XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

LUCAS BEVILACQUA CABIANCA VIEIRA

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-796-0
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O CONPEDI, através do GT Direito Tributário e Financeiro II, cumpre uma vez mais papel de destaque no fomento e avaliação da pesquisa jurídica aplicada à tributação e às finanças públicas, respectivamente. Nessa edição tivemos a satisfação de avaliar artigos interdisciplinares que conseguiram estabelecer uma ponte com as ciências das finanças, contábeis e econômicas; o que fundamental para a construção e avaliação de políticas públicas adequadas à realidade brasileira.

No que respeita propriamente à tributação os trabalhos avaliados podem ser divididos em três grupos: tributação da propriedade imobiliária, tributação sobre o consumo e, ao final, tributação sobre a renda. Nessas diferentes bases econômicas de incidência questão reinante foi quanto à justiça fiscal na tributação onde predominaram questões atinentes à progressividade da tributação.

Aspecto não menos importante que teve abordagem de igual relevância foi quanto à segurança na tributação considerando, sobretudo, o sistema de "precedentes à brasileira" que vigora em nossos Tribunais Superiores; o que concebido para racionalizar e propiciar segurança jurídica vem ocasionando instabilidade e imprevisibilidades nas relações jurídicas travadas.

Os desafios de (in)justiça fiscal e (in)segurança jurídica na tributação são campos férteis para o desenvolvimento da pesquisa jurídica devendo a academia apresentar respostas para tais questões com vistas a alcançar-se um melhor ambiente econômico aos investimentos privados e, simultaneamente, concepção e execução de políticas públicas a promover a efetiva redução das desigualdades sociais e regionais.

Muito nos orgulha ter tido a oportunidade de ter participado de debates da maior profundidade; revelando que se depender de pesquisa, reflexão e proposição em matéria tributária e financeira estaremos sempre contribuindo para o progresso do direito e das relações entre o Estado e a sociedade.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - UFG

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

ASPECTOS CONTROVERTIDOS DO IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO: A POSSE COMO FATO GERADOR DA EXAÇÃO

CONTROVERTED ASPECTS OF URBAN TERRITORIAL PREDIAL TAX: POSSESSION AS A TRIGGERING FACTOR OF THE TAX

Camila de Almeida Miranda [1]
Thiago Barbosa Neumann [2]

Resumo

O Imposto Predial e Territorial Urbano representa uma fonte significativa de arrecadação para os municípios. Todavia, existe uma dicotomia entre Constituição e Código Tributário Nacional no que diz respeito ao sujeito passivo do IPTU. O objetivo deste trabalho foi, portanto, demonstrar a possibilidade de a posse ser considerada fato gerador do imposto. Utilizou-se como procedimento metodológico a pesquisa bibliográfica do tipo exploratória e pesquisa documental, além de apresentar também a posição da jurisprudência sobre o tema.

Palavras-chave: Direito tributário, Iptu, Proprietário, Possuidor

Abstract/Resumen/Résumé

The Land and Urban Tax is a significant source of revenue for the municipalities. Howevert, there is a dichotomy between the Constitution and the National Tax Code with respect to the taxpayer of the IPTU. The objective of this work was, therefore, to demonstrate the possibility of possession being considered taxable event. The methodological procedure used was exploratory bibliographical research and documentary research, as well as presenting the position of jurisprudence on the subject.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax law, Ipt, Owner, Possessor

[1] Graduada em Direito pela FADIVALE; Mestre em Gestão Integrada do Território pela UNIVALE; Advogada coordenadora do Núcleo de Prática Jurídica da UNIDOCTUM de Teófilo Otoni, MG; Professora Universitária.

[2] Graduado em Direito pela UFV; Pós-Graduado em Direito Tributário pela FGV; Advogado militante; Procurador jurídico do Município de Teófilo Otoni, MG; Professor Universitário.

INTRODUÇÃO

Analisando as fontes de custeio estatais e a atividade de tributação como um todo, destaca-se o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), nos dias atuais, como uma importante fonte de arrecadação para os municípios. Todavia, o referido tributo possui diversas questões polêmicas e controvertidas, a exemplo da antinomia entre Constituição da República e Código Tributário Nacional sobre quem seria o sujeito passivo da obrigação, se apenas o proprietário ou também o possuidor.

O objetivo do presente trabalho é debater algumas questões sobre a posse como fato gerador da exação, buscando os posicionamentos da legislação, doutrina e jurisprudência sobre o tema. O problema que norteia a pesquisa pode ser sintetizado na seguinte indagação: a posse pode ser considerada fato gerador da exação do Imposto Predial e Territorial Urbano? Utilizou-se, como procedimento metodológico, de pesquisa bibliográfica do tipo exploratória e pesquisa documental, além de apresentar a visão jurisprudencial que elucida a questão.

Este artigo foi dividido em 3 capítulos, além desta introdução. O primeiro traçou um panorama geral dos tributos e princípios aplicados ao Direito Tributário. O segundo abordou o conceito, a previsão legal e a visão da doutrina sobre quem é o sujeito passivo do Imposto Predial e Territorial Urbano e explicou até que ponto a posse pode ser um legitimador para a cobrança do imposto. Já o terceiro apresenta a posição da jurisprudência e algumas considerações críticas sobre o tema. Ao final foi apresentada uma conclusão que não buscou esgotar a temática, mas sim, refletir sobre tudo o que foi exposto.

1. VISÃO GERAL DOS TRIBUTOS E PRINCÍPIOS APLICADOS AO DIREITO TRIBUTÁRIO

A necessidade do Estado de arrecadar para os cofres públicos não é algo recente na história da humanidade, daí a necessidade de uma legislação assegure o poder de tributar ao Poder Público, mas também o limite, evitando abusos em relação ao contribuinte. As receitas tributárias visam o custeio da máquina pública e, a título de exemplo, a efetivação dos direitos sociais previstos no artigo 6º da atual Carta Magna. Entretanto, o exercício do poder de tributar não se concretiza aletoriamente e sem regras, pois segue às raias das garantias individuais dos contribuintes.

O objeto do Direito Tributário, é, portanto:

> O de regular o relacionamento entre Estado e contribuinte, tendo em vista o pagamento e o recebimento do tributo. Certos autores dizem que o Direito Tributário regula uma parcela da atividade financeira do Estado, qual seja a de receber tributos. Esta é uma visão autoritária e estática. Em verdade, o Direito Tributário regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos e regula os deveres e direitos dos contribuintes, isonomicamente (COÊLHO, 2016, p.30).

Partindo desta necessidade de limitar o poder de tributar do Estado, de modo a resguardar os direitos dos cidadãos contribuintes, sem, contudo, deixar de reconhecer seus deveres, a Constituição da República dedicou um título inteiro para tratar da tributação e do orçamento.

A Carta Política apresenta os tipos de tributos reconhecidos no nosso ordenamento jurídico conforme a teoria pentapartida, reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, qual sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições.

Apresenta, ainda, as matérias tributárias que devem ser estabelecidas por lei complementar e qual imposto cabe a cada ente da federação. Para a União couberam os Impostos de Importação e Exportação, Imposto de Renda, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações de Credito, Câmbio e Seguro, além do Imposto sobre Grandes Fortunas, ainda não regulamentado.

Aos estados compete cobrar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD, e aos municípios restou previsto o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPVA, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI.

Um dos pontos mais importantes, contudo, diz respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar estabelecidas nos artigos 150 e 151 da Constituição Federal. Sobre o conceito de poder de tributar:

> Conquanto a expressão poder de tributar pareça indicar “força de comando” ou “poder de mando”, não é essa a melhor exegese que se deve fazer da fatia da soberania financeira, intitulada por alguns de “soberania fiscal”. O *poder de tributar* é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo. Se há em seu emprego uma parcela de força, ela se mostra institucionalizada, dotada de juridicidade (SABBAG, 2017, p.58).

Estes limites ao poder de tributar são reconhecidos pela doutrina como sendo princípios e imunidades. Sobre a importância dos princípios:

> Aliás, em muitos casos, como já se viu, servem esses princípios como verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte contra a força tributária do Estado, assumindo a postura de nítidas limitações constitucionais ao poder de tributar. Nessa toada, "consoante a jurisprudência firmada pelo STF, o poder que tem o Estado de tributar sofre limitações que são tratadas como cláusulas pétreas" (SABBAG, 2017, p.61).

Cumpre ressaltar que não existem princípios apenas previstos na seção com este nome da Carta Magna, já que é possível encontrar muitos outros espalhados ao longo do texto constitucional e que merecem igualmente reconhecimento e importância.

As imunidades são necessárias para materializar direitos fundamentais previstos no próprio texto constitucional, a exemplo da liberdade de exercício da crença religiosa, pleno exercício dos direitos políticos, acesso à educação, por meio de livros e revistas e acesso à cultura como um todo, dentre outros. São situações práticas que em que o Fisco não poderá cobrar tributos de determinados entes.

Serão abordados, contudo, apenas os principais princípios do texto constitucional, com a finalidade de esclarecimento da conceituação deles, já que eles se relacionam com o IPTU, tema principal deste trabalho.

O princípio da legalidade esclarece que os entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) não podem instituir ou majorar tributos sem que lei estabeleça. É preciso esclarecer que aqui faz-se referência à lei ou instrumento normativo com força de lei, a exemplo de medida provisória.

Tal princípio não é novo no ordenamento jurídico brasileiro:

> No Brasil, desde a Constituição Republicana de 1891, vem sendo consignado o princípio da prévia instituição legal do imposto (art. 72, § 30). A própria Carta outorgada de 1824, em seu art. 36, § 1o, prescrevia a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados sobre impostos (HARADA, 2017, p.421)

Noutro giro, o princípio da anterioridade determina que os tributos instituídos só poderão ser cobrados do contribuinte a partir do exercício financeiro seguinte, que no Brasil coincide com o dia 1º de janeiro do próximo ano. A doutrina esclarece:

> Para dar maior segurança jurídica aos contribuintes, a CF/88 estabelece que, além de a lei tributária não poder alcançar fatos ocorridos antes de sua vigência, a mesma também não pode, em regra, tributar fatos ocorridos no mesmo exercício de sua

> publicação. Textualmente, afirma-se ser vedada a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (CF/88, art. 150, III, *b*). A limitação alcança, em princípio, todo e qualquer tributo, ressalvados apenas aqueles que a Constituição excepciona expressamente (MACHADO SEGUNDO, 2018, p.81).

O princípio supra mencionado assume contornos importantes para que o contribuinte não sofra invasão patrimonial sem estar preparado. Portanto, "esse princípio da anterioridade constitui, a nosso ver, uma garantia fundamental, insusceptível de supressão via emenda constitucional (HARADA, 2017, p.424).

Além da anterioridade de exercício, já mencionada, ainda se desdobra a anterioridade nonagesimal, que determina que, além de só poder ser cobrado no próximo exercício, é necessário que tenha decorrido 90 dias entre a instituição e cobrança do tributo. Nota-se, então que "o princípio da anterioridade tributária é inequívoca garantia individual do contribuinte, implicando que sua violação produzirá irremissível vício de inconstitucionalidade" (SABBAG, 2017, p.95).

O princípio da isonomia e a capacidade contributiva determina que contribuintes que estejam em uma situação igual devem ser tratados igualmente pelo Fisco. Assim:

> O princípio genérico da igualdade de todos perante a lei está inscrito no art. 5o da CF. O princípio específico da igualdade de todos perante o Fisco é uma decorrência natural do princípio genérico, mas os constituintes de vários países julgaram necessária a inserção desse princípio tributário nas Constituições promulgadas após o advento da Revolução Francesa (HARADA, 2017, p.425).

Quanto à capacidade contributiva, pode-se se dizer que ela é uma materialização da isonomia, buscando-se critérios mais justos, seletivos para o pagamento de determinados impostos. Características pessoais do contribuinte devem ser levadas em consideração quando forem estabelecidas alíquotas, sendo que cabe a progressividade das mesmas para quem tem maior renda ou um determinado bem localizado em área nobre da cidade. Portanto:

> A capacidade contributiva não constitui apenas um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias (PAULSEN, 2017, p.69).

Sabbag completa:

> Daí se dizer que o legislador infraconstitucional, ao pretender realizar o princípio da isonomia tributária – e o decorrencial postulado da capacidade contributiva (...),

> deverá levar em consideração as condições concretas de todos aqueles envolvidos (cidadãos e grupos econômicos), evitando que incida a mesma carga tributária sobre aqueles economicamente diferenciados, sob pena de sacrificar as camadas pobres e médias, que passam a contribuir para além do que podem, enquanto os ocupantes das classes abastadas são chamados a suportar carga tributária aquém do que devem (SABBAG, 2017, p.141-142).

No que diz respeito ao princípio da vedação ao confisco, ele "proíbe que a tributação seja estabelecida em patamar exorbitante a ponto de o bem tributado inviabilizar o exercício de atividade econômica (MAZZA, 2015, p.300).

Ora, a atividade de tributação por parte do Estado não pode inviabilizar que o particular acumule e tenha patrimônio. Cobrar tributos de forma que o contribuinte tenha que abrir mão dos seus bens para adimplir com a obrigação de pagar representaria uma modalidade de confisco, proibida pela Constituição da República.

A par desse conjunto de garantias axiológicas positivadas e dispostas no texto constitucional, é imperioso firmar o pressuposto de que o exercício do poder de tributar deve ocorrer nos limites constitucionais, sobrelevando a partilha de tal poder de tributar pelo legislador constituinte com a divisão das competências tributárias entre os entes federativos em rol taxativo, ao qual ficam adstritos.

Neste particular, compete aos municípios instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana. Ora, mas o que é a propriedade predial e territorial urbana? Quais são os limites objetivos e subjetivos da relação obrigacional tributária? Quais são os lindes do fato gerador? Considerando o princípio da legalidade e o rol taxativo de distribuição de competência tributária a interpretação do texto constitucional deve ser literal? São respostas a estas perguntas que serão perquiridas e alcançadas ao longo deste artigo. Respondê-las é, sobretudo, um esforço cívico para contribuir na elucidação e concretização da ideia de justiça tributária em matéria de IPTU. Passaremos em seguida para o estudo objeto específico de estudo deste trabalho.

2. PREVISÃO LEGAL E POSIÇÃO DOUTRINÁRIA SOBRE O IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO

O Imposto Predial Territorial Urbano encontra previsão no art. 156, I, da Constituição da República (CR1988) e art. 32 e seguintes, do Código Tributário Nacional (CTN). Quanto ao sujeito ativo, relacionado com a competência constitucional para instituir o tributo, já mencionada no capítulo anterior, "caberá aos municípios, mediante a edição de lei ordinária

municipal, a instituição do IPTU. Em outras palavras, ao Município em que estiver localizado o bem imóvel caberá a instituição do IPTU" (SABBAG, 2017, p.141).

Devido ao fato de possuir a competência tributária cumulativa entre estados e municípios, conforme dito anteriormente, caberá ao Distrito Federal, também, a instituição do IPTU. Nos territórios federais, se for o caso, o mesmo tributo será instituído pela União, conforme previsão da Carta Magna.

Cumpre lembrar que, o IPTU só será cobrado de imóveis localizados na zona urbana do município. Se, ao contrário, os mesmos estiverem localizados na zona rural, o imposto cabível será o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Sobre o conceito de zona urbana:

> Os imóveis tributados são aqueles situados na zona urbana do Município. Para a definição de zona urbana, o CTN adotou o critério geográfico. Assim, zona urbana é aquela definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de 2 (dois) dos melhoramentos públicos referidos no § 1º, do art. 32 do CTN (HARADA, 2017, p.535).

As melhorias mencionadas pelo CTN são, segundo previsão do art. 32, § 1º são: meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais, abastecimento de água, sistema de esgotos sanitários, rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar, escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Lembrando que o art. 32, § 2º diz ainda que: "a lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior" (BRASIL, 1966).

Quanto aos princípios tributários mencionados no capítulo anterior aplicados ao IPTU, destacam-se: legalidade (já que ele obrigatoriamente deverá ser instituído por lei ordinária municipal), isonomia (cabendo ao Fisco tratar de forma igual contribuintes que se encontram na mesma situação), progressividade (já que pode ter alíquotas progressivas conforme o uso e localização do imóvel, além de servir como forma de obrigar o proprietário a cumprir com a função social do imóvel urbano), capacidade contributiva (que nada mais é do que uma materialização da progressividade) e vedação ao confisco (como qualquer tributo, o IPTU não deve ser cobrado de forma que faça com o que o contribuinte perca seu patrimônio para adimplir com o pagamento).

Ainda sobre as características do IPTU:

> O IPTU é considerado um imposto real, porquanto considera a propriedade de um imóvel isoladamente, e não riquezas que dimensionem a possibilidade atual de o contribuinte pagar tributo. Mesmo assim, a Constituição expressamente autoriza sua progressividade tanto por razões meramente arrecadatórias ou fiscais como para fins extrafiscais. O art. 156, § 1o, com a redação que lhe deu a EC 29/01, autoriza a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, bem como a sua seletividade, de modo que tenha alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso. Já o art. 182, que cuida da política de desenvolvimento urbano, faculta ao Município exigir do proprietário de terreno urbano que promova seu adequado aproveitamento, sob pena de parcelamento ou edificação compulsórios, IPTU progressivo no tempo e desapropriação, razão pela qual os proprietários de terrenos urbanos pagam mais IPTU que os proprietários de casas, embora o valor venal dessas com seus terrenos seja muito superior ao daqueles (PAULSEN, 2017, p.321-322).

A controvérsia reside no sujeito passivo do imposto, já que há divergência entre a previsão da CR, que trata apenas da propriedade como fato gerador da exação, conforme se lê no art. 156: "Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana"; (BRASIL, 1988), e do CTN, como se verifica:

> Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município (BRASIL, 1966).

E reforça dizendo que: "Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (BRASIL, 1966). Sobre o conceito de propriedade, proprietário e seus direitos, à luz do disposto no artigo 110 do CTN, busca-se amparo na legislação civilista que o define como "Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha" (BRASIL, 2002).

Portanto, "(...) o núcleo da hipótese de incidência do IPTU é o direito real da pessoa e não a coisa" (COÊLHO, 2016, p.330).

Ainda sobre a propriedade:

> (...) insta assegurar que a propriedade não se confunde com a locação. O locatário, embora possuidor, não se enquadra nem como contribuinte, nem como responsável tributário do IPTU, distanciando-se do art. 34 do CTN. Assim, mostra-se como pessoa estranha à relação jurídico-tributária adstrita ao referido imposto, haja vista não possuir o chamado animus domini. O locatário é um mero detentor de coisa alheia, daí não ser parte legítima, no plano processual, para impugnar um lançamento do IPTU, faltando-lhe legitimidade ativa. Aliás, na mesma linha de raciocínio, o proprietário do imóvel – e não o locatário! – será o legitimado ativo para postular a repetição de indébito do IPTU. Com efeito, a definição legal do

> sujeito passivo (art. 34, CTN) prevalece sobre qualquer estipulação contratual que determine que terceiro arcará com o pagamento de IPTU, pois a referida avença não é oponível à Fazenda (art. 123, CTN) (SABBAG, 2017, p.1143).

Sobre o titular de domínio útil (no regime da enfiteuse) "ficará obrigado a satisfazer os impostos e ônus reais que gravam o imóvel (art. 682 do antigo Código Civil), o que também caberá ao superficiário na forma do artigo 1.371 do Código Civil vigente" (PAULSEN e MELO, 2016, p.366). Assim denota-se que o titular do domínio é aquele que exterioriza o *animus domini,* vale dizer, aquele que conserva um conjunto de poderes e direitos de utilização e disposição sobre um bem e age como dono nos limites da enfiteuse.

Neste aspecto não é demais lembrar que o artigo 2.038 do CC/2002, não obstante proibir a constituição de novas enfiteuses, manteve vigente os dispositivos do CC/1916 na disciplina da matéria enquanto perdurarem a enfiteuses já constituídas antes da nova legislação. Assim, passados mais de quinze anos do início da vigência do CC/02, por mais distante que pareça a discussão sobre o domínio útil como fato gerador do IPTU, ainda é uma realidade a ser considerada e importante para muitos municípios brasileiros.

Já o possuidor é todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade na forma do art. 1.196 cumulado com art. 1.228, todos do Código Civil. Para Alexandre Mazza, segundo sua interpretação do Código Tributário Nacional, o tributo só poderia ser cobrado do possuidor, quando esgotadas as tentativas de cobrança contra o proprietário, nestes termos:

> Contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel. Sendo inviável cobrar o tributo do proprietário, então o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título responde pela dívida tributária. É que o art. 34 do CTN menciona como contribuintes, sucessivamente, o dono do imóvel, o titular do domínio útil e o possuidor, estabelecendo verdadeiro benefício de ordem em favor destes últimos, que somente poderão ser acionados para quitação da dívida na hipótese de restarem frustradas as tentativas, por parte do Fisco, de cobrança junto ao proprietário (MAZZA, 2015, p.542).

Harada completa apresentando sua visão que legitima o entendimento de cobrança do IPTU do possuidor:

> A Constituição se refere a imposto sobre a *propriedade* predial e territorial urbana, isto é, sobre a propriedade imobiliária (art. 156, I). Por isso, alguns autores acoimam de inconstitucional a parte final do art. 32 do CTN que inclui na definição do fato gerador a "posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física". De fato, a propriedade distingue-se da posse, quer quanto à forma de aquisição, quer quanto aos efeitos, muito embora tenham alguns pontos em comum (arts. 1.245 e 1.196 do CC). Contudo, não consideramos inconstitucional a parte final do art. 32 do CTN que inclui a posse na definição do fato gerador, nem seu art. 34, que insere na

> categoria de contribuinte desse imposto o "possuidor a qualquer título". Cumpre, todavia, observar que a posse abrangida pelo fato gerador é aquela de conteúdo econômico, o que exclui, por exemplo, a do locatário (HARADA, 2017, p.534).

É importante pensar que não é qualquer posse que justificaria a cobrança, mas apenas a posse com *animus domini*, de acordo com o exposto acima e reforçado por Sabbag (2017). O locatário de um imóvel, a título de exemplo, até pode ser, perante o locador, responsável pelo pagamento dos tributos de um imóvel, conforme previsão contratual (a lei 8.245/91 permite que seja pactuado em contrato), porém contratos de natureza privada não são oponíveis perante a Fazenda, conforme previsão do CTN:

> 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 (BRASIL, 1966).

Assim, acaba por ser firmado, na prática, uma verdadeira divergência doutrinária. Há inclusive os que sustentam a inconstitucionalidade da segunda parte do artigo 32 do CTN, por defender a prevalência constitucional como Lei Maior, devendo o IPTU ser cobrado, na prática, apenas do proprietário.

Não é, contudo, o entendimento da maioria:

> Temos para nós que o intuito do legislador da lei complementar tributária foi o mesmo do legislador latino: atingir o proprietário do bem imóvel ou o "quase proprietário" (o enfiteuta), ou ainda o que aparentava ser "o proprietário" (possuidor). (....). Com este ânimo deve ser entendida a disposição do Código Tributário Nacional. Não que tenha inovado a Constituição, criando por sua conta um imposto sobre a posse e o domínio útil. Não é qualquer posse que deseja ver tributada. Não a posse direta do locatário, do comodatário, do arrendatário de terra, do administrador do 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 Nacional como tributável é a de quem já é ou pode vir a ser proprietária da coisa. O Código Civil, independente de algumas disposições em contrário, tomou partido claro ao lado de Ihering contra Savigny na querela sobre a natureza jurídica da posse. Embora certas passagens adote as intuições de Savigny, vê na posse a externalização da propriedade. E só quando a posse exterioriza a propriedade é possível toma-la como núcleo do fato jurígeno criador da obrigação tributária do IPTU(COÊLHO, 2016, p.333).

Destarte, a melhor interpretação do CTN à luz da Carta Política é aquela pela qual a figuras jurídicas do proprietário, titular do domínio útil e possuidor são consideradas contribuintes na medida em que revelem capacidade econômica e conservem direitos reais

hábeis à concretização da propriedade, pois este é o núcleo da hipótese de incidência estabelecida na Constituição da República.

3. POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL E ALGUMAS CONSIDERAÇÕES CRÍTICAS

Considerando a facilidade de comprovação da propriedade e do domínio útil de forma registral, é o exercício da posse o aspecto mais controverso do fato gerador do IPTU. Nessa senda, enxergar o fato gerador do IPTU à luz da capacidade econômica e conservação de direitos reais hábeis à concretização da propriedade, bem como justificar que não é qualquer posse aquela capaz de configurar fato gerador de tal exação já são contornos consolidados na jurisprudência para fins da obrigação jurídica tributária.

Neste sentido destacam-se importantes julgados Superior Tribunal de Justiça:

> *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.3. Recurso especial improvido. (STJ - REsp: 685316 RJ 2004/0122438-0, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 08/03/2005, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 18/04/2005 p. 277)*

> *TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. LEGITIMIDADE PASSIVA DO POSSUIDOR (PROMITENTE COMPRADOR) E DO PROPRIETÁRIO (PROMITENTE VENDEDOR).*
> *1. Segundo o art. 34 do CTN, consideram-se contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.*
> *2. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que tanto o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU. Precedentes: RESP n.º 979.970/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 18.6.2008; AgRg no REsp 1022614 / SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ de 17.4.2008; REsp 712.998/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJ 8.2.2008 ;*
> *REsp 759.279/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 11.9.2007; REsp 868.826/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 1º.8.2007; REsp 793073/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 20.2.2006.*
> *3. "Ao legislador municipal cabe eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN.*
> *Definindo a lei como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação" (REsp 475.078/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 27.9.2004).*
> *4. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.*

(REsp 1111202/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/06/2009, DJe 18/06/2009)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IPTU. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO PORTUÁRIO. POSSE DIRETA SEM INTENÇÃO DE DOMÍNIO DEFINITIVO.AUSÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA. PROPRIEDADE DO ESTADO. IMUNIDADE RECÍPROCA. 1. Inicialmente, é entendimento pacífico no Superior Tribunal de Justiça que as concessionárias de serviços públicos - como acontece no caso (serviço público portuário) -, quando possuidoras diretas de determinado bem sem animus domini, não são responsáveis pelo pagamento de IPTU. 2. Isso porque, nos termos do art. 34 do CTN, o sujeito passivo de tal exação é, em princípio, o proprietário do imóvel, salvo nos casos em que a identificação do mesmo é impossível - quanto, só então, é possível chamar os possuidores a arcar com o ônus tributário. Precedentes. 3. Dessa forma e sendo a proprietário do imóvel a União, tem-se caso de imunidade recíproca, na forma do art. 150, inc. VI, alínea "a", da Lei Maior. 4. No mais, a simples menção a dispositivo constitucional pelo Superior Tribunal de Justiça não confere natureza constitucional à controvérsia, pois, tal como todos os demais órgãos de jurisdição do país, também essa Corte Superior tem o dever de aplicar a Constituição da República. 5. O acórdão combatido pelo especial, no ponto de irresignação da parte agravante, adotou os seguintes fundamentos (fl. 234): "Descabida, também, por seu turno, a linha de argumentação referente à existência de imunidade de que gozaria a embargante, ora apelante, que, como já observado, já foi objeto de análise pelo Egrégio 1º Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo por vezes incontáveis, sendo a CODESP invariavelmente vencida nessa argumentação". 6. Não houve, como se vê, opção pela tese constitucional ou pela tese infraconstitucional, de maneira que, para atacar tal fundamento, cabe a interposição tanto do recurso especial como do recurso extraordinário. 7. Por fim, em relação à ofensa aos diversos dispositivos constitucionais elencados no regimental, é de se destacar que o Superior Tribunal de Justiça não tem a missão constitucional de interpretá-los, cabendo tal dever ao Supremo Tribunal Federal. Precedentes. 8. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1096229/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/12/2009, DJe 10/02/2010)

Nessa perspectiva, o próprio Supremo Tribunal Federal tem precedentes confirmando jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Neste sentido a decisão monocrática proferida nos autos do ARE 925247/BA, a qual é reproduzida na íntegra a seguir, em razão de sua clareza de didática:

DECISÃO:
Trata-se de agravo cujo objeto é decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão assim ementado:
"APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. ÁREA DE DOMÍNIO DA UNIÃO. COMPANHIA DAS DOCAS DA BAHIA. OPERADOR PORTUÁRIA. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. POSSE SEM ANIMUS DOMINI NÃO CONFIGURA CASO DE TRIBUTAÇÃO DE IPTU. INSUBSISTÊNCIA DE EVENDUAL LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO POR FALTA DE ELEMENTOS NECESSÁRIOS À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA EVIDENTE. ARTIGO 150, VI, A, DA CF/88. PRECEDENTES STJ. REsp 1096229/SP. REsp 1.190.177/BA. REsp 811.538/RS. APELO NÃO PROVIDO, DECISUM MANTIDO.
1. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu, em julgado do Ministro José Delgado, ser o possuidor com animus domini sujeito passivo do IPTU. Assim, de

> acordo com o julgado, não é qualquer posse que configure a tributação por IPTU, 'in verbis':
> 'TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO. IPTU. INEXIGÊNCIA. 1. O contrato de concessão de uso é negócio jurídico bilateral de natureza pessoal. 2. Não há elementos jurídicos determinando que, para fins tributários, o contrato de concessão de uso seja equiparado ao domínio útil de bem. 3. O contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o proprietário do imóvel, titular do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título (art. 32 do
> CTN). 4. Só é contribuinte do IPTU quem tenha o animus dominis, que pode ser expresso pelo exercício da posse ou do próprio domínio. 5. A concessão de uso é um contrato bilateral típico que não caracteriza expressão de animus dominis. 6. A posse exercida pelo cessionário, no contrato de concessão de uso, é expressiva, apenas, no negócio jurídico pessoal celebrado. Não exterioriza propriedade, nem abre espaço para se considerar o cessionário como possuidor. 7. Recurso improvido.' (Superior Tribunal de Justiça: REsp 681.406/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07.12.2004, DJ 28.02.2005 p. 252).
> 2. O pólo passivo da obrigação tributária do IPTU é o proprietário ou possuidor por direito real que exerça a posse com 'animus domini' (art. 34 do CTN). Assim, a posse prevista no CTN como tributável é a de pessoa que já é ou pode vir a ser proprietária da coisa, o que não é o caso da CODEBA.
> 3. É entendimento pacífico no Superior Tribunal de Justiça que as concessionárias de serviços públicos - como acontece no caso (serviço público portuário) -, quando possuidoras diretas de determinado bem sem animus domini, não são responsáveis pelo pagamento de IPTU. Isto porque, nos termos do art. 34 do CTN, o sujeito passivo de tal exação é, em princípio, o proprietário do imóvel, salvo nos casos em que a identificação do mesmo é impossível - quanto, só então, é possível chamar os possuidores a arcar com o ônus tributário.
> 4. APELO NÃO PROVIDO. DECISUM MANTIDO."
> O recurso busca fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal. A parte recorrente alega violação aos arts. 150, VI, a; e 173, §2º, da Carta.
> O recurso extraordinário não pode ser provido. A decisão agravada está correta e alinhada aos precedentes firmados por esta Corte. Diante do exposto, com base no art. 544, § 4º, II, a, do CPC e no art. 21, § 1º, do RI/STF, conheço do agravo para negar-lhe provimento.
> Publique-se.
> Brasília, 12 de novembro de 2015.
> Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO
> Relator

Ocorre que posicionamentos recentes do Supremo Tribunal Federal têm sinalizado grande reviravolta nesse entendimento até então consolidado. Analisando o instituto da imunidade tributária recíproca, o STF passou a entender que a cessão de um bem público a particular dá margem para a caracterização do fato gerador do IPTU. Senão vejamos as ementas dos julgamentos que ocorreram em sede de repercussão geral:

> IPTU – BEM PÚBLICO – CESSÃO – PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. Incide o imposto Predial e Territorial Urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora. (RE 601720, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2017, PROCESSO

ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-200 DIVULG 04-09-2017 PUBLIC 05-09-2017)

IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. Não se beneficia da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal a sociedade de economia mista ocupante de bem público. (RE 594015, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 06/04/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-188 DIVULG 24-08-2017 PUBLIC 25-08-2017)

Ora, mas o cessionário tem *animus domini*? Poderá vir a ser dono ou adquirir a propriedade do bem pelo exercício da posse? Por certo que a resposta para os dois questionamentos é não, sobretudo pela natureza pública do bem, o que o torna não passível de ususcapião, bem como em razão da posse precária advinda de contrato.

Neste aspecto é certo que o próprio CTN, em seu artigo 123 destaca que as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, salvo nas hipóteses que a lei autorizar, conforme explanado no capítulo anterior.

Ademais, como dito pelo artigo 110 do CTN, a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, assim como é o conceito de propriedade, não podem ser modificados pela lei tributária. Nessa perspectiva há uma distância abissal entre os conceitos de propriedade e posse precária, aqui entendida, sem *animus domini*.

Ao que parece, em uma visão míope sobre a imunidade recíproca, o STF olvidou-se das implicações práticas de alargar o exercício da posse como fato gerador. Isto porque a Constituição Federal delimita o fato gerador o IPTU como a propriedade e o artigo 34 do CTN deve ser interpretado à luz da Carta Magna, nunca de forma contrária.

O CTN, enquanto norma complementar, não tem vida própria e não pode inovar o texto constitucional, muito menos alargar aquilo que ela não diz ou contrariar regras objetivas que o próprio CTN fixou. Tal conduta fere, inclusive, o princípio da interpretação conforme a Constituição – importante método hermenêutico que entende que todas as normas do ordenamento jurídico devem ser interpretadas de forma compatível com a Carta Magna.

Nessa linha, tem-se que o STF ao invés de pacificar conflitos, apimentou o debate e rompeu com paradigmas consolidados, dando margem para que todos aqueles que exercem posse precária de bem imóveis urbanos possam vir a ser considerados como contribuintes

do IPTU. Neste perfil encaixam-se os locatários, cessionários e até mesmo os invasores e esbulhadores de imóveis. Por que não? A título de preservar o pacto federativo reconheceu-se a possibilidade de tributar o possuidor a qualquer título.

Os julgamentos realizados em sede de repercussão geral, ainda terão seus efeitos modulados haja vista a inexistência do trânsito em julgado até a data de elaboração deste trabalho[1], razão pela qual aguarda-se que o Tribunal reaprecie seu posicionamento restringindo-o e fixando tese com efeitos *ex nunc* apenas para os casos concretos relativos à cessão de imóveis públicos a particulares ou equiparados na forma do artigo 173, §2º, da CRFB/88, em que se discute a imunidade recíproca, como ocorreu nos casos julgados epigrafados.

CONCLUSÃO

Este artigo teve como objetivo analisar a possibilidade de a posse ser considerada fato gerador do Imposto Predial Territorial Urbano. Para tanto, foram expostos alguns princípios gerais que se aplicam ao Direito Tributário, bem como foi abordado, de forma sucinta, a divisão de competências entre os entes da federação, explanando que coube ao município a instituição do IPTU, para apenas em seguida passar-se ao estudo específico do tema.

Logicamente não se buscou esgotar uma discussão tão relevante, mas simplesmente pontuar alguns aspectos que a legislação, doutrina e jurisprudência abordam sobre esta questão.

Ocorre que o Código Tributário Nacional trouxe à tona um conceito de contribuinte do IPTU aparentemente bem mais abrangente do que aquele indicado pelo fato pela hipótese de incidência fixada na Carta Magna, gerando, na prática, uma insegurança sobre a melhor forma de interpretar o dispositivo em tela.

Nessa perspectiva, doutrina balizada e jurisprudência pátria estabeleceram que o pilar fático-jurídico da hipótese de incidência do IPTU é o direito real exercido e a expressão econômica da propriedade. Segundo o CTN, à luz de uma interpretação conforme a Constituição, as figuras jurídicas do proprietário, titular do domínio útil e possuidor devem consideras contribuintes na medida em que revelem capacidade econômica e conservem direitos reais hábeis à concretização da propriedade, pois este é o núcleo da hipótese de incidência estabelecida na Carta Política. Assim entende-se que é alcançado o sentido mais

[1] Abril de 2019.

adequado para a norma complementar, sem, contudo, ferir a Lei Maior do ordenamento jurídico brasileiro.

Quanto ao possuidor enquanto sujeito passivo do IPTU, tem-se que só há se falar em tributar o exercício da posse com *animus domini*, pois apenas esta é capaz de guardar similitude com a hipótese de incidência constitucionalmente prevista.

É notória a necessidade de arrecadação dos municípios, sobretudo no fajuto sistema federalista brasileiro que, paradoxalmente, concentra maiores receitas tributárias e menores obrigações nas mãos da União, ao passo que deixa menores receitas e maiores obrigações aos municípios, que é onde a vida, de fato, acontece, vale dizer, onde o contribuinte, mesmo solvendo uma alta carga tributária, sente na pele a real falta dos investimentos públicos em saúde, educação, assistência social e infraestrutura, dentre outros direitos basilares.

Todavia, o aumento da arrecadação deve ser fomentada com respeito às garantias individuais em matéria tributária. Assim o alargar o conceito de sujeito passivo da exação ao arrepio dos princípios e regras insertos texto constitucional é postura que não pode ser admitida.

Quando o STF, no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 601720 e 594015, entendeu constitucional o fato do exercício da posse a título precário ser suficiente para caracterizar a hipótese de incidência do IPTU, entende-se que a Corte Suprema não concretizou sua missão de guardiã da Constituição. Isto porque o fez de forma indiscriminada, dando margem aos jurisdicionados interpretarem que a posse a qualquer título é suficiente para caracterizar o sujeito passivo da exação. Tal raciocínio é constitucionalmente inconsistente.

Como os referidos julgamentos, realizados em sede de repercussão geral, ainda terão seus efeitos modulados, aguarda-se que o Tribunal reaprecie seu posicionamento restringindo-o e fixando tese com efeitos *ex nunc* apenas para os casos concretos relativos à cessão de imóveis públicos a particulares ou equiparados na forma do artigo 173, §2º, da CRFB/88, em que se discute a imunidade recíproca, como ocorreu nos casos julgados epigrafados.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 7 de março de 2019.

_____. **Código Tributário Nacional.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm> >. Acesso em: 7 de março de 2019.

_____. **Código Civil.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm> Acesso em: 7 de março de 2019.

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário [pdf file].** São Paulo: Atlas, 2018.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário [pdf file]**. São Paulo: Saraiva, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo [pdf file].** São Paulo: Saraiva, 2017.

_____; DE MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2016

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

STF. **AGRAVO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO**. ARE 925247/BA. Relator: Ministro Roberto Barroso. DJ: 12/11/2015. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4872668>. Acesso em 03 de abril de 2019.

STF. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO**. RE 601720/RJ. Relator: Ministro Marco Aurélio. DJ: 20/09/2018. Disponível em < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2692309>. Acesso em 03 de abril de 2019.

STF. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO**. RE 594015/SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. DJ: 20/09/2018. Disponível em < http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2642811>. Acesso em 03 de abril de 2019.

STJ. **RECURSO ESPECIAL**: REsp 685316/RJ. Relator: Ministro Castro Meira. DJ: 08/03/2005 . Disponível em < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19308374/recurso-

especial-resp-685316-rj-2004-0122438-0/inteiro-teor-19308375?ref=amp >. Acesso em 03 de abril de 2019.

STJ. **RECURSO ESPECIAL**: REsp: 1111202/SP. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJ: 10/06/2009. Disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4298832/recurso-especial-resp-1111202-sp-2009-0009142-6>. Acesso em 03 de abril de 2019.

STJ. **AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL**. AgRg no REsp 1096229/SP. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJ: 15/12/2009. Disponível em < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8589155/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1096229-sp-2008-0216275-4>. Acesso em 03 de abril de 2019.