao bem comum.

Vale ressaltar que

o instituto da posse é o exemplo típico da integração do fato social à norma e que acarreta não só conseqüências jurídicas muito importantes, a exemplo dos interditos possessórios e da usucapião, como transforma o fato da posse em si em verdadeiro direito de posse. (ALBUQUERQUE, 2002, p. 18)

A proteção possessória não protege uma situação irregular, mas a absoluta necessidade de moradia, direito fundamental garantido pelo texto constitucional.

Assim,

apesar do instituto da posse estar sintetizado nos estudos de Savigny, segundo os quais exige-se a integração de dois elementos (*corpus* e *animus domini*), bem como nos estudos de Ihering, como exteriorização do domínio ou da propriedade, sabe-se hoje que o instituto da posse, além de não estar atado à propriedade, é também dotado de outro elemento que integra a própria vontade contida na posse, representado por sua função social, e que lhe atribui uma feição e caráter próprios, sem se dispersar em demasia de seu conteúdo estrutural delineado em nossa legislação civil. (ALBUQUERQUE, 2002, p. XIX)

A realidade social demonstrou que ‘o instituto jurídico da posse tem a sua importância entre nós ditada sobretudo pelo fator social e pela nossa realidade de imensos territórios e de estagnação de classes sociais’ (ALBUQUERQUE, 2002, p. XIX).

Pretende-se com isso deixar ao intérprete um leque de interpretações sobre a teoria possessória, mas que nos leve a concluir acerca do instituto da posse principalmente no que se refere à posse originária como instituto autônomo e independente do direito de propriedade, e que, além de representar um fato social em si, dentro de nossa realidade de vastos domínios e de pouca oportunidade de acesso à propriedade, tem uma função social perseguida, daí advindo como conseqüência direta a preservação cada vez maior de seu espaço dentro do ordenamento jurídico. (ALBUQUERQUE, 2002, p. XXII)

O início da idéia de função social da posse⁹² que revela autonomia frente aos direitos reais, em âmbito legislativo, é a usucapião. Ditado pela necessidade social, pela

⁹¹ A usucapião vem regulada nos artigos 550 a 553 do Código Civil e nos artigos 941 a 945 do CPC.

⁹² Discorrer sobre a função social da posse exige a compreensão da dogmática jurídica sob o ponto de vista funcionalista, relação meio/fim, pois é um instituto concebido independentemente da propriedade através de doutrinas influenciadas pelas condições econômicas e sociais de cada época.

necessidade de terra para o trabalho e moradia que pressupõem o valor de dignidade do ser humano, o conceito de cidadania, o direito de proteção à personalidade e à própria vida. Assim sendo, salientamos que

o direito de posse sempre se coadunou com os interesses vitais da sociedade, que o reclama frente à necessidade de um uso útil a seu titular sem resultar prejuízos a qualquer membro da sociedade. (...) pela sua utilidade social, representa antes de tudo o direito a igualdade, uma necessidade da natureza humana não só de liberdade, mas também de o indivíduo obter a terra pelo próprio trabalho, aproveitando os recursos dela e ainda tirando-lhe os frutos para si e para a sociedade. (ALBUQUERQUE, 2002, pp. 15 e 17)

A posse 'pode ser compreendida através de três aspectos: a) a posse no sentido lato, que significa o fato do exercício de todo e qualquer direito subjetivo público ou privado, pessoal ou patrimonial, o gozo duma certa situação jurídica; b) a posse em sentido estrito e particular, que significa apenas a manifestação externa ou o exercício do direito de propriedade; e c) a posse no sentido próprio ou técnico, que é precisamente uma categoria A e, independente das outras relações jurídicas, um direito real diferente do direito de propriedade (ALBUQUERQUE, 2002, p. 33).

Nota-se que o status da posse tem se elevado no ordenamento jurídico, pois

a posse que atenda aos valores constitucionais e aos objetivos do estado democrático previstos constitucionalmente, como a cidadania, a dignidade da pessoa humana, que vise uma sociedade mais justa, livre e solidária e que reduza as desigualdades sociais, tem um valor diferenciado. A função social da posse como princípio constitucional positivado, além de atender à unidade e completude do ordenamento jurídico, é exigência da funcionalização das situações patrimoniais, especificamente para atender as exigências de moradia, de aproveitamento do solo, bem como aos programas de erradicação da pobreza, elevando o conceito da dignidade da pessoa humana a um plano substancial e não meramente formal. É forma ainda de melhor se efetivar os preceitos infraconstitucionais relativos ao tema possessório, já que a funcionalidade pelo uso e aproveitamento da coisa juridiciza a posse como direito autônomo e independente da propriedade, retirando-a daquele estado de simples defesa contra o esbulho, para se impor perante todos. (ALBUQUERQUE, 2002, pp. 39 e 40)

Ou se considera os conceitos fechados e assim chega-se a conclusão que posse é diferente de propriedade; ou deve-se considerá-los abertos, permitindo que tenham evoluído conforme o tempo tenha se passado (evolução social; fenômeno social; briga do fato com a norma), e assim, mais do que nunca, devemos considerar que a posse cada vez mais se distancia da propriedade, sendo protegida agora não por representar a propriedade, mas por ser um direito autônomo, conforme a teoria absoluta.

Assim, operou-se uma mudança de perspectiva e

a posse passa a ser vista por ela mesma, como uma necessidade imanente do homem com a posse das coisas, como uma forma da necessidade de uma posse dinâmica e útil, já que o estado de inércia há muito se dispersou até mesmo da idéia de propriedade, através da previsão constitucional da função social da propriedade. (ALBUQUERQUE, 2002, p. 197)

Para argumentar da possibilidade dos demais direitos, além da propriedade, previstos no artigo 32 do Código Tributário Nacional, serem tidos como fatos geradores do IPTU, doutrinadores defendem que a Constituição se refere ao “direito de propriedade”, porém, demonstrando que a expressão colhida pelo legislador de ‘possuidor a qualquer título’, é sempre limitada.

O mencionado artigo alcançaria

as pessoas que se encontram numa situação que lhes permite tornarem-se proprietários, bem como as pessoas que usufruem do domínio útil do imóvel e, portanto, revelem conteúdo econômico, como é o caso do promissário comprador, do enfiteuta, do possuidor *ad usucapionem*. Logo, a locução possuidor a qualquer título sofre restrições, ou seja, deve ser empregada com cautela, em face de tais ponderações. Essa recomendação dirige-se, na verdade, ao legislador municipal – este, sim, incumbido de indicar o fato gerador *in abstracto* em conformidade com a regra matriz constitucionalmente traçada. (FURLAN, 2004, p. 86)

Esta afirmação de que se pode tributar nessa ou naquela situação porque ‘revela conteúdo econômico’ é sem fundamento jurídico. Todas as situações tributáveis revelam conteúdo econômico, pois é isto que o direito tributário visa atingir, fatos econômicos presuntivos de riqueza que importem em capacidade contributiva. Mas isso de maneira nenhuma quer dizer que só por que é uma situação que revela capacidade econômica é permitida pelo constituinte de ser tributada. Os impostos são exaustivos na Constituição Federal e somente os fatos lá previstos podem ser tributados.

O promitente comprador tem direito real sobre o imóvel compromissado, desde que registrado o contrato e satisfeito seus termos e condições. Deve-se lembrar que o imposto não é sobre um direito real qualquer mas sobre o direito real de propriedade e somente sobre este. O direito real do promitente comprador (satisfeitas as condições) conferirá o direito de ir buscar o direito de propriedade que lhe foi negado pelo promitente vendedor, perante o poder judiciário. Mas enquanto isto não ocorrer, não há que se falar em tributação.

O direito do promitente comprador que enseja a tributação, conforme exceção trazida pelo parágrafo 3º, do artigo 150, da Constituição Federal, diz respeito ao direito do promitente comprador de bem imóvel das pessoas tratadas no caput do artigo, ou

seja, de pessoas jurídicas de direito público. A interpretação da Constituição Federal deve ser feita de forma sistemática, não se podendo interpretar o parágrafo diferentemente do seu caput.

Quanto à validade da incidência do IPTU sobre a posse *ad usucapionem*, vale esclarecer que não passa de uma tentativa irrazoada de se tentar remendar uma legislação inválida, por vício de inconstitucionalidade. Inconstitucionalidade na origem da norma (CTN), que se não quiser reconhecer por aspectos históricos, ainda uma inconstitucionalidade superveniente, com a promulgação da Constituição Federal de 1.988.

A esse respeito, cabe salientar, em primeiro lugar, que o Código Tributário Nacional (artigo 34) não fez distinção, pois se refere ao “possuidor a qualquer título”, não cabendo ao intérprete distinguir onde a lei não distingue.

Dá-se o nome de posse *ad usucapionem* àquela capaz de deferir a seu titular a usucapião da coisa, desde que supridos os requisitos legais, ou seja, posse capaz de gerar a propriedade. Aquele que detém a posse, sendo a que título for, ou é mero possuidor ou, por preencher certos requisitos previstos em lei, já adquiriu a propriedade por usucapião, deixando de ser mero possuidor e passando a ser proprietário desde logo, visto que a sentença da usucapião é meramente declaratória e não constitutiva do direito de propriedade.

Essa interpretação para possibilitar a incidência do IPTU sobre a posse que permite a postulação da propriedade, além de não prevista, não tem maior efeito prático já que o tributo pode ser cobrado do proprietário enquanto não forem preenchidos os requisitos da usucapião; e, após, mesmo tendo havido uma aquisição originária da propriedade (pois sem intervenção do antigo proprietário), os ônus fiscais que oneram o imóvel transmitem-se ao novo proprietário, de acordo com o previsto no artigo 130 do CTN⁹³, não restrito à modalidade de aquisição derivada⁹⁴.

Assim, não há motivo (nem jurídico, nem prático) para justificar a tributação da posse a qualquer título. A propósito, cabe registrar que o Superior Tribunal de Justiça,

⁹³ ‘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, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação’.

⁹⁴ O artigo 130 do CTN prevê o direito de seqüela do município. O débito acompanhará sempre a coisa, nenhuma transmissão o afetará, pois seja qual for o proprietário do imóvel, este deverá suportar o encargo.

entendeu que jamais poderá ser chamado de contribuinte do IPTU o locatário ou comodatário⁹⁵, pois o primeiro só dispõe do direito ao uso do imóvel, direito este condicionado ao pagamento de alugueres.

Não pode ser considerado contribuinte do IPTU nem se no contrato de locação com o proprietário ficar estabelecido que ele arcará com o imposto, pois de acordo com artigo 123 do CTN⁹⁶ as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondente. Esta responsabilidade do locatário frente ao pagamento do imposto é civil, já que ele não participa da relação tributária.

Devemos lembrar certos casos de pessoas que, mesmo tendo a posse a qualquer título do imóvel, não são considerados contribuintes do imposto, como por exemplo, o esbulhador (está na posse do imóvel instaurada pela violência ou clandestinidade), o terceiro que se encontra na posse do imóvel com permissão ou tolerância do proprietário; o tutor (com relação ao imóvel de menor), o curador (com relação ao imóvel do interdito), o depositário de imóvel, o detentor de imóvel que conserva sua posse para terceiro (o detentor não é titular da posse direta da coisa, pois se encontra em relação de dependência com o verdadeiro possuidor e, detendo a coisa por ordem sua, conserva a posse em nome dele).

É fundamental estabelecer que a posse só poderia ser entendida como elemento material do IPTU na medida em que haja conciliação com o conceito de propriedade, visto que o núcleo central da hipótese de incidência só pode ser a propriedade.

Mesmo nos casos de existir um possuidor em terras de particulares, se aproveitando economicamente do bem é justo o dever de pagar o IPTU recair sobre o proprietário, por este ter descumprido seu dever de agregar função social à sua propriedade.

⁹⁵ STJ, 2ª T, REsp 267.099 - BA, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 19/11/2002 E REsp 325.489-SP.

⁹⁶ Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

E mais, o ocupante de terras do domínio do estado que paga taxa de ocupação, como não pode adquirir a propriedade⁹⁷, não é considerado possuidor do imóvel. Sendo, o ocupante, diferente do possuidor e enfiteuta, não pode ser considerado contribuinte.

Quem vê a posse como um direito real (ALBUQUERQUE, 2002, p. 197), encontra óbice na estrutura do direito positivo brasileiro, que, filiando-se ao direito germânico, por política legislativa, considera indispensável o registro do título no registro imobiliário para a configuração do direito real, além da taxatividade⁹⁸ do rol dos direitos reais previstos no artigo 674 do Código Civil de 1.916.

Ora, pela previsão dos princípios constitucionais da efetividade, economicidade, legalidade, certeza e segurança, nada mais prático do que se cobrar daquele que possui maior capacidade econômica e que se encontra nos registros públicos como proprietário do bem.

Na tributação da posse se tem dificuldade de se propiciar eficiência ao lançamento (que deve reger todo ato administrativo para não trazer prejuízo à economicidade), pois senão todo ano deveria ir até o imóvel um fiscal, apurar se tem algum possuidor no imóvel.

A capacidade é presumida através de signos de riqueza eleitos pelo constituinte para os impostos. Não pode o legislador ordinário ampliá-los, devendo-se ainda graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte. Isso não quer dizer que toda vez que uma pessoa apresentar capacidade econômica ela deverá ser sujeitada à tributação. Não se tributa todas as demonstrações de capacidade contributiva. Mas, no caso de impostos, apenas aquelas eleitas pelo constituinte e instituídas pelo ente tributante.

Não foi em vão que o legislador constituinte, ao traçar a regra matriz de incidência tributária dos impostos selecionou alguns fatos presuntivos de riqueza como possíveis ensejadores de tributação.

Devemos lembrar que não é qualquer fato com conteúdo econômico que permite a tributação. No Brasil não se adota, como bem explicado por Barbosa Johnson

⁹⁷ No Decreto-lei 9.760/46, artigo 131, está previsto que a inscrição e o pagamento da taxa de ocupação não importam, em absoluto, no reconhecimento, pela União, de qualquer direito de propriedade do ocupante sobre o terreno.

⁹⁸ Orlando Gomes (2000, p. 10) aduz que 'a aceitação do sistema de "numerus apertus" permitiria desvios na política legislativa em relação à propriedade.

Nogueira (1982, p. 54), a interpretação econômica do fato gerador, utilizada pela Alemanha a partir de 1919⁹⁹.

Para argumentar com a capacidade contributiva, ainda pode-se levar em conta que os terceiros tem capacidade contributiva flagrantemente menor, pois nem puderam comprar a propriedade do bem imóvel.

Em função disso,

a possibilidade de se tributar a posse é uma usurpação de poderes legislativos (pelo intérprete) a pretexto de fazer atuar o princípio da capacidade contributiva. O direito pressupõe para sua realização um mínimo irredutível de formas. Arrasar as formas é destruir o direito. (NOGUEIRA, 1982, p. 45)

Se na época era utilizado o IPTU sobre a posse e o domínio útil, pela previsão constitucional o permitir, também o era pela facilidade que gerava ao Estado em obter tal receita. Porém, hoje não mais é assim. A Constituição Federal deixou de permitir tais contribuintes também porque com os registros públicos, Lei 6.015/73¹⁰⁰, se racionalizou o descobrimento do real proprietário.

Os sistemas hoje computadorizados facilitam a cobrança, pois a identificação do proprietário se dá de forma mais clara e rápida, o que gera eficiência ao governo. Os Municípios possuem cadastros prévios com o nome dos respectivos proprietários dos imóveis urbanos, que possuem o dever (obrigação acessória) de informar sobre a venda do imóvel.

Assim, é inconstitucional ‘a parte do artigo 32 do CTN que coloca o domínio útil e a posse na definição da hipótese de incidência do IPTU’ (J. W. COELHO, 1968 *apud* FURLAN, 2004, p. 70), pois configuraria um alargamento da competência tributária por lei infraconstitucional, o que é vedado no nosso ordenamento jurídico já que a Constituição Federal é do tipo rígida.

Parece certo que a posse pode até mesmo compor o conceito de propriedade, ou seja, ser um dos elementos formadores desta, mas não pode com ela equiparar-se ou confundir-se.

Não podemos presumir que os constituintes, pessoas vistas como notáveis, quando da elaboração da Constituição Federal, lei maior, utilizaram-se de termos na

⁹⁹ Código Tributário Alemão (RAO/1919), parágrafo 4º.

¹⁰⁰ Trata do registro de imóveis nos artigos 167 a 288.

expressão vulgar, não técnica. Propriedade, no contexto do artigo 156, I, da CF/88, tem uma acepção técnica precisa, da qual o Direito Tributário não pode afastar-se.

Quando a Constituição, em matéria de impostos, indica a propriedade, é preciso buscar no Direito Civil este conceito. É certo que o texto constitucional poderia ter aludido com reservas ou restrições a este vocábulo jurídico, mas não o fez, endossando seu conceito trazido pela legislação civil.

Não há necessidade de tributação da posse, pois, como se viu, em todos os exemplos permanece a propriedade.

5 A SUJEIÇÃO PASSIVA NO IPTU

Primeiro, fez-se uma análise estrutural da norma jurídica, desde sua previsão na Constituição¹⁰¹ até a lei ordinária, passando pelas diretrizes impostas pela lei complementar. Então, tratamos do elemento material da hipótese de incidência do IPTU e agora, por fim, faremos uma leitura da sujeição passiva no mencionado imposto.

A relação tributária, como toda relação jurídica, se dá entre dois sujeitos, o ativo (credor) e o passivo (devedor), que fazem parte do elemento (aspecto) pessoal (ou também chamado de subjetivo) da hipótese de incidência dos impostos.

Consiste, em uma conexão entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato impositivo e por força da lei, em sujeitos da obrigação. Assim,

o aspecto pessoal é um atributo da hipótese de incidência que determina o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva e estabelece os critérios para fixação do sujeito passivo. (ATALIBA, 1973, p. 85)

O sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento, conforme artigo 119 do Código Tributário Nacional. Como este pólo da relação tributária não é o foco do presente trabalho e dispensa maiores comentários por sua singeleza¹⁰², passaremos a abordar a questão do devedor do tributo, sujeito passivo da relação jurídico-tributária (seja na condição de contribuinte, seja na condição de responsável), conforme dispõe o artigo 121 do Código Tributário Nacional.

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

¹⁰¹ A norma constitucional de outorga de competência tributária identifica os sujeitos ativos dos impostos nela discriminados, cabendo à lei complementar definir o contribuinte.

¹⁰² Exceto nos casos de conflito de competência por erro na demarcação das divisas dos municípios.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

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

Importante sublinhar que a determinação do sujeito passivo da obrigação tributária depende do núcleo da hipótese de incidência, que só é determinada pela Constituição Federal. Pelo fato de a Carta Magna discriminar os impostos pelo critério da materialidade, neste já está ínsita a referência ao sujeito passivo do imposto, que deve ser vinculado ao elemento material do dever tributário, podendo apresentar-se de duas formas: (i) “contribuinte”, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador; (ii) “responsável”, quando a lei lhe imputa tal obrigação, por ter relação indireta e/ou impessoal com o fato gerador da obrigação ou com o contribuinte.

Como demonstrado anteriormente, a norma tributária vem sendo construída desde sua previsão constitucional, quando já se podem observar quais os elementos capazes de ensejar a verificação do fato gerador.

Assim, o contribuinte não precisaria vir expresso na lei, já que, em regra, ‘é a pessoa que se encontra em direta e íntima conexão (relação de fato) com o núcleo do fato impositivo’ (ATALIBA, 1973, p. 84). Ocorre que, o Princípio da Tipicidade exige que todos os elementos formadores do fato gerador venham informados de maneira expressa na lei instituidora do imposto.

Entendemos que o sujeito passivo indicado como contribuinte é colhido na própria Constituição Federal, sendo o cumpridor do verbo descrito no critério material da hipótese de incidência dos tributos e denominando-se ‘sujeito passivo constitucional’.

Então, a identificação do contribuinte da obrigação tributária remete-nos à própria Constituição Federal, uma vez que ela determina o destinatário legal do tributo. Quanto ao responsável tributário, este não compõe o sistema constitucional, mas regra de Direito Processual.

Analisemos cada um desses sujeitos passivos da relação tributária mais detidamente.

5.1 o contribuinte do IPTU

Prevê o Código Tributário Nacional, no artigo 34, que contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. Veremos se isso é possível, sob a ótica da Constituição Federal.

O contribuinte tem, como demonstrado no item anterior, relação pessoal e direta com a situação descrita como núcleo da hipótese de incidência, ou seja, é a pessoa ligada materialmente ao evento tributado. O papel de contribuinte configura um atributo de quem realiza o fato gerador, levando também em consideração o aspecto da capacidade contributiva.

Como demonstrado no item quatro, a partir da EC 18/65, a riqueza sobre a qual incide a tributação do IPTU é somente a “propriedade”. Como, na maioria das vezes, ‘podemos conhecer a pessoa apta a se tornar sujeito passivo do imposto em análise, na qualidade de contribuinte, a partir do texto constitucional’(DERZI, 1982, p. 226), este só poderá ser o proprietário.

Nesse sentido,

em sendo a propriedade a base econômica concedida à tributação, apenas a riqueza por ela revelada é que se presta à tributação, devendo ser colocado como contribuinte o titular de tal riqueza, qual seja, o proprietário, necessariamente. A indicação do titular do domínio útil e do possuidor como contribuintes extrapola a competência tributária. (PAULSEN, 2004, p. 723)

Os titulares de outros direitos reais, que não a propriedade, não podem ser postos na condição de contribuinte pelo legislador, quando da instituição do imposto, mesmo se previstos como tal em lei complementar.

É proprietário, no direito pátrio, quem possui, em seu nome, o título no Registro de imóveis. Enquanto não se registra o título, não há publicidade da transferência. Assim, regra geral, o alienante continua sendo proprietário do imóvel e contribuinte do imposto.

Já para Bernardo Ribeiro de Moraes (1973, p. 413), a situação econômica admite o possuidor e quem detém o domínio útil como contribuintes, afirmando que:

é certo que em princípio, somente o proprietário do imóvel é que deveria ser contribuinte do imposto. Entretanto, tendo em vista a situação econômica de diversas pessoas sobre o imóvel, bem como que a lei deve atender aos efeitos econômicos das situações tributadas, o rol dos contribuintes é aumentado, abrangendo toda pessoa que tenha economicamente a posição de dono ou proprietário do imóvel.

Também Kiyoshi Harada (2001, p. 19), quando trata da possibilidade de ser tratada como inconstitucional a colocação da posse como fato gerador, lembra que se deve levar em consideração não só o significado jurídico do termo propriedade, mas também seu sentido econômico, sob pena de se cometerem injustiças em razão da capacidade econômica, aduzindo ainda que, muitas vezes, o possuidor é o verdadeiro proprietário, apenas não tendo registrado em seu nome.

Porém, no direito brasileiro, o registro faz parte do ato (*ad substantium*), sendo forma necessária de aquisição da propriedade a inscrição do título no registro de imóveis.

O aspecto econômico pode e deve ser levado em conta pelo direito tributário (como são a política, a sociologia, a filosofia, a ciência etc), para dar efetividade ao princípio da capacidade econômica do contribuinte, mas isso não quer dizer que vá se sobrepor aos ditames da lei, e muito menos aos da Constituição.

A interpretação econômica do fato gerador¹⁰³ – surgida na Alemanha, em 1919¹⁰⁴ e sobre a qual Barbosa Johnson Nogueira (1982) discorre com maestria – não foi acolhida pela legislação brasileira e não merece, por isso, ser abordada em detalhes¹⁰⁵.

Ocorre que ‘o que não pode ser encontrado no conteúdo de normas jurídicas positivas não pode fazer parte de um conceito jurídico’ (KELSEN, 2000, prefácio XXVIII). Quando a doutrina de Kelsen é chamada de ‘teoria pura do direito’, é porque ela está sendo conservada livre de elementos estranhos ao método específico de uma ciência, cujo único propósito é a cognição do Direito, e não a sua formação.

Assim, merece crítica a doutrina hermenêutica da realidade econômica, pois o que realiza, de fato, é “a demolição do que há de jurídico no Direito Tributário. Em

¹⁰³ As normas gerais anti-elisivas surgiram inicialmente através da doutrina formulada pela chamada ‘jurisprudência dos interesses’, segundo a qual a forma jurídica de que se revestisse o ato realizado pelo contribuinte não teria a menor importância, mas sim o seu substrato econômico. Aplicava-se o que se chama de consideração econômica do fato gerador, doutrina que não se preocupava com conceitos ou categorias jurídicas. Com este mecanismo de regulação, corre-se o risco de tributar aquilo que nunca foi previsto em lei como hipótese de incidência tributária, mas que, em função dos seus efeitos econômicos, acaba dando origem a uma obrigação tributária. Para alguns, esta interpretação econômica implicaria necessariamente no recurso a analogia e que está vedada expressamente no direito tributário.

¹⁰⁴ É importante frisar que a interpretação econômica do Direito Tributário, criada por Enno Becker, no início do século XX, compreendia que a constituição alemã da época era marcada por aspectos sociais, característicos do Estado Social Alemão.

¹⁰⁵ É conveniente lembrar que sua permanência, na Alemanha, se dá para combater o abuso das formas jurídicas.

nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o ‘direito’ e ficam apenas com o ‘tributário’” (BECKER, 1972, pp. 117 e 118).

Vale recordar que a doutrina da interpretação econômica das leis e dos fatos, bem como a legitimidade do recurso à analogia em caso do chamado ‘abuso de formas’ surgiu por obra e empenho de Enno Becker como uma reação ao entendimento generalizado de que o direito tributário era um mal necessário e, por isso, deveria ser interpretado restritivamente.

Não admira, pois,

que o regime nacional-socialista, que abominava a liberdade individual e glorificava os poderes de um Estado baseado no sangue e na raça, tenha acolhido com júbilo as aludidas restrições ao princípio da legalidade na Steueranpassungsgesetz (lei de adaptação fiscal) de 1934, tido como empecilho liberal e pequeno burguês à plena expansão do Führerprinzip no terreno dos tributos. (XAVIER, 2002, p. 46)

O Código Tributário Alemão (RAO / 1919) foi elaborado nove anos da data tida como marco do direito tributário (1910) e no parágrafo 4º previa que ‘a interpretação das leis tributárias deve ter em vista o seu objetivo, seu significado econômico e o desenvolvimento das relações’. Já o parágrafo 5º rezava que ‘o débito tributário não pode ser objeto de evasão ou redução mediante o abuso de formas jurídicas de direito privado’.

A RAO visava afirmar a necessidade de se considerar, na interpretação da letra da lei, o objetivo do preceito, seu alcance econômico e as relações como desenvolvimento das situações da vida prática.

O quarto parágrafo foi visto pela doutrina alemã ‘como um dispositivo que contribuiu particularmente para o desenvolvimento do direito tributário, mas excluindo a possibilidade de o trabalho interpretativo substituir a tarefa legislativa de formulação das normas tributárias’ (NOGUEIRA, 1982, p. 3).

Esta teoria ‘preocupa-se em adequar o sentido da lei tributária ao seu real conteúdo, obtido pela integração e captação dos quatro elementos constitutivos da tributação e conduz normalmente ao uso da analogia para criação fatos tributáveis, o que no Brasil é proibido por determinação expressa do parágrafo primeiro, do artigo 108, do CTN’ (NOGUEIRA, 1982, p. 11).

E mais, o Código Tributário Alemão de 1.977 (abgabenordnung AO-77) revogou, embora tardiamente, as disposições que dispunham sobre a interpretação

econômica, encontrando-se suprimida a regra de interpretação econômica (XAVIER, 2002, p. 47).

Quanto à possibilidade do possuidor e de quem detiver o domínio útil figurarem na condição de contribuintes, Hugo de Brito afirma que o artigo 34, do CTN, prevê uma ordem de imputação a ser observada pelo legislador ordinário municipal, no sentido de colocar como contribuinte o proprietário, na falta deste quem detiver o domínio útil e na falta dos dois primeiros, o possuidor a qualquer título. Vejamos:

se a propriedade do imóvel não está desdobrada, contribuinte é o proprietário, vale dizer, aquele a quem pertence o domínio pleno do imóvel. Havendo enfiteuse, isto é, pertencendo o domínio direto a um e o domínio útil a outro, o contribuinte será o titular do domínio útil. Não sendo identificado o proprietário, ou, em caso de enfiteuse, o titular do domínio útil, contribuinte do imposto, será aquele que tiver a sua posse, a qualquer título. (...) Não nos parece que o artigo 31 do CTN assegure a opção ao legislador ordinário na escolha do contribuinte. Se há propriedade plena, em poder de alguém, este será o contribuinte. Se está fracionada a propriedade, nos dois domínios, o contribuinte será o titular do domínio útil. Finalmente, se a posse pertence a quem não tenha nenhum dos dois domínios, o contribuinte será o possuidor. (BRITO, 2001, pp. 80 e 81)

Não concordamos com a leitura feita pelo autor, pois o proprietário pode locar o bem imóvel e se terá um possuidor, porém, sem desnaturar o direito do proprietário; o proprietário pode conceder uma enfiteuse a terceiro e este não excluirá o direito do proprietário; pode ainda o enfiteuta locar e existir ainda um possuidor. As três figuras não se excluem, sendo possível aparecerem concorrentemente.

Para os casos de alienações de imóveis realizadas através dos chamados ‘contratos de gaveta’, vale lembrar que enquanto não registrado o título de transferência, o proprietário (que vendeu o bem) tem a obrigação *ex lege* de arcar com a exação.

É preciso diferenciar duas situações: (I) a do que transfere o título no registro de imóvel e não comunica ao Município, e (II) a do que não registra a transferência da propriedade e nem comunica ao Município.

Na primeira situação, o antigo proprietário não tem nenhuma responsabilidade pelo pagamento do tributo. Caberia uma multa imposta pelo Município pelo descumprimento do dever de informar ao fisco municipal a transferência (se houver previsão legal), mas nunca a responsabilidade pelo tributo.

Já na segunda situação, quem alienou a propriedade continua (como não publicou/transferiu no registro imobiliário o bem) responsável pelo pagamento do

tributo, pois para o nosso ordenamento jurídico permanece sendo o legítimo proprietário.

Vejamos agora algumas figuras:

a) Do enfiteuta.

Uma outra questão relevante ao tema e que precisa ser equacionada é a figura do enfiteuta (não mais prevista no Código Civil/2002), que tem o domínio útil sobre o terreno onde poderá construir um imóvel que será de sua propriedade.

Note-se que a enfiteuse tem como objeto terrenos que se destinam a edificações, de acordo com o artigo 680 do CC/1916. Com isso, o enfiteuta é proprietário do prédio, mas não do terreno, que, a título de exemplo, continua sendo, no caso dos terrenos de marinha, da União. A União, a priori, é imune, tendo em vista a previsão do artigo 150, inciso VI, alínea 'a'¹⁰⁶, da Constituição Federal de 1988, que veda a cobrança pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, a chamada imunidade recíproca. Então, quem paga o IPTU nessa circunstância?

Há 4 soluções possíveis:

- 1- a União é imune e não se cobra de ninguém;
- 2- a União é imune e se cobrará só o imposto predial urbano do enfiteuta;
- 3- a União é imune mas a previsão do enfiteuta como contribuinte é permitida pelo direito;
- 4- não se considera a União imune por expressa previsão constitucional do § 3º, do artigo 150, cabendo o predial ao enfiteuta (real proprietário do prédio urbano) e o territorial urbano à União.

Mesmo reconhecendo a elevada importância para as finanças municipais, Leandro Paulsen (2004, p. 428) sustenta, nesse caso, a impossibilidade de se cobrar o IPTU, aduzindo que

¹⁰⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

somente mediante Emenda Constitucional é possível ampliar a base econômica que delimita a competência tributária dos municípios. Assim, enquanto não advir alteração constitucional que refira expressamente a possibilidade de tributação, não apenas da propriedade mas também do domínio útil e da posse, como já consta do CTN, o exercício de tal tributação não encontra suporte de validade.

Porém, não é a solução mais adequada, visto que a Constituição Federal, desde a EC 18/65, prevê a possibilidade da instituição do imposto sobre dois fatos isolados ou conjuntamente considerados, quais sejam:

- a) a propriedade predial urbana, e/ou
- b) a propriedade territorial urbana.

Como é permitido o que o direito não proíbe, se tem, no caso, duas propriedades e conseqüentemente dois proprietários. Um proprietário do prédio urbano e outro proprietário do território urbano.

Assim, mesmo que o enfiteuta não seja proprietário do terreno (por este pertencer à União), é proprietário do prédio urbano que se encontra construído sobre aquele e, portanto, pode ser considerado validamente como contribuinte do IPTU¹⁰⁷.

Se o enfiteuta não edificou no terreno, está contrariando o acordado, pois a própria disposição do artigo 680¹⁰⁸ do Código Civil de 1.916 prevê que só podem ser objeto de enfiteuse terras não cultivadas ou terrenos que se destinem à edificação. Se restar inerte, ocorrerá o distrato.

Ademais, quando uma dessas 6 pessoas jurídicas (União, Estados, Distrito Federal, Municípios, Autarquias e Fundações Públicas) despirem-se da sua função pública e praticarem atos regulados pelas normas de empreendimentos privados, cobrando preço (ou tarifa) pelo serviço prestado (se equiparando e competindo com a iniciativa privada) perdem a imunidade no que diz respeito a tal atividade.

Nessa situação, o Estado não estaria imune ao IPTU, pois, quando da atribuição do domínio útil ao particular, este fica obrigado a uma contraprestação – o foro anual,

¹⁰⁷ É relevante esclarecer que não bastaria uma emenda constitucional para fazer incidir desde já o imposto sobre terceiros, pois Emenda Constitucional não revitaliza lei inconstitucional. A inconstitucionalidade é na origem da norma, sendo necessária, após a Emenda, uma nova lei complementar prevendo os possíveis contribuintes e, na seqüência, uma nova lei ordinária municipal instituindo o imposto sobre os terceiros.

¹⁰⁸ Art. 680. Só podem ser objeto de enfiteuse terras não cultivadas ou terrenos que se destinem a edificação.

ou ao laudêmio – quando da transferência do imóvel. Essa perda da imunidade ‘recíproca’ está prevista no parágrafo 3º, do artigo 150, da Constituição Federal.

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

VI - instituir impostos sobre:

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

§ 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.

Portanto, quando qualquer dessas pessoas jurídicas, originariamente imunes, tiverem se despedido da sua função pública e agido como iniciativa privada (ficando caracterizada capacidade contributiva), perdem a imunidade em relação à específica atividade.

Com isso, teríamos duas situações:

I - o enfiteuta como contribuinte do IPTU por ser proprietário do prédio urbano (tendo como base de cálculo somente o valor venal do prédio); e

II - a união como contribuinte do IPTU por ser proprietária do terreno urbano, já que se encontra obrigada pela exceção do artigo 150, parágrafo 3º, da Constituição Federal de 1988 (tendo como base de cálculo somente o valor venal do terreno).

Nessa segunda situação, a União certamente repassaria o ônus do IPTU (sobre o terreno) ao enfiteuta por força do contrato, com base no artigo 682¹⁰⁹ do Código Civil de 1.916, o qual prevê a obrigação do enfiteuta de satisfazer os impostos e ônus reais que gravarem o imóvel.

Entretanto, sendo o Código Civil uma lei ordinária, o artigo não foi recepcionado¹¹⁰ pela Constituição Federal de 1967 e, conseqüentemente, tampouco o foi pela Constituição Federal de 1988, pois estas previram Lei Complementar para imputar responsabilidade tributária, como se verá adiante. O mencionado artigo servia apenas

¹⁰⁹ Art. 682. É obrigado o enfiteuta a satisfazer os impostos e os ônus reais que gravarem o imóvel.

¹¹⁰ Apenas a lei, por compatibilidade material, pode ser recepcionada por uma nova Constituição, nunca somente um artigo. Logo, a obrigação do enfiteuta, ou deriva de sua condição de proprietário do prédio urbano ou do contrato celebrado com o proprietário do terreno urbano (como ocorre com o locatário), não havendo nessa hipótese ‘responsabilidade tributária’ e sim civil.

para fundamentar o contrato, mesmo que sem imputação obrigatória. A responsabilidade pelo pagamento do imposto, nesse caso, é civil, não tributária.

Mesma situação é a do superficiário, prevista no artigo 21 da Lei 10.257/2001.

Art. 21. O proprietário urbano poderá conceder a outrem o direito de superfície do seu terreno, por tempo determinado ou indeterminado, mediante escritura pública registrada no cartório de registro de imóveis.

§ 3º O superficiário responderá integralmente pelos encargos e tributos que incidirem sobre a propriedade superficiária, arcando, ainda, proporcionalmente à sua parcela de ocupação efetiva, com os encargos e tributos sobre a área objeto da concessão do direito de superfície, salvo disposição em contrário do contrato respectivo.

Esse dispositivo prevê que o proprietário urbano poderá conceder a outrem o direito de superfície do seu terreno e no parágrafo 3º, atribui ao chamado superficiário responsabilidade por todos os tributos e encargos que incidam sobre a propriedade¹¹¹. Aqui não se trata de responsabilidade tributária, pois prevista em lei ordinária, mas tão-somente de um parâmetro para a realização do contrato.

b) Do promitente comprador.

Os modos de aquisição da propriedade de bens imóveis, de acordo com o artigo 676 do CC/1.916¹¹², são a transcrição do título de transferência no registro imobiliário, a usucapião, a acessão e a sucessão hereditária.

O direito do promitente comprador não é propriedade. Esta poderá advir quando do exercício do direito do promitente comprador, que ao cumprir suas obrigações, tem direito de ver forçosamente pelo juiz a propriedade ser registrada em seu nome, se tiver registrado o contrato, conforme dispõe o artigo 1.225, inciso VII, do Código Civil (e antigo 530 do CC/1916).

Questão que foge ao conceito de proprietário, como visto, é o do 'promitente comprador', previsto no parágrafo 3º, do artigo 150, da Constituição Federal.

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

¹¹¹ Norma repetida no CC/2002 - Art. 1.371. O superficiário responderá pelos encargos e tributos que incidirem sobre o imóvel.

¹¹² Art. 676 do CC/1916 - Os direitos reais sobre imóveis constituídos ou transmitidos por atos entre vivos só se adquirem depois da transcrição, ou da inscrição, no Registro de Imóveis, dos referidos títulos, salvo os casos expressos neste Código.

VI - instituir impostos sobre:

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

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

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

A imunidade recíproca (prevista no artigo 150, inciso VI, alínea 'a'), extensiva às autarquias e fundações (como previsto no parágrafo 2º), não exonera o promitente comprador do imóvel, pertencente a uma dessas seis pessoas políticas, da obrigação de pagar imposto sobre o bem imóvel, o qual seria imune se não houvesse a promessa de compra e venda.

Não é todo promitente comprador que é contribuinte do IPTU, mas somente aquele de imóvel pertencente a uma das pessoas jurídicas de direito público interno, pois é exceção à regra trazida no artigo 150, parágrafo 3º, da própria Constituição. Não é direito real dado à tributação, por excelência, mas por previsão excepcional da Constituição.

Nesse sentido a Súmula 583 do STF prevê: “promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do IPTU.”

Vale lembrar que antigamente era vedada a tributação nessa hipótese, sendo determinado pelo Supremo Tribunal Federal, em sua Súmula 74, que: “o imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais”. Como manobra legislativa, foi realizada a revisão constitucional, não cabendo mais discussão.

c) Do usufrutuário.

Outro ponto de divergência que não podemos deixar de tratar é o direito do usufrutuário, que é “intransmissível, inalienável e tem natureza temporária” (FURLAN, 2004, p. 88). O usufruto é uma mera limitação da propriedade, mas não impede a venda. Quem tem o poder de disposição é o nu-proprietário e nele deve recair a incidência do IPTU, mesmo porque revela maior capacidade contributiva.

d) Do possuidor.

O possuidor é aquele que não tem o título jurídico que lhe assegure a propriedade, apenas tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes a ela, por isso há uma flagrante inconstitucionalidade da colocação, na posição de contribuinte, de quem não seja proprietário.

Nesse sentido,

não é a qualquer possuidor que se pode imputar a condição de contribuinte do IPTU. O ser possuidor-inquilino, o ser possuidor-comandatário e o ser possuidor-arrendatário não são fatos geradores do IPTU. Tampouco a posse injusta (vis, clam e precária). Por isso mesmo, infeliz, imprecisa, ambígua e incorreta a fórmula do CTN (o possuidor a qualquer título). (COELHO, 1982, p. 133)

Quanto à possibilidade de se cobrar do possuidor a qualquer título, o Superior Tribunal de Justiça¹¹³ já decidiu que o IPTU é tributo que deve ser pago pelo proprietário do imóvel, não pelo eventual cessionário ou locatário.

Há quem admita o possuidor como contribuinte do IPTU, porém

somente aquela posse de quem já é ou pode vir a ser proprietário é que autoriza a cobrança do IPTU. (...) De modo resumido, somente aqueles que detiverem a propriedade ou a firme intenção de adquirir a propriedade é que serão contribuintes do IPTU. Naqueles casos em que o titular do domínio direto não tiver a intenção de adquirir a propriedade, não pode ser considerado contribuinte do IPTU. (FURLAN, 2004, p. 223)

Ora, fazer depender o lançamento de uma análise subjetiva do caso (da intenção do possuidor de adquirir ou não a propriedade) é uma idéia equivocada da referida autora, pois o lançamento é, de acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, atividade administrativa *ex lege*, vinculada e obrigatória .

Exemplifica a autora com a posse do promitente comprador e do *possuidor ad usucapionem*, que merecem uma ligeira análise, pois como vimos, não é qualquer promitente comprador que pode ser considerado contribuinte do IPTU, mas somente aquele de imóvel de propriedade de pessoas jurídicas de direito público.

Quanto ao possuidor *ad usucapionem*, vale lembrar que (i) ele é mero possuidor (e por isso não pode ser considerado contribuinte); ou (ii) já atendeu aos requisitos para

¹¹³ REsp 685316/RJ, cuja ementa é a seguinte: TRIBUTÁRIO. IPTU. CONTRIBUINTE. POSSUIDOR POR RELAÇÃO DE DIREITO PESSOAL. ART. 34 DO CTN. 1. O IPTU é imposto que tem como contribuinte o proprietário ou o possuidor por direito real, que exerce a posse com *animus domini*. 2. **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.** (...) (grifamos)

usucapir o imóvel, sendo, neste caso, sua a propriedade, pois a sentença será declaratória do direito de propriedade (informando que o conteúdo prevalece sobre a forma). Desnecessária a previsão do possuidor, pois, neste caso, ele será o verdadeiro proprietário, ainda que não formalmente.

Nos casos de posse, Sacha Calmon (1982, p. 135) reconhece como contribuintes as pessoas que indiretamente possuem o bem (posse indireta – artigo 486 do CC/1916), citando os casos do nu-proprietário, o devedor anticrético, o comodante e o locador.

Porém, estes já são os proprietários, configurando mais uma vez a desnecessidade da previsão do possuidor a qualquer título como contribuinte.

Já o Superior Tribunal de Justiça¹¹⁴ entende que o legislador,

no exercício regulatório da competência constitucional que fora outorgada aos municípios, no que toca ao IPTU, delimitou que tal imposto poderá incidir sobre figura do proprietário do imóvel, ou quem venha a exercer sobre ele o domínio útil ou a posse, sendo que esta somente se puder ser considerada exteriorização da propriedade, ou esteja sendo exercida por quem se encontra na iminência de ser detentor do domínio. (...) Corolário desse entendimento é ter por inválida a eleição dos meros detentores de terras públicas como contribuintes do imposto.

Como demonstrado, limita a posse àquela que exterioriza a propriedade, coisa que o CTN não faz, alegando que

o preceito do CTN que versa a sujeição passiva do IPTU não inova a Constituição, 'criando por sua conta' um imposto sobre a posse e o domínio útil. Não é qualquer posse que deseja ver tributada. Não é a posse direta do locatário, do comodatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bem de terceiro, do usuário ou habitador (uso e habitação) ou do possuidor clandestino ou precário (posse nova etc.). **A posse prevista no Código Tributário como tributável é a de pessoa que já é ou pode ser proprietária da coisa.** (grifo nosso)

No entanto, qualquer pessoa pode vir a ser proprietária de bens, sob pena de se ver limitado o princípio da liberdade (garantia individual dos cidadãos). E se já é proprietário da coisa não há a necessidade de previsão da posse.

E mais, devemos lembrar que a aquisição da propriedade pelo possuidor pode se dar por decisão judicial, sem anuência do proprietário. Se para o legislador civil de 1916, quem edificava em terreno alheio perdia a edificação para o proprietário do terreno (artigo 547 do CC/1.916), fazendo valer a regra do direito civil de que o acessório siga o principal, nos dias atuais é diferente.

¹¹⁴ REsp 678.765 – MG.

Nesta situação, principal é a construção predial que serve de moradia às pessoas, fazendo cumprir a função social a que está submetida pela Constituição Federal. É nesse sentido que foi prevista a exceção à regra no parágrafo único, do artigo 1.255 do Código Civil de 2002¹¹⁵.

O possuidor que edificou em terreno alheio terá claras oportunidades de provar que custeou a edificação existente em terreno de terceiro, seja através de documentos, seja através de prova testemunhal.

Questão a ser resolvida é a das favelas já que na expressão de Sacha Calmon Navarro Coêlho (1.982, p. 141) o favelado expressa signo presuntivo de ‘incapacidade contributiva’. Há duas soluções:

- 1 - secciona-se o IPTU e não se cobra do favelado o predial urbano. Só o territorial do proprietário (que muitas vezes é o próprio Município, havendo confusão entre credor e devedor e extinguindo-se a obrigação); ou
- 2 - presume-se que o proprietário do terreno seja o proprietário dos mocambos e lance o tributo na totalidade (sobre o terreno e o prédio), em nome do proprietário do terreno.

Cabe lembrar que, sendo proprietário do terreno pessoa jurídica de direito público interno, nessa segunda hipótese, estaria protegida pela imunidade recíproca.

Só não será presumida a propriedade dos mocambos pelo proprietário do terreno se este comprovar perante a municipalidade que ajuizou ação reclamando a posse. Se nada fizer, entende-se que a construção foi por mera liberalidade e que por mera liberalidade o proprietário do terreno pagará o imposto predial urbano para os favelados.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (1982, p. 141) o Código Civil proíbe o seccionamento do IPTU, afirmando que “o lançamento do imposto territorial urbano – excluído o predial, este impraticável – haverá de ser aviado contra o proprietário do terreno favelado, certo que esta circunstância ser-lhe-á favorável, pois reduzirá o valor venal do imóvel”.

¹¹⁵ Art. 1.255. Aquele que semeia, planta ou edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as sementes, plantas e construções; se procedeu de boa-fé, terá direito a indenização. Parágrafo único. Se a construção ou a plantação exceder consideravelmente o valor do terreno, aquele que, de boa-fé, plantou ou edificou, adquirirá a propriedade do solo, mediante pagamento da indenização fixada judicialmente, se não houver acordo.

Porém, o Código Civil em nenhum momento proíbe o seccionamento, o que faz é uma presunção que, como vimos, é relativa de acordo com o artigo 545 do CC/1916.

Ainda enquanto se discute a reintegração de posse, entendemos dever o proprietário pagar o imposto sobre o território urbano de sua propriedade, mesmo que não possa usufruí-lo por motivo de terceiros.¹¹⁶

E nem se alegue que, na prática, a exclusão do possuidor como contribuinte, traz prejuízos de arrecadação se o proprietário não for localizado, pois resta a possibilidade de citação por edital e conseqüente penhora do imóvel¹¹⁷ (na verdade, o possuidor tem interesse em pagar o IPTU para comprovar a duração da posse e reclamar a usucapião).

e) Do fideicomisso.

O fideicomisso (ou substituição fideicomissária) é regulado no Código Civil de 2002 do artigo 1.951 ao 1.960, e pressupõe a existência de três partes – o fideicomitente, o fiduciário e o fideicomissário. O primeiro é o testador que, através da manifestação de sua vontade, institui o fideicomisso; o segundo é a pessoa que ficará na guarda e propriedade resolúvel dos bens fideicometidos até que ocorra a condição mencionada pelo testador fideicomitente; e o terceiro é a pessoa que, por último, receberá os bens fideicometidos.

O fiduciário será o contribuinte do IPTU, enquanto a condição ou tempo não ocorrer, pois é quem detém a propriedade do imóvel, de acordo como o artigo 1.953¹¹⁸. Ocorrendo a condição ou tempo previstos, a propriedade se transfere totalmente ao fideicomissário (que se torna verdadeiro proprietário), passando a responder pelo IPTU na posição de contribuinte.

f) Do credor anticrético.

Na anticrese, direito real de garantia, não se pode dizer que o credor anticrético configura a hipótese de incidência do IPTU, pois é mero possuidor que não desnaturaliza o

¹¹⁶ Tributação na pessoa do proprietário do terreno até mesmo como punição por não haver urbanizado o terreno de sua propriedade, fazendo cumprir assim a função social de seu imóvel.

¹¹⁷ Lei 8.009/90, Art. 3º. A impenhorabilidade é oponível em qualquer processo de execução civil, fiscal, previdenciária, trabalhista ou de outra natureza, salvo se movido: IV) para cobrança de impostos, predial ou territorial, taxas e contribuições devidas em função do imóvel familiar.

¹¹⁸ Art. 1.953. O fiduciário tem a propriedade da herança ou legado, mas restrita e resolúvel.

direito do proprietário. A anticrese é uma liberalidade do proprietário¹¹⁹, este sim é o contribuinte do IPTU (COÊLHO, 1982, p. 134).

Como demonstrado, a questão de quem pode figurar como contribuinte do IPTU é controversa e o Superior Tribunal de Justiça, no nosso entender, vem posicionando-se de forma incorreta. Como é caso de inconstitucionalidade, compete ao Supremo Tribunal Federal dar a palavra final, conforme artigo 102 da Constituição Federal.

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;

Assim, mantemos nossa interpretação com a expectativa de que o Supremo Tribunal Federal reveja o modo como a questão tem sido encaminhada para que a interpretação se dê em vista dos princípios de certeza e segurança jurídica, tão caros para o sistema jurídico tributário de um Estado Democrático.

Para possibilitar a tributação dos demais fatos previstos no CTN, Valéria Furlan (2004, p. 88) faz uma possível comparação entre os direitos tributários nos demais países, salientando que o direito francês estabelece como devedor do imposto, além do proprietário, o locatário, o ocupante a título gratuito e o usufrutuário ou enfiteuta (code general des impots, art. 1.424).

Porém, não devemos querer explicar o direito brasileiro fundamentando em direito estrangeiro quando as ordens jurídicas são diversas, sob pena de incorrer em fraude intelectual.

Na França e na Itália, não só o proprietário é contribuinte do IPTU, porém, a sistemática é diferente, pois no primeiro país, o tributo em questão tem natureza de taxa de habitação¹²⁰ (taxe d'habitation) e no segundo, é imposto sobre 'direitos imobiliários'

¹¹⁹ Mesma hipótese do comodatário, pois como cessionário do direito de uso, é possuidor por direito pessoal, e como tal não é contribuinte do imposto.

¹²⁰ Article 1408 - I. La taxe est établie au nom des personnes qui ont, à quelque titre que ce soit, la disposition ou la jouissance des locaux imposables. Toutefois, pour l'imposition mentionnée à l'article 1407 bis, la taxe est établie au nom du propriétaire, de l'usufruitier, du preneur du bail à construction ou à réhabilitation ou de l'emphytéote qui dispose du local depuis le début de la période de vacance.

(D. Lgs. 504/92, artigo 1, item 1), discriminação de rendas bem mais ampla, cabendo aí sim a previsão de mais estes contribuintes¹²¹.

Vale salientar que poderia haver um imposto sobre a posse mas de competência da União, instituído através da competência residual do artigo 154 da Constituição Federal, sem precisar de Emenda Constitucional.

Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Porém, contribuinte do IPTU, como desenhado no texto constitucional vigente, só poderá ser o **proprietário**. Em casos excepcionais, o enfiteuta (não por deter o domínio útil do terreno, mas por ser proprietário do prédio¹²²), o promitente comprador de imóvel pertencente a entidade imune, o nu-proprietário (pelo poder de disposição da coisa) e o fiduciário (que tem a propriedade plena enquanto dure, até repassar ao fideicomissário).

5.2 os responsáveis tributários no IPTU

Outra forma de sujeição passiva prevista no Código Tributário Nacional é a do responsável tributário.

O instituto da responsabilidade em matéria tributária merece maior atenção do que o dispensado pela doutrina e a jurisprudência, pois prevê a possibilidade de redirecionar a dívida tributária, inicialmente do contribuinte, à terceira pessoa, de forma originária (responsabilidade por substituição) ou derivada (responsabilidade por transferência).

Responsabilidade, em sentido comum, é a obrigação que se atribui a alguém de responder pelos próprios atos ou de outrem. No direito, a responsabilidade, em sentido

¹²¹ Art. 5 .- SOGGETTI PASSIVI 1. Soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario di immobili di cui all'articolo 2, ovvero il titolare sugli stessi di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa o non vi esercitano l'attività.

¹²² Igual situação acontecerá com o superficiário.

amplo, é a qualidade obrigacional que a lei atribui a alguém de dar, fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

No Direito Tributário, tem-se um sentido mais estrito da palavra, onde a responsabilidade é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é o contribuinte, mas que compõe a relação tributária diante do interesse do credor em receber seus créditos.

Como visto, a matéria da responsabilidade tributária é tema de justificada importância (devido ao aspecto econômico), visto que trata da imputação da obrigação de pagar tributo que, *a priori*, seria devido por outrem.

Merecem atenção redobrada as fórmulas jurídicas que determinam a expropriação do patrimônio particular em favor do Estado.

A responsabilidade tributária é instituto que visa a garantir a arrecadação do Estado para atender às necessidades sociais crescentes. Ocorre que, em nome do bem comum, não pode ser desprezada a técnica legislativa, o que, em acontecendo, acarretaria em inconstitucionalidade formal, por não corresponder ao veículo legislativo previsto constitucionalmente.

É bom ressaltar que tanto o “contribuinte” quanto o “responsável” só devem pagar por força de disposição legal, visto ser a relação tributária entre o Fisco e o sujeito passivo uma relação ‘*ex lege*’, e não por qualquer ato infralegal, conforme dispõem o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal¹²³ e o artigo 97 do Código Tributário Nacional¹²⁴.

O Código Tributário Nacional já prevê responsáveis para o IPTU de forma pessoal, como por exemplo, o adquirente do bem imóvel, de acordo com o disposto no artigo 130.

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

¹²³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

¹²⁴ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

O artigo determina para o caso em estudo, que se sub-roga na pessoa do respectivo adquirente, o crédito tributário relativo ao IPTU, salvo quando conste do título a prova de sua quitação, que pode se dar através de Certidão Negativa de Débito apresentada ao Registro de Imóveis.

Os terceiros, titulares de outros direitos (enfiteuse ou posse¹²⁵) que não a propriedade, poderão, no entanto, ser colocados na condição de “responsáveis tributários” (i) por substituição, sendo trazidos para o pólo passivo como devedores originários e surgindo, a obrigação diretamente contra eles, ou (ii) por transferência, quando da impossibilidade do recebimento da exação pelo contribuinte.

A necessidade do instituto da responsabilidade tributária deriva da dificuldade de a fazenda pública, por diversos motivos, fiscalizar o enorme número de contribuintes. Assim, com o objetivo de assegurar o recebimento do *quantum* devido, são determinadas pela lei pessoas obrigadas ao adimplemento da obrigação tributária surgida originariamente contra o contribuinte.

A responsabilidade tributária constitui-se na transferência, total ou parcial, da obrigação de pagar o tributo para outrem que não o contribuinte. Ela decorre da necessidade de o Fisco garantir o recolhimento do tributo, que pode tornar-se mais difícil quando apenas uma pessoa é considerada sujeito passivo.

Essa responsabilidade, considerando-se o aspecto temporal, pode acontecer tanto em relação a fatos geradores presumidos (futuros) bem como a fatos anteriores e momentâneos, e representa a transferência de responsabilidade de recolhimento do tributo para outrem, gerando um expressivo número de questões a serem abordadas.

Sobre a importância da previsão expressa do responsável, ressalta-se que

o responsável tributário jamais será presumido, mas deve ser expressa e literalmente mencionado na lei. (...) Só se pode atribuir, de modo expresse, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa se ela estiver vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”. (MIZABEL, 1982, p. 225)

¹²⁵ Salienta-se que, para o legislador pátrio, posse não é direito real.

Temos, pois, nos termos em que colocados no Código Tributário Nacional, que responsável é aquela pessoa, física ou jurídica, que, não tendo realizado o fato gerador (eis que, se o fizesse, seria contribuinte e não responsável), fica obrigada ao cumprimento da obrigação tributária principal em decorrência de disposição expressa da lei.

Entretanto, essas características não são suficientes para distinguir o responsável. O artigo 128 do Código Tributário Nacional estabelece outra condição para a eleição de terceiro, que não tenha realizado o fato gerador, como responsável tributário. Estabelece o referido dispositivo que este terceiro deve ser alguém vinculado ao elemento material, o que, por exemplo, não ocorre com o locador, mero possuidor a qualquer título.

Não cabe a argumentação de que o locatário estaria vinculado ao fato gerador do IPTU, já que, tendo a posse do bem imóvel enquanto perdure o contrato de locação, constituir-se-ia, tal circunstância, a teor do citado artigo 32 do CTN, em acontecimento capaz de ser catalogado como fato gerador do tributo. O raciocínio foi afastado pelo E. Superior Tribunal de Justiça¹²⁶ que se posicionou no sentido de que a posse tributária a que alude o artigo mencionado é a que exterioriza o domínio, não aquela exercida pelo locatário ou pelo comodatário.

Ademais, se a posse precária exercida pelo locatário ostentasse as características daquela mencionada no aludido artigo 32 do Código Tributário Nacional, já não seria este responsável e sim contribuinte, eis que ostentaria a condição de pessoa com relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador do tributo.

Portanto, destituída de fundamento de validade a lei municipal que contiver disposição instituindo a responsabilidade tributária do locatário do imóvel. Da mesma forma, não encontra respaldo jurídico perante o Fisco, com o objetivo de ver modificada a sujeição passiva pela obrigação tributária decorrente do IPTU, eventual cláusula existente em convenção particular que atribua a responsabilidade pelo pagamento desse tributo pelo locatário do imóvel, pois o discurso do artigo 123 do CTN (segundo o qual as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes) representa obstáculo insuperável.

¹²⁶ Recurso Especial nº 40240/SP, Relator o Ministro Garcia Vieira.

Neste sentido há reiteradas manifestações jurisprudenciais¹²⁷ dos nossos tribunais superiores consignando que o locatário é alheio à relação jurídico tributária, de modo que não cabe a ele nela figurar, seja como sujeito ativo, seja como passivo, nem na condição de contribuinte nem na de responsável.

5.2.1 o veículo legislativo adequado para estabelecer responsabilidade tributária

Sendo o tributo uma expropriação parcial do patrimônio das pessoas (físicas ou jurídicas), temos que levar em conta que não é qualquer mecanismo legislativo que está, pela Constituição Federativa do Brasil, autorizado a tratar de assunto de interesse nacional tão importante.

É do que se trata no presente caso, em que não se pode deixar nas mãos de uma minoria condições de fazer prevalecer sua voz que poderá estar baseada na vontade voraz do fisco em aumentar a arrecadação ou na maioria local de não responsabilizar determinado setor econômico da sociedade, conforme interesses locais¹²⁸.

A abordagem do tema se faz importante no contexto jurídico nacional atual, tendo em vista a busca cada vez mais intensa, do Fisco, de instrumentos assecuratórios de uma arrecadação mais eficiente e de meios que facilitem a fiscalização do cumprimento das demais obrigações tributárias, adotando-se muitas vezes a figura do responsável por substituição, de constitucionalidade duvidosa.

Sabe-se que é a Constituição que outorga competência aos entes políticos, prevendo qual o veículo legislativo adequado no tratamento de determinadas matérias.

Há muito se firmou o entendimento no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar.

Ocorre que as normas constitucionais não podem ser desarmônicas, precisando que seja feita uma interpretação sistemática. Sendo a imunidade uma limitação

¹²⁷ STJ: AgRg no AI n.º 508.796-RJ, REsp n.º 656.631-SP, REsp 124.300-SP e REsp 228.626-SP.

¹²⁸ Minoria, pois o quorum de aprovação é de maioria simples em contraposição da maioria absoluta exigida por lei complementar.

constitucional ao poder de tributar, embora o parágrafo 7º, do artigo 195, só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, "c", da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, inciso II ("Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa.

A lei complementar, nos moldes que a conhecemos hoje, surgiu com a Constituição de 1967, daí a recepção da Lei 5.172/66 (conhecida como Código Tributário Nacional) como se de natureza complementar fosse, pois a partir desta Carta Magna só Lei Complementar pode revogar seus dispositivos.

Com isso surgiu a teoria da hierarquia das leis, hoje superada¹²⁹, e a constatação de que o Código Tributário Nacional teria status de lei complementar. O Código Tributário Nacional foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição Federal de 1.988, pelo princípio da recepção (ADCT/88, artigo 34, parágrafo 5º), como lei complementar. Se a lei ordinária invadir área reservada à lei complementar, há afronta ao texto constitucional, sendo hipótese de inconstitucionalidade.

Como sabemos,

o nosso constituinte optou por abarcar no bojo da própria Constituição tanto as leis complementares quanto as ordinárias, determinando apenas que algumas matérias seriam disciplinadas pela lei complementar - e, portanto, sujeitas ao quorum qualificado - enquanto as demais poderiam ser objeto de lei ordinária. Neste contexto, tanto as leis complementares como as leis ordinárias buscam seu fundamento de validade diretamente no texto constitucional, o que implica dizer que não há propriamente uma hierarquia entre os dois tipos de lei. (PORTAS, 2003, p. 4)

A Constituição Federal de 1.967, no seu artigo 19, parágrafo 1º (inserido pela EC 01/69), previa: 'lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.'

Sem estabelecer o que eram "normas gerais", firmou-se o posicionamento de que se dividia em: (1) dispor sobre conflitos de competência e (2) regular as limitações

¹²⁹ Superada a teoria da hierarquia das leis pois a Constituição Federal determina o veículo legislativo próprio para cada matéria. Caso haja invasão da Lei Complementar em campo delegado à Lei Ordinária aquela sofre uma queda de status. Caso a Lei Ordinária trate de matéria delegada à Lei Complementar, a primeira se apresenta inconstitucional.

constitucionais ao poder de tributar.

Com a Constituição Federal de 1.988, a controvérsia foi desfeita, deixando claro que se trata de assuntos diferentes. Assim, em matéria tributária, de acordo com o artigo 146, cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e
- 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;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
 - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Por pertencermos a um Estado Federal, as entidades políticas são autônomas e tendo a Lei Maior outorgado competências distintas entre elas, forma-se, cada vez mais, uma legislação complexa. Assim, não se pode pretender uma autonomia absoluta em termos de legislação para os estados membros e municípios porque se tornaria um caos jurídico, sendo necessária uma legislação nacional.

A Lei Complementar serve para harmonizar as demais legislações, sendo necessária nos casos previstos na Constituição de forma expressa ou implicitamente quando depende dela para a sua maior atuação ou aplicação prática.

O mencionado veículo legislativo serve para circunscrever os exatos contornos da Lei Maior, para que o legislador ordinário não extrapole sua competência. A lei complementar é necessária para várias situações, sempre visando harmonizar a cobrança dos tributos, pois temos no Brasil mais de 5.500 municípios.

A questão está em saber se a matéria da responsabilidade tributária pode ser tratada por lei ordinária ou necessariamente tem de ser tratada por lei complementar¹³⁰.

Por ser o responsável um devedor de débito de outrem, há a necessidade de a matéria ser debatida e estabelecida em lei de âmbito nacional, aplicável em todo o

¹³⁰ O Ministro do STJ, José Augusto Delgado, em conferência proferida no I Congresso Internacional de Direito Tributário do Rio de Janeiro, dia 28 de abril de 2005, ressaltou a necessidade da matéria de responsabilidade tributária ser tratada por lei complementar por expressa ou implícita previsão constitucional no artigo 146.

território brasileiro de forma homogênea para impedir distorções. Esta norma é a lei complementar¹³¹ que trata de matérias muito importantes que só não vieram no corpo constitucional para não haver o engessamento de futuras modificações, mas que também não podem comportar constantes alterações através de um processo legislativo ordinário.

Poder-se-ia pensar que a matéria da responsabilidade tributária não necessita ser tratada por lei complementar, pois (1) iria de encontro à autonomia dos entes federados, no caso, os municípios e (2) por não estar prevista expressamente no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal de 1.988.

Primeiro (quanto à autonomia legislativa dos municípios), vale lembrar que é para as matérias previstas no artigo 30 da Constituição Federal.

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

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

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

IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual;

V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;

VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação pré-escolar e de ensino fundamental;

VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;

VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;

IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

Nos fixaremos nos três primeiros incisos, visto que são os pertinentes ao estudo. O inciso I trata da legislação sobre assuntos de interesse local, ou seja, daqueles de interesses peculiares ao município, que não podem ser aceitos como aqueles que dizem respeito a maiores garantias para o recebimento do crédito tributário.

No inciso II é prevista a autonomia municipal para suplementar a legislação federal e a estadual no que couber, o que quer dizer, onde haja competência concorrente dos entes federados, o que não é o caso.

¹³¹ Não basta estar previsto em lei complementar, pois esses terceiros devem estar relacionados com o fato gerador e ser selecionados pela lei municipal como responsáveis.

Já no inciso III prevê a competência municipal para instituição e arrecadação dos seus tributos. Ora, arrecadar é matéria administrativa e a competência de instituir é a potestade do município de estabelecer que uma vez ocorrido o fato gerador nascerá o dever tributário por parte do contribuinte, seu governado.

De acordo com Roque Antonio Carrazza (1997, p. 115) o conceito de autonomia fixou-se, em duas características essenciais: (i) provimento privativo dos cargos governamentais; e (ii) competência exclusiva no trato de assuntos de seu peculiar interesse.

Assim, a previsão dos responsáveis tributários serem tratados por Lei Complementar não afeta a autonomia municipal (artigos 29 e 30 da CF), pois estabelecerá apenas quem poderiam ser, permitindo a lei municipal escolher quem melhor lhe convier. ‘Os municípios não podem legislar sobre “normas gerais” relativas a seus tributos, mas podem regular quanto seja de seu peculiar interesse’ (BALEEIRO, 1970, p. 64).

A lei complementar está a serviço da Constituição e não da União Federal. Não há peculiar interesse que justifique de um só Município considerar como responsável pessoa que não será considerada como tal nos outros municípios.

Este veículo legislativo não pode obrigar aos legisladores das pessoas políticas; o que pode, e deve, de acordo com o artigo 146 da Constituição Federal, é dar orientação, definir os parâmetros, nunca tirando a autonomia municipal dada pela Constituição, mas facilitar a compreensão das normas constitucionais.

Por isso também a importância da norma geral tratar de responsabilidade tributária, conferindo tratamento igualitário em todos os municípios e para dar eficácia ao valor maior de segurança jurídica sendo fundamental, que os contribuintes estejam prevenidos com razoável antecedência de seus deveres tributários.

Segundo (quanto à matéria não estar prevista no artigo 146, inciso III, da CF/88), demonstraremos que o artigo traz sim a previsão de lei complementar para tratar sobre a matéria de responsabilidade tributária.

Vê-se claramente que compete à União estabelecer normas gerais em matéria tributária, devendo ser tratada em Lei Complementar. Normas gerais deverão ser previstas em lei nacional, como é o Código Tributário Nacional e que já prevê normas gerais em seu Livro Segundo, entre elas a responsabilidade tributária.

Vale lembrar que a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, mas ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados, nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e ainda observado o disposto no Código Tributário Nacional¹³².

Com isso, fica claro que o tributo vem se desenhando e sendo limitado desde a Carta Magna. A própria hipótese da matriz constitucional já determina os seus possíveis aspectos que formarão a hipótese de incidência da obrigação tributária.

Não há que se falar em perda de autonomia. E nem em inobservância do princípio federativo quando por questão até mesmo de justiça e segurança seja previsto em somente uma legislação, a nacional, quais serão os responsáveis. Imagine cada município, sendo mais de 5.500, prevendo uma pessoa diferente para responder pelo crédito tributário. Seria o fim da certeza e da segurança da tributação.

Observação óbvia mas sempre importante a se fazer é que devemos interpretar a lei, seja complementar ou ordinária, de acordo com a Carta Suprema e não esta de acordo com a lei.

Nesse sentido, a lei complementar tem como objetivo complementar a Constituição, 'quer ajuntando-lhe normatividade, quer operacionalizando-lhe os comandos. (...) A Lei Complementar é nacional e, pois, subordina as ordens jurídicas parciais' (COELHO, 2005, p. 102), federal, estadual e municipal.

Partindo da norma constitucional, o artigo 146, que se refere ao título VI (Da Tributação e do Orçamento), capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), seção I (Dos Princípios Gerais), prevê algumas das matérias sujeitas à lei complementar, quais sejam: III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Mas o que são normas gerais? O termo é amplo e, como relembra Leandro Paulsen (2004, p. 103), foi atribuído ao deputado Aliomar Baleeiro, como forma de acomodação necessária para a aprovação da atribuição de competência da União que se pretendia fosse ampla e sem a limitação contida no conceito de normas gerais, bastando que tivesse a feição de uma lei nacional endereçada ao legislador ordinário das três esferas tributantes.

¹³² Artigo 6º, do CTN: A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Por se tratar de questão de comum interesse dos Municípios, Estados e União há a necessidade de uma legislação uniforme para todos os entes públicos, sendo esta, a lei complementar.

Não pode um município considerar uma pessoa responsável e o outro município considerar outra pessoa responsável, pois dificultaria as relações empresariais tão necessárias ao desenvolvimento da sociedade e iria contra o valor da segurança jurídica.

O Livro II, 'arrola inúmeros institutos positivados como normas gerais. Que sejam lidos' (COELHO, 2005, p. 117). Todo o exposto no Livro II é o que o constituinte previu como necessário a ser tratado por lei complementar.

Esta é a idéia levada em conta pelo constituinte de 88 visto que o CTN é de 1966 e prevê em seus artigos 128 e seguintes a responsabilidade tributária. Era o que o constituinte tinha como normas gerais. Isto devido a uma interpretação sistemática, histórica e literal.

Pode-se visualizar que

a Constituição reserva às leis complementares o trato de vários dos temas de que se ocupa o Livro II do CTN (normas gerais de direito tributário), especialmente seus títulos I (legislação tributária), II (obrigação tributária) e III (Crédito tributário) [...] É de se entender, portanto, que a Constituição, ainda que de forma indireta, tratou da responsabilidade tributária, pelo menos para reservar à legislação complementar, com exclusão de qualquer outra, de hierarquia inferior, o estabelecimento de normas a propósito. (VILLELA, 2001, pp. 30 e 31)

Normas gerais são aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, informadores das leis que completarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas uniformemente em todo país, indiferentemente de regiões ou localidades.

Assim, a responsabilidade tributária é matéria compreendida no campo reservado à lei complementar, nos termos do artigo 146, item III, da Constituição Federal (MACHADO, 2003, p. 153).

Questão a saber é se as matérias a serem tratadas como normas gerais são taxativas ou exemplificativas. Defende Hugo de Brito Machado (1994, p. 17) que

para salvar o código e para fazer com que determinadas matérias que lá estão, que são extremamente importantes, continuem num diploma de nível de lei complementar, a melhor interpretação será no sentido de que a enumeração é exemplificativa e não taxativa. A palavra especialmente bem o diz.

O conceito de normas gerais é amplo e o termo “especialmente” não se confunde de forma alguma com “exclusivamente”. Mesmo que o instituto da responsabilidade tributária não venha previsto expressamente no artigo 146 não se pode pretender restringir a Constituição Federal.

O mencionado artigo fala em normas gerais de legislação tributária. Seria somente o título I do Código Tributário Nacional? Não, pois quando exemplifica o que seriam normas gerais, explicita na alínea ‘b’, a obrigação, o lançamento, a decadência, a prescrição, e o crédito tributário, que estão no título II do Código Tributário Nacional e abrange o capítulo V que trata da responsabilidade tributária.

Sobre prescrição e decadência já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal¹³³ no sentido de que só por lei complementar podem ser tratadas, declarando que o artigo 45 da Lei 8.212/91 que trata do prazo de 10 anos de prescrição para as contribuições previdenciárias é inconstitucional.

Se só a interpretação do inciso III não bastar para se concluir da necessidade de a responsabilidade tributária ser tratada por lei complementar, analisemos os pontos expressos como exemplificativos.

A alínea ‘a’ prevê Lei Complementar para a definição de tributos, [...], bem como em relação aos impostos discriminados nesta constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Dessa alínea se percebe a necessidade de lei complementar para tratar da responsabilidade tributária (pelo menos no que se refere aos impostos nominados) já que ‘contribuintes’ aqui têm sentido amplo, referindo-se ao sujeito passivo da obrigação tributária, que pode ser contribuinte em sentido estrito ou o responsável tributário, de acordo com o artigo 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Ora, como entender possível que a Norma Fundamental exija lei complementar para definir o contribuinte e que lei ordinária municipal o poderá desprezar e prever em seu lugar, por exemplo, um substituto tributário para responder originariamente pelo crédito tributário?¹³⁴ A lei municipal estaria, deste jeito, desviando a Constituição Federal.

Continuando na análise, a alínea ‘b’ prevê que cabe à lei complementar

¹³³ RE 148754-2/RJ.

¹³⁴ Esta questão foi também colocada por Condorcet Rezende, no I Encontro Internacional de Direito Tributário do Rio de Janeiro, dia 28 de abril de 2005.

estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: **‘obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária’**. (grifamos)

Quanto à interpretação dada à obrigação tributária na alínea ‘b’ do mencionado inciso, ressalta-se que abrange não apenas prerrogativas do Fisco, direitos de contribuintes, mas também os elementos fundamentais da obrigação, entre outros.

Como se sabe, os elementos fundamentais da obrigação são: material, temporal, quantitativo, territorial e “pessoal”. O último nos interessa, pois trata, além do sujeito ativo, também do sujeito passivo, seja na condição de contribuinte, seja na condição de responsável tributário.

Demonstra-se aqui, mais uma vez, a previsão constitucional de a matéria ser tratada por lei complementar.

Se não bastasse, dentro do livro II do CTN, que trata das normas gerais, está o título II que trata da obrigação tributária, prevendo, em seu capítulo V, a responsabilidade tributária para todos os tipos de tributos, e não só a impostos como é o caso da alínea "a", do artigo 146, da Constituição Federal.

Assim, analisando o artigo 146 da Lei Maior, de forma geral (caput), que remete ao livro II do CTN, ou de forma especial (alíneas) que remete ao título II do também livro II do CTN, temos que a responsabilidade tributária só pode ser tratada por Lei Complementar, pois só a ela foi delegada competência pela Constituição Federal.

O responsável “deve ser explicitamente indicado na lei que define o fato gerador” (TORRES, 2004, p. 254). Ora, pelo artigo 146, inciso III, da Constituição Federal esta lei é a Complementar. A lei ordinária do ente que irá instituir o imposto não deve fugir dos contornos que lhe dá a Constituição e a lei complementar. A lei ordinária instituidora do tributo pode até restringir o núcleo de incidência, mas nunca ultrapassá-lo.

As leis gozam de presunção de constitucionalidade, assim, deve-se buscar, até como forma de economia, a ‘interpretação conforme a Constituição’. No caso de várias significações possíveis deverá ser encontrada a que apresente conformidade com as normas constitucionais.

Só para argumentar, a utilização do artigo 128 do Código Tributário, que poderia ser usada para possibilitar a lei ordinária tratar da responsabilidade tributária, por prever que “**a lei** pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a

terceira pessoa,...” é sem fundamento e despido de interpretação lógico-histórico. (grifamos)

Primeiro, porque a lei, como já mencionado, deve ser interpretada de acordo com a Constituição, e não esta de acordo com a lei. A interpretação segundo a qual a Constituição, quando fala somente em lei está se referindo à lei ordinária (regra geral) e por isso quando o Código Tributário Nacional, no artigo 128, se refere à lei está na verdade se referindo à lei ordinária não merece atenção.

A um, porque esta interpretação só vale para a Constituição Federal e possui exceções; a dois, porque o CTN “nunca” preveria Lei Complementar, pois foi publicado em 1.966 e a lei complementar só foi prevista na Constituição Federal de 1.967, fato que importou na recepção do Código Tributário Nacional, originariamente lei ordinária, pela compatibilidade material, como lei complementar.

Segundo, porque não há lei complementar que preveja a possibilidade de suas normas serem alteradas por lei ordinária. E mais, só a Constituição Federal delega competência às leis, não podendo a Lei Complementar delegar competência à Lei Ordinária, pois as leis buscam seu suporte de validade diretamente da Constituição Federal.

A lei ordinária não pode afrontar a Lei Complementar nas matérias a esta reservada, pois não será o veículo legislativo próprio.

Esta previsão do artigo 128 do CTN é desnecessária porque disse o que não precisava ou porque disse em afronta à Carta Maior, o que acarretaria a inconstitucionalidade da lei que tratasse do assunto¹³⁵.

Ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho (2005, p. 105) que

a Lei Complementar é, por excelência, um instrumento constitucional utilizado para integrar e fazer atuar a própria Constituição. Sendo tal, a lei complementar jamais pode delegar matéria que lhe pertine, por determinação constitucional; tornaria flexível a nossa Constituição.

O Código Tributário Nacional (lei nacional) existe para explicitar a limitação da competência tributária da União, Estados e Municípios pela Constituição Federal. As normas devem ser interpretadas juridicamente mas através de uma compreensão histórica.

¹³⁵ Assim, as Leis Complementares 87/96, 114/02, e a 116/03, nos artigos em que delegam à lei ordinária a atribuição de responsabilidade a terceiros são inconstitucionais.

Assim, a única interpretação que se faz plausível é a de que a “lei” a que se refere o artigo 128 do Código Tributário Nacional é a mesma lei que trata do assunto. Ora, se a lei que trata do assunto passou a ter status de lei complementar pela sua recepção, a partir da CF/67, só por lei complementar pode ser modificada a partir de então.

Quanto ao artigo 97 do CTN de que somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I, do parágrafo 3º, do artigo 52, e do seu sujeito passivo, vem explicar que não cabe a normas infralegais. Não se deve interpretar como se fosse lei ordinária e sim a lei que for determinada pela Constituição Federal, que no caso se refere à Lei Complementar.

Por invasão à lei complementar, a quem cabe estabelecer normas gerais, em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária na forma do artigo 146, inciso III, alínea ‘b’, da Constituição Federal, é inconstitucional¹³⁶, o artigo 13 da Lei 8.620/93, pois, alterando as Leis 8.212/91 e 8.213/91, dispôs que: “o titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social”.

Conclui-se que os meros sócios só podem responder pelos tributos decorrentes de atos em que intervierem ou de omissões que lhes possam ser imputadas e não poderia o legislador ordinário ampliar a responsabilidade dos sócios, eis que abrangida pelo conceito de normas gerais em matéria de legislação tributária, sob reserva de lei complementar, sendo declarada a inconstitucionalidade da expressão ‘e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada’.

Mesmo em se tratando de débitos para com a Seguridade Social, a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, prevista no artigo 13 da Lei 8.620/93, só existe quando presentes as condições estabelecidas no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional¹³⁷.

Sobre a possibilidade de a lei imputar responsabilidade tributária por

¹³⁶ Tribunal Regional Federal da 4ª Região no AI 1999.04.01.096481-9/SC, rel. Juiz Amir Sarti, 1ª Turma.

¹³⁷ REsp 829518 / RS.

substituição, conforme artigo 150, parágrafo 7º da CF¹³⁸, vale recordar que a interpretação de que a Constituição Federal só requer Lei Complementar quando expressamente a ela se referir não é absoluta, pois o Supremo Tribunal Federal assim já se manifestou no caso dos artigos 150, inciso VI, alínea ‘c’ e 195, parágrafo 7º da Constituição, como visto anteriormente.

Ademais, não se teria por que precisar de Lei Complementar para tratar somente de substituição tributária no ICMS (modalidade de responsabilidade tributária prevista no artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “b” da CF), sendo mais uma razão para entender que toda a matéria de responsabilidade tributária deva ser tratada por lei complementar.

Lembremo-nos que

o fenômeno da substituição tributária consiste na formação de relação jurídica tributária entre o fisco e a pessoa que não é titular da situação tributada. O substituto assume o lugar do contribuinte, pois substituir é retirar a pessoa de determinado lugar para aí colocar outra. (RODRIGUES, W. P., 2004, p. 73)

E não se diga que a competência dos Estados de legislar concorrentemente sobre direito tributário daria legitimidade de preverem figuras novas de responsáveis. De acordo com o parágrafo 3º, do artigo 24, da Constituição Federal, inexistindo lei federal (entenda-se lei nacional) sobre normas gerais poderiam os estados exercer a competência plena, o que ocorreu com o IPVA. Mas, na hipótese, a União já prevê no Código Tributário Nacional figuras de responsáveis, não podendo o Estado ou os Municípios estendê-las ou criar novas.

Já a competência suplementar dos Estados (artigo 24, parágrafo 2º da CF) é só para atender suas peculiaridades não permitindo que preveja novos casos de responsabilidade tributária sujeitas a Lei Complementar por previsão da Constituição (artigo 146, inciso III). E note-se que os Municípios nem são citados neste artigo.

O que os legisladores municipais e estaduais querem é majorar os casos já previstos e desta forma incorrem em inconstitucionalidade, visto que a matéria compete à lei complementar.

Discorre Gilberto Echaluze Villela (2001, p. 69) que

¹³⁸ A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

justamente por integrar as referidas 'normas gerais' que a responsabilidade tributária terminou por restar sob reserva constitucional, resultando que somente uma lei complementar, da mesma hierarquia do Código, pode pretender modificações e, diferentemente do já disposto no CTN, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, como quer o art. 146, III, b, da Constituição Federal. Aliás, o referido comando da Lei Maior (de 1988) certamente decorreu do exame das matérias contidas no Livro Segundo do Código Tributário Nacional (de 1966), eis que discorre os assuntos lembrando os que estão postos na Lei Complementar: primeiro, fala em 'normas gerais', depois, em fato gerador, base de cálculo, contribuintes (no sentido de sujeito passivo em geral), obrigação tributária, lançamento, crédito tributário (destinado a referir todas as normas contidas no Título III do Livro Segundo), prescrição e decadência.

A Constituição Federal há de ser sempre interpretada, pois somente por meio da conjugação da letra do texto com as características históricas, políticas e ideológicas do momento, se encontrará o melhor sentido da norma, almejando sua plena eficácia (MORAES, A., 2003, p. 44). À uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe conceda de acordo com o princípio da máxima efetividade, não se podendo querer restringir o alcance da Carta Suprema.

Assim, os terceiros previstos no artigo 34 do Código Tributário Nacional, ou seja, aqueles que forem detentores do domínio útil¹³⁹ ou da posse a qualquer título do bem imóvel, só poderão responder pelo crédito tributário correspondente na condição de responsáveis tributários, e isso se estiverem previstos em Lei Complementar, conforme previsão constitucional no artigo 146.

Por todo o exposto, atrevemo-nos a afirmar que a posição firmada quase unanimemente na doutrina e na jurisprudência pátria, de que o instituto da responsabilidade tributária pode ser tratado por lei ordinária, está equivocada, como esperamos ter ficado demonstrado.

5.2.2 as modalidades de responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária, do modo previsto no Código Tributário Nacional, é imputada a terceiro, nos casos de infração (artigos 134 e 135) ou de aquisição, por estes, de patrimônio do contribuinte (artigos 130 a 133).

¹³⁹ Com o CC/2002 o superficiário não passou a ser contribuinte do IPTU, pois mesmo que preveja sua responsabilidade quanto aos pagamentos das taxas e impostos que recaiam sobre o imóvel como fazia também em referência ao enfiteuta, devemos salientar que tal legislação é ordinária e, como demonstramos, somente lei complementar pode tratar de responsabilidade tributária.

Quando ocorre infração, com culpa (artigo 134), a responsabilidade do terceiro é subsidiária, pois só responde nos casos de impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte nos atos em que intervier ou pelas omissões de que for responsável.

Já quando ocorre infração com dolo (artigo 135), a responsabilidade do terceiro é pessoal, mas não exclusiva, pois o contribuinte pode ter de responder de forma subsidiária ao terceiro, se assim quiser o legislador, conforme previsto no artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Art. 128. (...) a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifamos)

Como visto, o artigo 128 do Código Tributário Nacional prevê duas hipóteses de responsabilidade do terceiro: (1) responsabilidade pessoal do terceiro responsável, excluindo a responsabilidade do contribuinte; e (2) responsabilidade pessoal do terceiro responsável, prevendo responsabilidade subsidiária do contribuinte, total ou parcial da referida obrigação.

Quando ocorre aquisição pelo terceiro de todo ou parte do patrimônio do contribuinte, ao terceiro é imposta a responsabilidade, em regra, pessoal e integral¹⁴⁰, para impedir possível tentativa de fraude ao fisco através de conluio entre os participantes do negócio, fazendo com que o contribuinte não fique com patrimônio possível de honrar suas dívidas. Também é assim pela previsão do artigo 130 do CTN.

O terceiro só não responderá de forma pessoal, mas sim de forma subsidiária ao alienante, 'se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão', de acordo com o artigo 133, inciso II, do Código Tributário Nacional¹⁴¹.

¹⁴⁰ Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

¹⁴¹ II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

A imputação de responsabilidade pessoal a terceiro importa que o fisco não precise, uma vez configurada a hipótese, executar primeiro o contribuinte. Pode ajuizar a ação de execução fiscal diretamente contra o terceiro que tenha responsabilidade pessoal.

É certo que o Fisco pode executar objetivamente a obrigação tributária apenas verificando o não-recolhimento do tributo. Contudo, quanto ao responsável, faz-se necessário ao credor munir-se de prova inequívoca da responsabilidade, pois a responsabilidade tributária não tem como regra a objetividade.

Quanto ao artigo 134 do Código Tributário Nacional, é bom frisar que não se trata de responsabilidade solidária entre o terceiro e o contribuinte, e sim subsidiária. A responsabilidade solidária prevista no artigo é entre os terceiros responsáveis ali previstos. No caso do inciso VII, os sócios são solidários entre si de forma subsidiária ao contribuinte (sociedade).

A solidariedade se caracteriza por transferir aos devedores o risco da insolvibilidade, fazendo com que todo devedor solidário deva a obrigação por inteiro.

Fica claro assim que a responsabilidade tributária solidária existente é dos terceiros entre si (ou dos contribuintes entre si – caso do condomínio) e não entre o terceiro e o contribuinte. A solidariedade só existe no mesmo grau de sujeitos passivos, não sendo possível o uso do benefício de ordem.

Para colaborar com o aqui argumentado, veja-se o que dispõe o parágrafo 3º, do artigo 4º, da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, que trata da execução judicial para cobrança da Dívida Ativa.

§ 3º - **Os responsáveis**, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, **poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor**, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida. (grifamos)

A Lei de Execuções Fiscais¹⁴² prevê o chamado ‘benefício de ordem’ entre o terceiro responsável e o contribuinte. É lei especial e posterior ao Código Tributário Nacional, devendo por isso ser aplicada. Se há benefício de ordem, não há que se falar de responsabilidade solidária.

¹⁴² Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.

Porém, toda vez que o Código Tributário Nacional excluir o contribuinte do pólo passivo (como nos artigos 130, 136 ou 137), ou determinar a subsidiariedade do contribuinte (e não do responsável), não cabe aplicar o parágrafo 3º, do artigo 4º, da lei de execução fiscal.

Ocorre que nem para todos os casos de responsabilidade pode-se utilizar o benefício de ordem. Só naqueles em que a responsabilidade do terceiro é subsidiária à responsabilidade do contribuinte. Assim, o benefício de ordem só é utilizado para os artigos 133, inciso II, e 134 do CTN, e ainda para os casos previstos em leis especiais.

Assim sendo,

na sucessão imobiliária do artigo 130 do CTN dá-se a sub-rogação ou a substituição do contribuinte pelo sucessor, não se podendo admitir a solidariedade. Na sucessão empresarial do artigo 133 do CTN, também não se preceitua a solidariedade. Mas a responsabilidade do sucedido é subsidiária no item I e preferencial no item II. Por sua vez, a responsabilidade do sucessor é preferencial no item I e subsidiária no item II. O artigo 134 consagra, frente ao credor, a responsabilidade subsidiária dos responsáveis com relação à do contribuinte e solidária entre os responsáveis tributários, quando houver mais de um (sócios, administradores de bens de terceiros etc). (DERZI, 1982, p. 251)

Sobre a responsabilidade tributária solidária, nos moldes em que é tratada pela doutrina tributarista (sentido estrito), defende-se a sua não existência, tendo em vista que a solidariedade, que não comporta benefício de ordem, só é possível no mesmo nível de sujeitos passivos.

O artigo 124¹⁴³, inciso I, do Código Tributário Nacional trata de solidariedade apenas entre contribuintes, porque de acordo com o artigo 121, inciso II, do mesmo diploma legal, não há previsão de responsável tributário sem a expressa determinação legal. ‘Assim é que o art. 124, I, do CTN, não se refere a responsáveis tributários, mas só se aplica a contribuintes, em verdadeira solidariedade **paritária**’(DERZI, 1982, p. 233). (grifamos)

Só em duas oportunidades o Código Tributário Nacional consagra a solidariedade: a) entre contribuintes, no inciso I, do artigo 124; e b) entre responsáveis tributários, exclusivamente, no artigo 134.

O artigo 134 do CTN

¹⁴³ Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

cria uma obrigação solidária entre responsáveis tributários, e subsidiária com relação à do contribuinte. (...) Em verdade, não encontramos, no mesmo código, caso de responsabilidade solidária entre contribuintes e responsável tributário. Ou se prevê solidariedade entre contribuintes, no artigo 124, item I, ou entre responsáveis, no 134, exclusivamente. Entre contribuinte e responsável só se dá subsidiariedade a exemplo dos arts. 133 e 134. (COELHO, 1982, p. 244)

Assim, podemos concluir que só há dois tipos de responsabilidade tributária (estricto senso) no Brasil hoje:

- 1 – responsabilidade pessoal; e
- 2 – responsabilidade subsidiária.

Para os casos de responsabilidade tributária pelo pagamento do IPTU, conclui-se que as duas são viáveis.

6 CONCLUSÃO

Chegando ao termo deste estudo, consolidou-se nossa percepção de que certas alterações – especificamente no que concerne à tributação de imóveis urbanos – são necessárias no ordenamento jurídico, a fim de deixá-lo mais seguro e completo.

O direito tributário ganhou novo impulso na contemporaneidade, sendo imprescindível à aplicação de novos critérios em sua interpretação e pesquisa. As normas constitucionais, por expressarem valores caros à sociedade, devem cumprir essa função, limitando a atuação pública sobre o patrimônio individual e conferindo maior segurança ao sistema.

Como sói ocorrer com os institutos jurídicos, o IPTU, objeto de nosso trabalho, sofreu alterações desde o seu surgimento. No intento de tornar nossa análise tão precisa quanto possível, buscamos abordar o objeto não só do ponto de vista técnico, mas também a partir de seu aspecto histórico, observando que ocorreu alteração substancial na descrição material do imposto com vistas a simplificação.

Para entender a construção do tributo em questão, tivemos de analisá-lo a partir da Constituição Federal. Verificamos que todas as leis condicionam-se à Carta Magna, sendo válida – e desse modo jurídica – a norma elaborada e promulgada de acordo com ela, que determina o processo e o conteúdo da legislação.

Não se pode, então, ultrapassar os contornos conferidos pela Constituição. Certo é que, no nosso entendimento, quanto ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, há mais coerência nos dispositivos constitucionais do que na jurisprudência e na doutrina.

Estudando os princípios tributários da capacidade contributiva, da legalidade, do não confisco, do custo / benefício, da eficiência, da competência e da isonomia não encontramos qualquer óbice à nossa interpretação de que a norma constitucional impõe uma limitação ao sujeito passivo do imposto.

A opção entre as várias manifestações de capacidade contributiva é de competência exclusiva do legislador constituinte. Não pode o legislador infraconstitucional, por achar mais adequado ao princípio da capacidade econômica, ampliar a materialidade da hipótese de incidência tributária eleita pela Magna Carta.

Quando a Constituição Federal outorga competência para os municípios instituírem o IPTU, limita o poder tributário dessa pessoa jurídica. As limitações são constitucionais e não podem ser desrespeitadas, nem mesmo por lei complementar, que teria, de acordo com o inciso II, do artigo 146, da Constituição Federal, a função de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Pela fórmula da discriminação rígida das rendas tributárias, fica claro que não compete ao legislador infraconstitucional escolher quais fatos configurarão os elementos materiais dos impostos, já que os conceitos, quando utilizados pela CF para delegar poder impositivo aos entes, petrificam-se, impedindo arbitrariedades e protegendo as garantias fundamentais.

A legalidade é do tipo estrita e a tipicidade é cerrada, e tais conjugações acrescentam relevo ao primado da segurança jurídica, pois se não fosse assim, estaria desprotegido o contribuinte diante dos interesses arrecadatários.

É imperiosa a proteção do contribuinte. As limitações constitucionais ao poder de tributar não podem, em absoluto, ser desprezadas, inclusive a limitação representada pelos conceitos constitucionais, pois tais restrições condicionam o exercício do poder de tributar e correspondem a barreiras ao legislador infraconstitucional.

No momento de instituição do imposto, o ente deve observar a Constituição Federal e a Lei Complementar. Se não observar seus limites, será inconstitucional, cabendo ressaltar que a falta de lei complementar não prejudica o poder tributário do ente.

O valor principal assegurado com este pensamento é a segurança jurídica, protegendo os direitos fundamentais, como o patrimônio do particular, frente à arbitrariedade no exercício do poder de tributar, que deve ser limitado para preservar a subsistência dos cidadãos e das atividades econômicas desenvolvidas na sociedade.

Assim, a análise da exigência tributária passa a se pautar, fundamentalmente, na observância dos conceitos empregados pela lei, para identificar se o fato tributado estaria ou não compreendido nos conceitos empregados pelas normas superiores.

Sendo a competência dos municípios determinada pela Constituição, a ela deve limitar-se, não podendo o legislador ordinário fugir dos contornos estipulados pelo constituinte e alcançar riqueza não estipulada, por configurar flagrante inconstitucionalidade.

Os fatos típicos, previstos na norma constitucional, não podem ser ampliados pelo legislador, seja complementar, seja ordinário. Para instituir o imposto, o ente deve, observando o princípio da tipicidade, prever todos os elementos da hipótese de incidência. A descrição incompleta de um fato na hipótese não gera obrigação tributária.

Quanto ao elemento material da hipótese de incidência do IPTU, verificamos, a partir da Constituição Federal, ser o direito de propriedade, conceituado pelo legislador de 1.916 (Código Civil). Trata-se de um conceito jurídico determinado, pois apresentado no corpo da legislação e de conhecimento público e objetivo, não podendo ser confundido com posse ou domínio útil.

No que tange à enfiteuse, sabemos que, por se tratar de um direito real sobre coisa alheia, a amplitude dos poderes do enfiteuta, em prejuízo do proprietário, não retira deste a propriedade. É tão-somente um direito real limitado.

Em relação ao artigo 32 do CTN, que prevê como fato gerador do IPTU além da propriedade, o “domínio útil” ou a “posse” de bem imóvel por natureza ou por acessão física, é forçoso reconhecer que extrapolou a ordem constitucional então vigente, merecendo ser declarado inconstitucional. Pelo mesmo motivo, é incompatível o artigo 34 do Código Tributário Nacional com a Constituição Federal.

Assim, nos termos da Carta Magna, só se pode tributar a “propriedade” (seja predial e / ou territorial) e quem revele tal riqueza. A titularidade de qualquer outro direito real demonstra riqueza não prevista constitucionalmente como elemento material.

Tudo o que foi aqui exposto não afeta a arrecadação nem a inviabiliza. Ao contrário, tornar-se-ia mais simples sua aplicação, privilegiados os princípios da economicidade e da eficiência, pois a municipalidade não dependeria da constatação da existência de um possuidor a qualquer título ou detentor do domínio útil, bastando realizar o lançamento contra o proprietário (conforme o registro).

Há necessidade de simplificação do direito tributário, pois sua complexidade dificulta a fiscalização, aumentando as discussões judiciais e a sonegação fiscal. Nosso ordenamento jurídico deve primar pela simplificação, como instrumento de cidadania.

A relação jurídica de posse, tal como o domínio útil, não se confunde com a propriedade. Tanto uma como o outro, em realidade, não se aperfeiçoam sem que esta

última esteja conformada, notadamente quando o bem for imóvel. São independentes e não extinguem a propriedade.

A hipótese de incidência do IPTU, destarte, está confinada ao conceito jurídico de propriedade, cuja definição exclui outras relações jurídicas que, conquanto assemelhadas, não reservam aos sujeitos ativos nelas contemplados todos os direitos imanescentes ao domínio pleno.

Em resumo, o direito adequado ao ensejo da tributação é a propriedade e somente ela. No momento em que a Constituição Federal elege que materialidades devem ser tributadas, exclui aquelas que não devem sê-lo. Quando optou pela propriedade, conhecendo seu conceito e conteúdo desde o Código Civil de 1.916, rejeitou, por certo, outros fatos jurídicos.

Se pretendesse ver tributados os demais direitos reais e a posse, teria simplesmente utilizado a fórmula antiga, prevista antes da EC 18/65 – ‘imposto predial e territorial urbano’. Não teria se referido a imposto sobre a ‘propriedade’, ou teria utilizado outra denominação, ‘imposto sobre os direitos prediais e territoriais urbanos’ ou ‘imposto sobre direitos reais sobre prédios e terrenos urbanos’.

Se o propósito fosse o de alargar a hipótese de incidência, caberia promover a alteração da competência delegada aos municípios para ‘imposto sobre *direitos reais sobre imóveis* prediais e territoriais urbanos’ (termo utilizado pelo artigo 156, inciso II, da CF¹⁴⁴). Mas assim não procedeu o constituinte, tendo escolhido somente a propriedade como fato jurídico a ensejar a tributação pelo mencionado imposto.

A outorga de competência aos municípios para instituírem o IPTU é limitadora, não podendo assim ser instituído imposto sobre outro direito que não a propriedade, ainda que o Código Tributário Nacional, ao regular tal limitação, tenha extrapolado o conteúdo do termo constitucional e indicado como elemento material, fatos diversos. A Lei Complementar deve respeitar os exatos contornos definidos pela Constituição Federal quando da delegação de competência. Não pode inovar.

O IPTU, segundo mandamento constitucional, somente incide sobre a propriedade predial e territorial urbana. Possibilitar a tributação da posse a qualquer

¹⁴⁴ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de **direitos reais sobre imóveis**, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; (grifamos)

título ocasiona a quebra da normatividade da Constituição e da rigidez do sistema constitucional-tributário quanto à previsão das competências tributárias às pessoas políticas.

Afrontaria, outrossim, o princípio da capacidade contributiva e da igualdade. O primeiro, porque leva em consideração riqueza (valorada) de terceiro que não o possuidor, ou seja, do proprietário (o bem imóvel que pertence ao proprietário serve de base de cálculo para o imposto cobrado do possuidor). O segundo, por considerar como iguais sujeitos flagrantemente desiguais.

Como o contribuinte, de acordo com o artigo 128, do Código Tributário Nacional, deve ter relação pessoal e direta com o elemento material sendo este somente a propriedade, aquele será, somente, o proprietário.

Do exposto, esperamos ter demonstrado de forma detalhada a incongruência na interpretação que vê a possibilidade de colocar terceiros, que não o proprietário, na condição de contribuinte do IPTU.

Para captar os informes legislativos que formam a hipótese de incidência do IPTU é necessário considerar: a) a Constituição Federal, b) as Leis Complementares, c) as imunidades previstas na Constituição Federal, d) as leis municipais prevendo a tributação, e e) as leis que determinam o conceito e conteúdo dos institutos utilizados pela CF quando da delegação de competência tributária, em obediência ao artigo 110 do CTN. Devemos lembrar, por derradeiro, que a propriedade do solo não impossibilita que a propriedade do prédio seja de outrem. Assim, o enfiteuta será contribuinte do IPTU, não por ter o domínio útil do terreno, mas por ser proprietário do prédio. Com isso, poderão ocorrer dois lançamentos do IPTU: (I) para o proprietário do prédio e (II) para o proprietário do terreno.

Por outro lado, há necessidade de se estabelecer meios assecuratórios do recebimento do imposto o que pode se dar através da previsão da responsabilidade tributária. O enfiteuta e o possuidor poderão ser tidos como responsáveis tributários. Para isso, no entanto, precisam estar previstos em Lei Complementar (conforme inciso III, do artigo 146, da CF), devido à necessidade de a matéria ser tratada em tal veículo legislativo.

Sobre as modalidades de responsabilidade, vê-se que já há previsão no CTN da responsabilidade pessoal do adquirente do imóvel, pois o IPTU, como imposto real,

incide sobre o bem, e, de acordo com o artigo 130¹⁴⁵, persegue o novo proprietário (obrigação *propter rem*).

Poderá a Lei Complementar ainda fazer a previsão da responsabilidade subsidiária do possuidor a qualquer título, do enfiteuta, ou demais sujeitos, tendo em vista que responsabilidade solidária somente se dá entre sujeitos passivos de mesma classe.

Devemos ter uma posição constitucionalista, defensora das garantias e dos direitos individuais dos contribuintes, contrária a interesses eventualmente arbitrários do Estado fiscal, que age, às vezes, mais em função da arrecadação e menos de acordo com o bem coletivo.

Com esse objetivo, propomos a presente interpretação, de que, o conhecido IPTU, a partir da EC 18/65 e até os dias de hoje (Constituição Federal de 1967, artigo 25, inciso I, e Constituição Federal de 1988, artigo 156, inciso I), tem como elemento material a **propriedade** predial e territorial urbana.

Para assegurar maior clareza ao enunciado do imposto, sugerimos a utilização de dois “PP” na abreviatura (sigla) do imposto, passando a ser chamado de IPPTU, ressaltando, dessa forma, que o tributo recai tão-somente sobre a propriedade.

¹⁴⁵ 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.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALBUQUERQUE, Ana Rita Vieira. Da função social da posse: e sua conseqüência frente à situação proprietária. 1ª edição, 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.
- ALEXY, Robert. Teoria de los derechos fundamentales (trad. Ernesto Garzón Valdés). Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionais, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1970.
- _____. Direito Tributário Brasileiro. 11 ed. Atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BARROS, Wellington Pacheco, e Barros, Wellington Gabriel Zuchetto. A proporcionalidade como princípio do direito. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2006.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BOBBIO, Norberto. O Positivismo Jurídico: Lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 1995.
- _____. Teoria do ordenamento jurídico. 9ª ed. trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1997.
- BORGES, José Souto Maior. Obrigação Tributária: Uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 10 edição. São Paulo: Malheiros, 1997.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- COELHO, Fábio Ulhoa. Para entender Kelsen. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. Comentários ao Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro e Derzi, Misabel. Do IPTU. São Paulo: Saraiva, 1982.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado e Coêlho, Sacha Calmon Navarro. Do IPTU. São Paulo: Saraiva, 1982.
- DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. (trad. Nelson Boeira). São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Vol. I, São Paulo: Resenha Tributária, 1971.
- FERRAZ Jr., Tercio Sampaio. Teoria da Norma Jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- FURLAN, Valéria. IPTU. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.
- GOMES, Orlando. Direitos Reais. 16 edição. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- GONÇALVES, José Arthur Lima. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 1997.
- GUERRA FILHO, Willis Santiago. Processo Constitucional e Direitos Fundamentais. 4ª edição. São Paulo: RCS Editora, 2005.
- _____. Teoria da Ciência Jurídica. São Paulo: Saraiva, 2001.
- _____. Para uma Filosofia da Filosofia: conceitos de filosofia. Fortaleza: UFC, 1999.
- GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988. 10 edição. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. O Direito Posto e o Direito Pressuposto. São Paulo: Malheiros, 1996.
- GUIMARÃES, Aquiles Côrtes. Cinco Lições de Filosofia do Direito. 3ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.
- HARADA, Kiyoshi. Direito Municipal. São Paulo: Atlas, 2001.
- KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. (tradução de Luís Carlos Borges – 3ª edição) São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- LIMA, Maria Ednalva de. Interpretação e Direito Tributário: o processo de construção da regra-matriz de incidência e da decorrente norma individual e concreta. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- LIMA, Paulo B. de Araújo. Revista de Direito Administrativo FGV, Vol. 116, Rio de

Janeiro: FGV, 1971.

- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 23 edição. São Paulo: Malheiros, 2003.
- _____. Temas de Direito Tributário II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- _____. Comentários ao CTN (coord. Carlos Valder do Nascimento) 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. 19 edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- MENDONÇA, Cristiane. Competência tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1967 com a emenda nº 1, de 1969. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 14 edição. São Paulo: Atlas, 2003.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. Sistema Tributário da Constituição de 1969: Curso de Direito Tributário Vol. I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- NOGUEIRA, Johnson Barbosa. A Interpretação Econômica no Direito Tributário. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1982.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Financeiro: Curso de Direito Tributário. 2ª edição. São Paulo: ed. José Bushatsky, 1969.
- OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. A tipicidade no direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980.
- PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência. 6ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- _____. Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2006.
- PAULSEN, Leandro e Melo, José Eduardo Soares de. Impostos: Federais, Estaduais, e Municipais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenador). IPTU: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002.
- PIZOLIO, Reinaldo. Competência tributária e conceitos constitucionais. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

- PORTAS, Luciana Zechin. Leis complementares em matéria tributária: aspectos práticos atuais. São Paulo: Manole, 2003.
- PINTO, Fabiana Lopes; e Saliba, Ricardo Berzosa. Leis complementares em matéria tributária: aspectos práticos atuais. São Paulo: Manole, 2003.
- RODRIGUES, Sílvio. Direito Civil: direito das coisas. volume 5. 22 edição atualizada. São Paulo: Saraiva. 1995.
- RODRIGUES, Walter Piva. Substituição Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- SANTOS, Manoel Lourenço dos. Direito Tributário. 3ª edição. Rio de Janeiro: FGV, 1970.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A função fiscal. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- _____. Ensaios e Pareceres de Direito Tributário Material. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- SIDOU, J. M. Othon. Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 9ª edição. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.
- SILVA, Américo Luís Martins da. A Execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.
- SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 24 edição. São Paulo: Malheiros, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 11 edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- VILLELA, Gilberto Echaluz. Responsabilidade Tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.
- XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002.
- ZILVETI, Fernando Aurélio. Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1967.

- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1946.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BRASIL. Código Civil de 2002. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BRASIL. Código Civil de 1916. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BRASIL. Lei de Execução Fiscal. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BRASIL. Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/73). São Paulo: Saraiva, 2004.