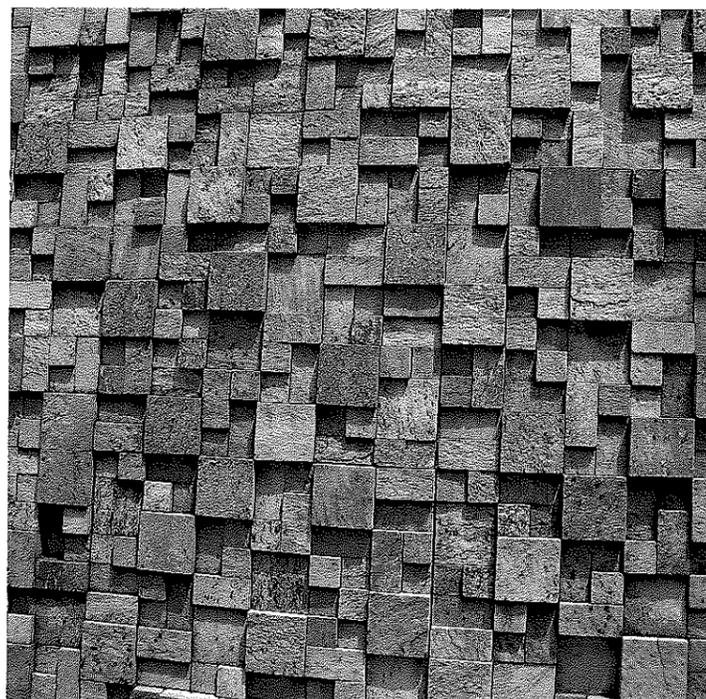


JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

IPTU e ITR
(TEORIA E PRÁTICA)



22:341.39623

DIALÉTICA

aos templos; aos partidos políticos, às entidades sindicais dos trabalhadores e suas fundações; e às instituições de educação e assistência social.

Justifica-se o exame conjunto do IPTU e do ITR face às características e às circunstâncias apontadas, porque se revelam nítidos diversos aspectos das regras matrizes de incidência, consubstanciando uma mesma identidade jurídica.

Capítulo I. Estrutura

I. Aspecto Pessoal

1. Sujeito Ativo

1.1. Competência

A titularidade dos tributos é outorgada às pessoas políticas de direito público interno, de conformidade com as diretrizes constitucionais. O princípio federativo e a autonomia municipal das referidas pessoas consagram uma forma de Estado, disciplinando os direitos conferidos aos entes públicos, mediante a fixação de expressas e precisas pautas de competência para dispor sobre as matérias tributárias tratadas na Constituição Federal.

A *competência tributária* é a aptidão para criar os tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência, compreendendo as pessoas (sujeitos ativos e passivos), as materialidades e as quantificações, em determinadas coordenadas de tempo e espaço.

A instituição de qualquer espécie tributária só pode ser exercida pela pessoa política eleita pela Constituição, que fixa os respectivos estados, fatos, situações e atividades, de modo a assegurar a decorrente receita financeira. A competência significa superior princípio constitucional que se caracteriza pela "privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade, e facultatividade".¹

As pessoas políticas são dotadas de "privatividade" para criar os tributos que lhes foram reservados pela Constituição, o que, por via oblíqua, implica exclusividade e conseqüente proibição de seu exercício por quem não tenha sido consagrado com esse direito. Trata-se de matéria de ordem pública, eivando-se de nulidade a instituição do imposto pela pessoa política que não seja dotada de competência.

IPTU - Compete aos Municípios instituir imposto sobre a *propriedade predial e territorial urbana* (CF, art. 156, I)

ITR - Compete à União instituir imposto sobre a *propriedade territorial rural* (CF, art. 153, V).

O requisito da "indelegabilidade" proíbe que uma pessoa política transfira o direito à instituição do tributo a outra pessoa, simplesmente pela circunstância de que estaria sendo violado o princípio federativo, que conferiu tributos e receitas a cada esfera de governo. A "intransferibilidade" nem mesmo seria viável por emenda à Constituição, em face da vedação categórica contida no inciso I do parágrafo 4º do art. 60, de seu texto, por implicar a abolição da forma federativa do Estado.

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 25ª ed. São Paulo, Malheiros, 2009, p. 519.

Portanto, não pode o Município transferir à União, aos Estados, ou a qualquer outro Município o exercício da competência sob qualquer pretexto, como é o caso de inexistência de aparelhamento da máquina administrativa.

A “incaducabilidade” e a “facultatividade” constituem pressupostos da competência, em razão de que a falta de seu exercício não lhes afasta o direito assegurado pela Constituição, porque não estabeleceu qualquer espécie de perda tributária em razão de mera inércia legislativa.

O requisito da competência coaduna-se com a regra prevista no CTN (art. 8º), no sentido de que “o não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

É irrelevante o fato do Município não haver instituído o IPTU, pois tem direito constitucional assegurado de editar a norma competente a qualquer momento.

A “inalterabilidade” é contemplada como elemento substancial da competência tributária, porque acode ao irrestrito prestígio do princípio federativo, não podendo ser modificada a matéria tributável. É inadmissível que o Município passe a considerar como zona urbana área rural, mediante alteração de requisitos do CTN (art. 32, parágrafo 1º).

A “irrenunciabilidade” significa que as pessoas políticas não detêm o direito de dispor das receitas tributárias, que lhes são atribuídas pela Constituição, o que não se confunde com o desinteresse no efetivo exercício de sua competência. É vedado ao Município editar lei negando sua competência relativa à tributação dos imóveis urbanos.

1.2. Capacidade

A *capacidade tributária* é a aptidão para uma pessoa figurar no polo positivo da obrigação tributária. “Correlaciona-se com o sujeito que ocupa a posição de credor dentro da obrigação tributária e que detém, portanto, a titularidade do direito subjetivo à prestação tributária”.²

O autor oferece precisas considerações concernentes à “transferência” (ou delegação) da referida capacidade, na figura dos “auxiliares dos sujeitos ativos”; como bem observa que, a arrecadação tributária é feita, em geral, pelo destinatário do tributo, por meio de seus competentes órgãos. Nada impede, porém, que tal incumbência seja confiada a uma pessoa qualquer (pública ou privada), estranha à organização administrativa do mesmo.

² CARRAZZA, Roque Antonio. *O sujeito ativo da obrigação tributária*. São Paulo, Resenha Tributária, 1977, p. 101.

A arrecadação dos tributos por outra pessoa política, ou terceiro (particular), não caracteriza delegação. O fato de instituição financeira receber os impostos não representa nenhuma inconstitucionalidade, na medida em que os tributos já foram anteriormente instituídos pela legislação ordinária. No caso de significativo número de proprietários de imóveis (localizados em cidades litorâneas) residirem nas capitais dos Estados, é razoável entender que aqueles municípios contratem empresas (situadas na Capital) para promoverem a cobrança dos respectivos tributos.

No caso do ITR, a CF determina a fiscalização e a cobrança pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal (CF, art. 153, parágrafo 4º, III, na redação da Emenda nº 42, de 19 de dezembro de 2003).

A Lei federal nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005, regulamenta o referido preceito constitucional, em razão do que a União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando delegar a atribuição de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do ITR, sem prejuízo da competência supletiva da RFB.

A Instrução Normativa RFB nº 884, de 5 de novembro de 2008, dispõe sobre a celebração do mencionado convênio, assinalando o seguinte:

- a) não abrange a competência da RFB para lançamento de multa por atraso na entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR); e o contencioso administrativo decorrente do exercício das atribuições delegadas;
- b) a definição de hipótese de incidência, imunidades, isenções, sujeito passivo, domicílio tributário, pagamento, regras de apuração do ITR, e penalidades aplicáveis aos imóveis rurais, independentemente de estarem ou não jurisdicionados a um conveniado;
- c) o Distrito Federal ou o Município optante deverá cumprir específicos requisitos;
- d) denúncia a qualquer tempo, mediante comunicação escrita, pelos convenientes; pela RFB quando o conveniado deixar de informar os valores de terra nua por hectare, para fins de atualização do Sistema de Preços de Terras da RFB; e cumprir as metas mínimas de fiscalização definidas pela RFB, observadas resoluções específicas.

Trata-se de autorização para que os particulares (instituições financeiras, imobiliárias etc.) possam cobrar, e arrecadar, os valores tributários em razão de conveniências operacionais, sem que tal procedimento acarrete mudança em sua titularidade.

2. Sujeito Passivo

2.1. Contribuintes

2.1.1. Legislação

O CTN dispõe que *contribuinte* do IPTU e do ITR é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (arts. 31 e 34).

O Decreto federal nº 4.382, de 19 de setembro de 2002, relativo ao ITR, estabelece que “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel rural, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título” (art. 5º).

A legislação do município de São Paulo (Decreto nº 52.884, de 28 de dezembro de 2011), referente ao IPTU, preceitua o seguinte:

“Art. 10. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

§ 1º Consideram-se proprietários, para fins de incidência do imposto:

I - os consignados em título translativo registrado no Cartório de Registro de Imóveis da respectiva circunscrição, nos termos do artigo 1.245 do Código Civil;

II - os assim declarados em sentença judicial transitada em julgado.

§ 2º Considera-se possuidor passível de sujeitar-se à cobrança do imposto aquele que possuir o imóvel como se seu fosse, com *animus domini*.

§ 3º Não se caracteriza como contribuinte do imposto a pessoa que tem a posse do imóvel em seu poder, temporariamente, em virtude de direito pessoal, ou real, ou a mera detenção do bem em nome de terceiro.

§ 4º Considera-se titular do domínio útil o foreiro de enfiteuse, ou subenfiteuse, instituída sob a égide da Lei nº 3.017, de 1º de janeiro de 1916.”

Os preceitos legais guardam consonância com a jurisprudência firmada no sentido de que “cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU”.³

2.1.2. Espécies

2.1.2.1. Proprietário

Aquele que tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem injustamente a possui ou detenha, devendo ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e so-

³ Súmula nº 399, do STJ.

ciais, e de modo que sejam preservados de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas (CC, art. 1.228, parágrafo 1º).

Detém os elementos constitutivos da propriedade, a saber:

“1. *Jus utendi* é o direito de tirar do bem todos os serviços que ele pode prestar, sem que haja alteração em sua substância.

2. *Jus fruendi* é o direito de perceber os frutos e de utilizar os produtos da coisa.

3. *Jus abutendi ou disponendi* é o direito de dispor da coisa ou de poder aliená-la a título oneroso ou gratuito, abrangendo o poder de consumi-la e o poder de gravá-la de ônus ou submetê-la ao serviço de outrem.

4. *Reivindicatio* é o poder que tem o proprietário de mover ação para obter o bem de quem injustamente o detenha.”⁴

Explicitando os conceitos:⁵

a) O *direito de usar* da coisa é o de tirar todos os serviços que ela pode prestar, sem que haja modificação em sua substância. O titular do *jus utendi* pode empregá-lo em seu próprio proveito ou no de terceiro, bem como deixar de utilizá-lo, guardando-o ou mantendo-o inerte. Usar do bem não é apenas retirar vantagens, mas também ter o bem em condições de servir. O *jus utendi* é o direito de usar a coisa, dentro das restrições legais, a fim de se evitar o abuso do direito, limitando-se, portanto, ao bem-estar da coletividade;

b) O *jus fruendi* exterioriza-se na percepção dos frutos e na utilização dos produtos da coisa. É o direito de gozar da coisa ou de explorá-la economicamente. Reforça esse atributo da propriedade o disposto no Código Civil no art. 92 - a existência do acessório supõe a do principal - e no art. 1.232 - o dono do principal, sê-lo-á do acessório, pois os frutos e mais produtos da coisa pertencem, ainda quando separados, ao seu proprietário, salvo se, por preceito jurídico especial, couberem a outrem; é o que sucede no uso, na habitação, no usufruto, na locação e também no caso de posse, na hipótese do art. 1.214 desse mesmo diploma legal;

c) O *jus abutendi* ou *disponendi* equivale ao direito de dispor da coisa ou poder de aliená-la a título oneroso (venda) ou gratuito (doação), abrangendo o poder de consumi-la e o poder de gravá-la de

⁴ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil*, v. 4 - Direito das coisas. São Paulo, Saraiva, p. 14.

⁵ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil*, v. 4 - Direito das coisas. São Paulo, Saraiva, pp. 128/129.

ônus (penhor, hipoteca, servidão etc.) ou de submetê-la ao serviço de outrem;

d) *reivindicatio* é o poder que tem o proprietário de mover ação para obter o bem de quem injustamente o detenha em virtude do seu direito de sequela, que é uma das características do direito real.

A qualificação como proprietário revela o caráter de domínio sobre o bem imóvel, inerente ao direito real; a sua *exclusividade* em virtude do princípio de que a mesma coisa não pode pertencer simultaneamente a duas ou mais pessoas; bem como a *plenitude* da propriedade decorre da liberdade que o proprietário tem de usá-la como lhe aprouver, acatando as restrições legais, evitando a sua utilização abusiva e atendendo à sua função socioeconômica; e, ainda, a característica de *perpetuidade* enquanto não sobrevier causa extintiva legal ou oriunda da própria vontade do titular, em razão do que não se extingue pelo não uso.⁶

2.1.2.2. Possuidor

Aquele que tem de fato o exercício pleno, ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade; o que não ocorre com o *detentor*, que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas (CC, arts. 1.196 e 1.198).

Direitos do possuidor: (a) ser mantido na posse em caso de turbacão, restituído no caso de esbulho, e segurado de violência iminente, se tiver justo receio de ser molestado; (b) no caso de turbado ou esbulhado, poderá manter-se ou restituir-se por sua própria força, contanto que o faça logo; os atos de defesa ou de desforço, não podem ir além do indispensável à manutenção, ou à restituição da posse; (c) não obsta à manutenção ou à reintegração na posse a alegação de propriedade, ou de outro direito sobre a coisa (CC, art. 1.210, parágrafos 1º e 2º).

Considera-se "possuidor de boa-fé" aquele que ignora o vício ou o obstáculo que impede a aquisição da coisa (CC, art. 1.201), assegurando-se o seguinte: (i) aos frutos percebidos, enquanto durar a posse; enquanto que os frutos pendentes ao tempo em que cessar a boa-fé devem ser restituídos, depois de deduzidas as despesas da produção e custeio, bem como os frutos colhidos com antecipação (CC, art. 1.214); (ii) não responder pela perda ou deterioração da coisa, a que não der causa (CC, art. 1.2178); (iii) direito à indenização das benfeitorias necessárias e úteis, bem como, quanto às voluptuárias, se não lhe forem pagas, a levantá-las, quando o puder sem detri-

⁶ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil*, v. 4 - Direito das coisas. São Paulo, Saraiva, pp. 130/131.

mento da coisa, e poderá exercer o direito de retenção pelo valor das benfeitorias necessárias e úteis (CC, art. 1.219).

Entretanto "o direito de retenção assegurado ao possuidor de boa-fé não é absoluto. Pode ele ser limitado pelos princípios da vedação ao enriquecimento sem causa e da boa-fé objetiva, de forma que a retenção não se estenda por prazo indeterminado. O possuidor de boa-fé tem o direito de detenção sobre a coisa, não sendo obrigado a devolvê-la até que seu crédito seja satisfeito, mas não pode se utilizar dela ou perceber seus frutos. Reter uma coisa não equivale a servir-se dela. O uso da coisa retida constitui abuso, gerando o dever de indenizar os prejuízos como se aluguel houvesse. Afigura-se justo que o proprietário deva pagar pelas acessões introduzidas, de boa-fé, no terreno e que, por outro lado, os possuidores sejam obrigados a pagar um valor, a ser arbitrado, a título de aluguel, pelo uso do imóvel. Os créditos recíprocos haverão de ser compensados de forma que o direito de retenção será exercido no limite do proveito que os retentores tenham da propriedade alheia."⁷

O possuidor de "má-fé" (i) responde por todos os frutos colhidos e percebidos, bem como pelos que, por culpa sua, deixou de perceber, desde o momento em que se constituiu de má-fé, tendo direito às despesas da produção e custeio (CC, art. 1.216); (ii) responde pela perda, ou deterioração da coisa, ainda que acidentais, salvo se provar que de igual modo se teriam dado, estando ela na posse do reivindicante (CC, art. 1.218); (iii) apenas terá direito ao ressarcimento das benfeitorias necessárias; não lhe assistindo o direito de retenção pela importância destas, nem o de levantar as voluptuárias (CC, art. 1.220).

O STJ firmara a diretriz seguinte:

"Tributário. Execução Fiscal. IPTU. Contrato de Promessa de Compra e Venda de Imóvel. Legitimidade Passiva do Possuidor (Promitente Comprador) e do Proprietário Vendedor.

1. Segundo o art. 34 do CTN, consideram-se contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou 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 nº 979.970/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 18.6.2008; AgRg no REsp 1.022.614/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma,

⁷ REsp nº 613.387, 3ª Turma, *Revista de Processo* 37/336.

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 Noronha, Segunda Turma, DJ de 11.9.2007; REsp 868.826/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 1.8.2007; REsp 793.073/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, o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento da arrecadação (REsp 475.078/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 27.9.2004). (...)'⁸

Interessante ponderação no sentido de que "na *transferência da posse*, mediante compromisso não registrado pode causar dificuldade saber quem é seu legítimo possuidor, matéria que exige exame da prova para comprovação de quem detenha os poderes do domínio. É a hipótese, por exemplo, de titular do domínio pleno transferir todos os direitos sobre o imóvel, mas conservar consigo o domínio direto ou a nua propriedade."⁹

Aquele que recebeu o imóvel a título de *doação* que se caracteriza como adiantamento de legítima, e ingressou em sua posse, sem efetuar, contudo, o respectivo registro no cartório de imóveis, possui legitimidade ativa para discutir a legalidade da cobrança do imposto.¹⁰ Não se qualifica como possuidor a pessoa que obteve mera permissão ou tolerância, assim como não autorizam a sua aquisição os atos violentos, ou clandestinos, senão depois de cessar a violência ou clandestinidade (CC, art. 1.208).

O *condomínio* não se qualifica como contribuinte, porque se trata de mero administrador de bem imóvel, além da ausência de *animus domini*, *verbis*:

"Processual Civil. Tributário. Violação do Art. 535 do CPC. Alegação Genérica. Súmula 284/STF. IPTU. Contribuinte. Ausência de *Animus Domini*. Condomínio. Mero Administrador.

(...)

2. O fato gerador do IPTU, conforme dispõe o art. 32 do CTN, é a propriedade, o domínio útil ou a posse. O contribuinte da exação é

⁸ REsp nº 1.111.202/SP, 1ª Seção, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. em 10.6.2009, DJe de 18.6.2009.

⁹ FERNANDES, Odmir. "ITR - contribuintes e responsáveis, propriedade: domínio pleno, domínio útil e posse". *Imposto sobre a propriedade territorial rural à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Coordenadores Pedro Anan Jr. e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo, Apet e MP, 2012, p. 240.

¹⁰ REsp nº 753.300/SP, 1ª Turma, rel. Min. Denise Arruda, j. em 4.11.2008, DJe de 3.12.2008.

o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título (art. 34 do CTN).

3. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que somente a posse com *animus domini* é apta a gerar a exação predial urbana, o que não ocorre com o condomínio, *in casu*, que apenas possui a qualidade de administrador de bens de terceiros.

44. '*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*'. (Curso de Direito Tributário, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, 8ª Edição - Imposto Predial e Territorial Urbano, p. 736/737).

Recurso especial improvido."¹¹

No aresto invocado o Distrito Federal sustentara a tese de que, ante a dificuldade de identificação da propriedade ou posse de determinados imóveis situados em condomínio irregular, era legítima a constituição do IPTU em nome deste. O Tribunal de origem rechaçou a pretensão sob o fundamento de que "o condomínio não é responsável pelo pagamento do IPTU, haja vista que, legalmente, não se enquadra em nenhuma das modalidades de sujeição passiva indireta (por substituição ou por transferência - sucessão, solidariedade e subsidiariedade)".

Relativamente ao imóvel de *propriedade de concessionária de serviço público*, o STJ firmara a jurisprudência seguinte:

"*Processual Civil e Tributário. Agravo Regimental no Recurso Especial. IPTU. Concessionária de Serviço Público. Imunidade Recíproca. Matéria Constitucional. Discussão Inviável na Instância Especial. Imóvel de Propriedade de Concessionária. Hipótese de Incidência e Sujeição Passiva Evidenciadas. Arts. 32 e 34 do CTN. Exigibilidade da Exação.*

1. Não é possível conhecer da alegação relativa à imunidade recíproca (art. 150, VI, da CF), uma vez que o recurso especial não se presta para revisar interpretação acerca de matéria constitucional.

2. A jurisprudência do STJ, ao interpretar os arts. 32 e 34, que disciplinam as hipóteses de incidência e a sujeição passiva do tributo, firmou o entendimento de que, 'somente no caso de a concessionária de serviço público for possuidora direta do bem imóvel sem *animus domini*, na condição de titular de direito de relação pessoal,

¹¹ REsp nº 1.327.5349/DF, 2ª Turma, rel. Min. Humberto Martins, j. em 14.8.2012, DJe de 20.8.2012.

exercendo posse precária, não será contribuinte do IPTU' (AgRg no REsp 1.207.808/MG, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24/08/2011). No mesmo sentido: AgRg no REsp 1.096.229/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10/02/2010; AgRg nos EDcl no REsp 744.910/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 21/08/2009; AgRg no REsp 1.073.474/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 12/11/2008).

3. Na hipótese dos autos, o acórdão recorrido assentou que a concessionária é a proprietária do bem, razão porque está ela sujeita à tributação.

4. Agravo regimental não provido.¹²

Catégorica a assertiva do STJ: "A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é firme no sentido de que a arrendatária de imóvel do Porto de Santos não é contribuinte de IPTU, nos termos do artigo 34 do CTN, pois ausente a posse com *animus domini* do imóvel."¹³

O *caseiro* não pode ser qualificado como possuidor do imóvel, mas sim como mero detentor, nos termos do art. 1.198 do Código Civil, não adquirindo, assim, a posse do imóvel, consoante previsto no art. 1.208 deste mesmo Código.¹⁴

2.1.2.3. Titular do domínio útil

Pessoa com direito a usufruir imóvel enfiteutico de modo mais abrangente possível, e transmitir a outrem por ato entre vivos, inclusive por meio de testamento. Fica obrigado a satisfazer os impostos e os ônus reais que gravam o imóvel, no regime de enfiteuse previsto no antigo Código Civil de 1916 (art. 682).

Enfiteuta, ou *foreiro*, é o titular do direito real sobre coisa alheia, limitado ao gozo ou fruição, que, em virtude de enfiteuse, possui o bem aforado de modo direto, tendo sobre uso, gozo e disposição, desde que não afete sua substância, por ter em suas mãos o domínio útil.¹⁵

Constituem "direitos do enfiteuta": (i) usufruir o bem aforado; (ii) transmitir a coisa enfiteutica aos herdeiros (CC de 1916, art. 681); (iii) alienar o imóvel aforado (CC de 1916, art. 683) comunicando ao senhorio direto para que ele exerça o direito de preferência; (iv) adquirir o imóvel,

¹² AgRg no REsp nº 1.228.093/MG, 1ª Turma, rel. Min. Benedito Gonçalves, j. em 15.12.2011, DJe de 2.2.2012.

¹³ AgRg no REsp nº 1.173.678/SP, rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, DJe de 30.8.2011.

¹⁴ JTJ 342/212; AI 7.361.658-1.

¹⁵ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*, v. D-I, 3ª ed. São Paulo, Saraiva, 2008, p. 360.

tendo direito de preferência, se o senhorio direto quiser aliená-lo (CC de 1916, arts. 684); (v) abandonar o bem enfiteutico (CC de 1916, arts. 687 e 691); (vi) gravar a coisa aforada; (vii) instituir subenfiteuse (CC de 1916, art. 694), hoje vedada por força do CC atual (art. 2.038, parágrafo 1º, II); (viii) constituir coenfiteuse (CC de 1916, art. 690, parágrafos 1º e 2º); (ix) às benfeitorias necessárias em caso de comisso (CC de 1916, art. 692, II); (x) ao resgate do foro (CC de 1916, art. 693, e Decreto-lei nº 9.760/1946, arts. 103 e 122); (xi) às ações: possessória, confessória e negatória.

Constituem "deveres do enfiteuta" (i) não atingir a substância da coisa com sua fruição (CC de 1916, art. 681); (ii) não vender ou dar em pagamento o bem aforado sem avisar o senhorio (CC de 1916, art. 683); (iii) avisar o senhorio direto quando doar, ou trocar por coisa não fungível o prédio aforado (CC de 1916, art. 688); (iv) eleger cabecel quando houver coenfiteuse (CC de 1916, art. 690); (v) pagar o foro anual (CC de 1916, art. 678); (vi) pagar previamente os credores quando abandonar gratuitamente ao senhorio direto o prédio aforado (CC de 1916, art. 691); (vii) pagar laudêmio, em caso de alienação (CC de 1916, art. 686) ao senhorio, salvo os casos arrolados, nos Decretos-leis nºs 1850/1981 e 1.876/1981. Atualmente, não tem mais esse dever, em razão do disposto no art. 2.038, parágrafo 1º, I, da Lei nº 9.514/1997, com a redação da Lei nº 11.481/2007; (viii) pagar as importâncias previstas no art. 693 do Código Civil de 1916, para exercer o resgate; (ix) pagar os impostos e ônus reais que gravam o imóvel (CC de 1916, art. 682) e contribuições de melhoria (Decreto-lei nº 195/1967, art. 8º, parágrafo 1º).

Entende-se¹⁶ que, nos dias de hoje, passou o enfiteuta a ocupar posição mais preeminente que a do senhorio direto, uma vez que representa o trabalho e a produção. Além de, pelas razões acima, ocupar plenamente a posição de sujeito passivo do Imposto Territorial Urbano, uma vez que revela capacidade contributiva decorrente do domínio útil que detém sobre a propriedade, há expressa disposição no Código Civil (art. 682); mesmo porque a imunidade recíproca não alcança os enfiteutas: primeiro porque não são pessoas políticas de direito público; segundo porque apenas os enfiteutas possuem o domínio útil do imóvel público.

2.2. Situações jurídicas singulares

2.2.1. Adjudicante

Adjudicação significa ato judicial de índole coativa pela qual se opera a transferência de propriedade de certos bens a determinadas pessoas, mediante pagamento do preço ou reposição da diferença, em razão de proces-

¹⁶ FURLAN, Valéria. *IPTU*, 2ª ed. São Paulo, Malheiros, 2004, p. 85.

tos de execução, execução fiscal, inventário e condomínio de coisa indivisível. É ato pelo qual se entrega bem penhorado a requerimento do exequente, que ofereceu por ele preço não inferior ao da avaliação.¹⁷

O Código Civil trata da matéria nas situações seguintes:

a) caso de condomínio com existência de benfeitorias na coisa comum, e participação de todos os condôminos em partes iguais, realizando-se licitação entre condôminos, e, se for o caso, a *adjudicação* do imóvel àquele que oferecer maior lance, preferindo em condições iguais, o condômino ao estranho (art. 1.322, parágrafo único);

b) caso de falência, ou insolvência, do devedor hipotecário, pode o respectivo credor, para pagamento de seu crédito, requerer a *adjudicação* do imóvel avaliado em quantia inferior àquele, desde que de quitação pela sua totalidade (art. 1.483, parágrafo único).

O Código de Processo Civil dispõe que é lícito ao exequente, oferecendo preço não inferior ao da avaliação, requerer lhe sejam adjudicados os bens penhorados (art. 685-A). A adjudicação considera-se perfeita e acabada com a lavratura e assinatura do auto pelo juiz, pelo adjudicante, expedindo-se a respectiva carta, se bem imóvel, ou mandado de entrega ao adjudicante, se bem móvel (art. 655-B).

O "adjudicante", na qualidade de adquirente (credor) é obrigado ao pagamento dos tributos incidentes sobre o bem adjudicado, uma vez que a adjudicação tem o efeito de expurgar os ônus obrigacionais que recaem sobre o bem. A mutação do sujeito passivo não afasta referida responsabilidade, uma vez que a obrigação tributária *propter rem* (no caso o IPTU) acompanha o bem, mesmo que os fatos impositivos sejam anteriores à alteração da titularidade do imóvel, nos termos dos arts. 130 e 131 do CTN.¹⁸

2.2.2. Arrematante

Arrematação significa ato do processo de execução por quantia certa contra devedor solvente, cujos bens serão vendidos em leilão ou hasta pública, determinados pelo magistrado. É o ato executório processual de venda ou compra em leilão, ou hasta pública, pelo melhor lance. Constitui o ato culminante da expropriação forçada, por ser a transferência feita pelo Estado a um terceiro interveniente (arrematante) dos bens penhorados, uma vez que ofereceu o melhor lance.¹⁹

¹⁷ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*, v. D-I, 3ª ed. São Paulo, Saraiva, 2008, p. 108.

¹⁸ REsp nº 1.179.056/MG, 2ª Turma, rel. Min. Humberto Martins, j. em 7.10.2010, DJe de 21.10.2010.

¹⁹ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*, v. D-I, 3ª ed. São Paulo, Saraiva, 2008, pp. 301/302.

A arrematação de imóvel é o ato pelo qual se adquire a propriedade de um imóvel mediante oferta do maior lance em hasta pública. Se o arrematante tiver interesse poderá adquirir o imóvel em prestações, desde que presente, por escrito, sua proposta, nunca inferior à avaliação, com oferta de pelo menos 30% à vista, sendo o restante garantido por hipoteca sobre o próprio imóvel (CPC, art. 690, parágrafo único).

O CPC estatui (art. 690-A), que é admitido a lançar (arrematar) todo aquele que estiver na livre administração de seus bens, com exceção:

"I - dos tutores, curadores, testamentários, administradores, síndicos ou liquidantes, quanto aos bens confiados a sua guarda e responsabilidade;

II - dos mandatários, quanto aos bens de cuja administração ou alienação estejam encarregados;

III - do juiz, membro do Ministério Público e da Defensoria Pública, escrivão e demais servidores e auxiliares de justiça.

Parágrafo único. O exequente, se vir a arrematar os bens, não estará obrigado a exhibir o preço; mas, se o valor dos bens exceder o seu crédito, depositará, dentro de 3 (três) dias, a diferença, sob pena de ser tornada sem efeito a arrematação e, neste caso, os bens serão levados a nova praça ou leilão à custa do exequente."

Constará de auto que será lavrado de imediato, nele mencionadas as condições pelas quais foi alienado o bem. A ordem de entrega do bem ou a carta de arrematação do bem imóvel será expedida depois de efetuado o depósito ou prestadas as garantias pelo arrematante (CPC, art. 693, parágrafo único).

A carta de arrematação conterá (i) a descrição do imóvel, com remissão à sua matrícula e registros; (ii) cópia do auto de arrematação; e (iii) a prova de quitação do imposto de transmissão (CPC, art. 703).

No caso de ser realizada em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço (CTN, parágrafo único do art. 130).

O STJ decidiu o seguinte:

"Tributário - IPTU - Imóvel Adquirido em Hasta Pública - Responsabilidade Tributária do Arrematante Afastada.

1. Cinge-se a controvérsia à responsabilidade do arrematante pelo pagamento do IPTU quando o imóvel sobre o qual incidiu a exação foi objeto de aquisição em hasta pública.

2. A jurisprudência desta Corte ratificou o entendimento segundo o qual 'a arrematação em hasta pública tem o efeito de expurgar qualquer ônus obrigacional sobre o imóvel para o arrematante, transferindo-o livremente de qualquer encargo ou responsabilidade tributária' (REsp 1.059.102/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 3.9.2009, DJe 7.10.2009 - grifo nosso).

Agravo regimental provido.²⁰

O arrematante não é responsável pelos débitos anteriores que se somam ao preço da hasta pública, uma vez que a arrematação extingue o ônus do imóvel arrematado, que passa ao arrematante livre e desembaraçado de tributo ou responsabilidade, sendo considerada aquisição originária. O adquirente só deixa de ter responsabilidade pelo pagamento dos débitos anteriores que recaiam sobre o bem se ocorreu, efetivamente, depósito do preço, que se tornará a garantia dos demais credores. O crédito fiscal perquirido pelo Fisco é abatido do pagamento, quando da praça, por isso que, encerrada a arrematação, não se pode imputar ao adquirente qualquer encargo ou responsabilidade.²¹

2.2.3. Arrendatário

O arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias ou facilidades com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa ou mista, mediante certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da lei (Decreto federal nº 59.656, de 14 de novembro de 1965).

Imóvel rural é a propriedade familiar, quando, direta e pessoalmente explorada pelo agricultor e sua família, lhes absorva toda a força de trabalho, garantindo-lhe a subsistência e o progresso social e econômico, com a área fixada para cada região e tipo de exploração, e, eventualmente, trabalhada com a ajuda de terceiros.

Entretanto, para efeito de determinação da base de cálculo do ITR, considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município, ainda que, em relação a alguma parte do imóvel, o sujeito passivo detenha apenas a posse (Lei federal nº 9.393, de 1996, arts. 1º e 2º).

Arrendador é a pessoa que cede o imóvel rural; e arrendatário é a pessoa ou conjunto familiar, representado pelo seu chefe, que o recebe ou o toma por aluguel.

Subarrendamento é o contrato pelo qual o arrendatário transfere a outrem, no todo ou em parte, os direitos e obrigações do seu contrato de arrendamento.

²⁰ AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 510.139/PR, 2ª Turma, rel. Min. Humberto Martins, j. em 3.6.2014, DJe de 12.6.2014.

²¹ REsp nº 1.179.056/MG, 2ª Turma, rel. Min. Humberto Martins, j. em 7.10.2010, DJe de 21.10.2011.

O arrendatário não é contribuinte do ITR incidente sobre o imóvel, porque o arrendador é que é obrigado a pagar as taxas, impostos, foros e toda e qualquer contribuição que incida ou venha incidir sobre o imóvel rural arrendado, se de outro modo não houver convencionado.

A relação locatícia de direito privado não pode alterar a definição legal do sujeito passivo (CTN, art. 123).

2.2.4. Cessionário do direito de uso

“Uso” conceitua-se como direito real que, a título gratuito ou oneroso, autoriza uma pessoa a retirar, temporariamente, de coisa alheia, todas as utilidades para atender às suas próprias necessidades e às de sua família; tendo como característica direito real sobre coisa alheia; que pode ter por objeto bem imóvel, inclusive para fins de moradia; temporário; indivisível; intransmissível; personalíssimo; em razão do que o “usuário” tem como deveres conservar a coisa; não retirar rendimentos ou utilidades que excedam à prevista em lei; proteger o bem com os remédios possessórios; não dificultar ou impedir o exercício dos direitos do proprietário; restituir a coisa, pois só a detém a sua posse direta, a título precário, uma vez que o uso é temporário.²²

A cessão do direito de uso pode ser realizada entre pessoas privadas, em decorrência de direito real sobre coisa alheia previsto no Código Civil (arts. 1.412 e 1.413).

A concessão de uso também pode constituir negócio jurídico pelo qual o Poder Público atribui a utilização exclusiva de um bem de seu domínio a particular, para que o explore segundo sua destinação específica. O que caracteriza a concessão de uso e a distingue dos demais institutos assemelhados - *autorização* e *permissão de uso* - é o caráter contratual e estável da outorga do uso do bem público ao particular, para que o utilize com exclusividade e nas condições convencionadas com a Administração.²³

A finalidade é o elemento fundamental na concessão de uso, porque deve ser realizada de acordo com a destinação do bem, sendo o caso, por exemplo, de bens de uso especial, como os mercados e os cemitérios, parcialmente afetados ao uso privativo, dos bens destinados à ocupação por concessionários de serviços públicos, e dos bens dominicais postos no co-

²² DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil*, v. 4 - Direito das coisas. São Paulo, Saraiva, p. 481.

²³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*, 25ª ed. atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo, Malheiros, 2009, p. 534.

mércio jurídico para fins de moradia, cultivo da terra, exploração agrícola ou industrial ou reforma agrária.²⁴

Trata-se de contrato de direito público (sinalagmático, oneroso ou gratuito, comutativo, *intuitu personae*), sujeitando-se às normas de direito público, distinguindo-se do contrato de locação regido pelo direito privado.

Também não se equipara ao domínio útil do bem, não caracterizando expressão de *animus domini*. Não exterioriza propriedade, nem abre espaço para se considerar o cessionário como possuidor, em razão do que não se considera como contribuinte do IPTU do imóvel que ocupa.²⁵

O IPTU deve ser cobrado do proprietário ou de quem detém o domínio útil ou a posse do imóvel, vinculando-se tal imposto a institutos de direito real. Assim sendo, tendo o contrato de concessão de uso de bem público de natureza pessoal, e não real, inexistente previsão legal para que o cessionário seja contribuinte do imposto municipal.²⁶

2.2.5. Comodatário

Comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis, que se perfaz com a tradição do objeto (CC, art. 579). O comodatário é obrigado a conservar, como se sua própria fora, a coisa emprestada, não podendo usá-la senão de acordo com o contrato ou a natureza dela, sob pena de responder por perdas e danos. O comodatário fica obrigado a restituir a coisa emprestada no momento devido, se não houver prazo estipulado, findo o tempo necessário ao uso concedido. Se for constituído em mora, além de por ela responder, pagará, até restituí-la, o aluguel da coisa que for arbitrado pelo comodante (CC, art. 582).

Obrigação dos contratantes:²⁷

a) Comodante: (i) não pedir a restituição do bem emprestado antes do prazo estipulado ou do necessário para o uso concedido, salvo na hipótese do art. 581 do CC; (ii) pagar despesas extraordinárias e necessárias feitas pelo comodatário; (iii) responsabilizar-se, perante o comodatário, pela posse útil e pacífica da coisa emprestada.

b) Comodatário: (i) guardar e conservar a coisa emprestada como se fosse sua (CC, arts. 582, 1ª parte, 584 e 1.219); (ii) limitar o uso

²⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*, 26ª ed. São Paulo, Atlas, 2013, p. 760.

²⁵ REsp nº 681.406/RJ, 1ª Turma, rel. Min. José Delgado, j. em 7.12.2004, DJU 1 de 28.2.2005, p. 252.

²⁶ STJ, AgRg em REsp nº 947.267/RJ, 1ª Turma, rel. Min. Francisco Falcão, j. em 18.9.2007, DJU 1 de 18.10.2007, p. 319.

²⁷ DINIZ, Maria Helena Diniz. *Curso de Direito Civil brasileiro*, 26ª ed. São Paulo, Saraiva, 2010, pp. 349/350.

da coisa ao estipulado no contrato ou de acordo com a sua natureza (CC, art. 582, 2ª alínea); (iii) restituir a coisa emprestada *in natura* no momento devido, se não houver prazo estipulado, findo o tempo necessário ao uso concedido; (iv) responder pela mora e pagar aluguel pelo tempo do atraso em restituir (CC, art. 582); (v) responder pelos riscos da coisa no caso do art. 583 do CC, salvo se provar isenção de culpa (CC, arts. 399 e 393); (vi) responsabilizar-se solidariamente, se houver mais comodatários (CC, art. 585).

Não se qualifica como contribuinte do IPTU porque somente possui a posse direta do imóvel, não podendo transferir, locar ou ceder a terceiros. O fato de ver-se obrigado contratualmente a suportar o ônus financeiro do imposto, ou mesmo providenciar o seu recolhimento não o caracteriza como contribuinte, porque as convenções particulares não têm o condão de alterar as obrigações tributárias (CTN, art. 123).

O proprietário transfere o uso e a fruição do imóvel, mas conserva os poderes de propriedade; razão pela qual, na qualidade de cessionário do direito de uso é possuidor por relação de direito pessoal e, como tal, não é contribuinte do IPTU do imóvel que ocupa.²⁸

Significativo o acórdão seguinte:

"IPTU. Propriedade municipal. Comodato. Ilegalidade da exigência. CTN, art. 32. Código Civil, arts. 524, 1.248 e ss.

O IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil, não abrangendo a posse exercida pelo comodatário, em cujas obrigações, no caso concreto, não se inclui a exigência fiscal questionada, ainda porque o imóvel é do patrimônio do Município, que, por evidente, está imune a pagar imposto da sua competência tributária."²⁹

2.2.6. Fiduciante

Aquele que transfere o bem fiduciado ao credor ou fiduciário para que este o guarde ou administre, restituindo-o por ocasião do adimplemento da obrigação contratual. Aquele que, na alienação fiduciária em garantia, fica com a posse direta da coisa, em nome do adquirente, conservando-a em seu poder com as obrigações de depositário e o dever de restituí-la em caso de inadimplência da sua obrigação.³⁰

A alienação fiduciária em garantia, regulada pela Lei federal nº 9.515, de 20 de novembro de 1997 (art. 22), é o negócio jurídico pelo qual o devedor, ou fiduciante, com o escopo de garantia, contrata a transferência ao

²⁸ REsp nº 685.316/RJ, 2ª Turma, rel. Min. Castro Meira, j. em 8.3.2005.

²⁹ REsp nº 46.434/94/MG, 1ª Turma, rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. em 26.10.1994.

³⁰ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*, v. D-1, 3ª ed. São Paulo, Saraiva, 2008, p. 585.

credor, ou fiduciário, da propriedade resolúvel de coisa imóvel, observando-se regras incluídas pela Lei federal nº 11.481, de 2007, a saber:

“§ 1º A alienação fiduciária poderá ser contratada por pessoa física ou jurídica, não sendo privativa das entidades que operam no SFH (Sistema Financeiro da Habitação), podendo ter como objeto, além da propriedade plena;

I - bens enfiteúticos, hipótese em que será exigível o pagamento do laudêmio, se houver a consolidação do domínio útil no fiduciário;

II - o direito de uso especial para fins de moradia;

III - o direito real de uso, desde que suscetível de alienação;

IV - a propriedade superficiária.

§ 2º Os direitos de garantia instituídos nas hipóteses dos incisos III e IV do § 1º deste artigo, ficam limitados à duração da concessão ou direito de superfície, caso tenham sido transferidos por período determinado.”

“Art. 23 - Constitui-se a propriedade fiduciária de coisa imóvel mediante registro, no competente Registro de Imóveis, do contrato que lhe serve de título.

Parágrafo único - Com a constituição da propriedade fiduciária, dá-se o desmembramento da posse, tornando-se fiduciante possuidor direto e o fiduciário possuidor indireto da coisa imóvel.”

Contribuinte é o “fiduciante” porque, nos termos da mencionada lei (parágrafo 8º do art. 27) responde pelo pagamento dos impostos, taxas, contribuições condominiais e quaisquer outros encargos que recaiam ou venham a recair sobre o imóvel, cuja posse tenha sido transferida para o fiduciário, nos termos deste artigo, até a data em que o fiduciário vier a ser imitado na posse.

2.2.7. Locatário

A locação de imóvel (urbano) é contrato em que uma pessoa natural ou jurídica (locador) cede o uso de imóvel para utilização por outra pessoa, natural ou jurídica (*locatário*), mediante remuneração (aluguel), por prazo determinado ou indeterminado.

Este negócio jurídico rege-se pela Lei federal nº 8.245, de 18 de outubro de 1991, sendo reguladas pelo Código Civil e pelas leis especiais as locações (i) de imóveis de propriedade da União, dos Estados e dos Municípios, de suas autarquias e fundações públicas; (ii) de vagas autônomas de garagem ou de espaços para estacionamento de veículo; (iii) de espaços destinados à publicidade; (iv) em “apart-hotéis” residenciais ou equiparados, assim considerados aqueles que prestam serviços regulares a seus usuários e como tais sejam autorizados a funcionar; e o arrendamento mercantil, em qualquer de suas modalidades.

A cessão da locação, a sublocação e o empréstimo do imóvel, total ou parcialmente, dependem do consentimento prévio e escrito do locador. Não se presume o consentimento pela simples demora do locador em manifestar formalmente a sua oposição.

À sublocação aplicam-se, no que couberem, as disposições relativas às locações. Rescindida ou finda a locação, qualquer que seja a sua causa, resolvem-se as sublocações, assegurado o direito de indenização do sublocatário contra o sublocador. O sublocatário responde subsidiariamente ao locador pela importância que dever ao sublocador, quando este for demandado e, ainda, pelos aluguéis que se vencerem durante a lide.

É livre a convenção do aluguel, vedada a sua estipulação em moeda estrangeira e a sua vinculação à variação cambial ou ao salário mínimo. Nas locações residenciais serão observados os critérios de reajustes previstos na legislação específica.

Obrigações dos contratantes:³¹

a) Locador: (i) entregar ao locatário a coisa locada, com suas pertenças, em estado de servir ao uso a que se destina (CC, art. 566, I; Lei nº 8.245/1991, art. 22, I); (ii) manter o bem nesse estado pelo tempo do contrato, salvo cláusula expressa em contrário (CC, arts. 566, I, e 567; Lei nº 8.245/1991, art. 22, III e X); (iii) responder por vícios redibitórios (CC, art. 568, *in fine*; Lei nº 8.245/1991, art. 22, IV); (iv) pagar impostos, prêmios de seguro contra incêndio, taxas, despesas de intermediação ou administração imobiliária e despesas extraordinárias de condomínio (Lei nº 8.924/1991, art. 22, VII, VIII e X); (v) fornecer recibo de aluguel ou de encargos (Lei nº 8.245/1991, art. 22, VI, e 44, I, parágrafo único); (vi) indenizar benfeitorias úteis e necessárias feitas pelo locatário de boa-fé (CC, art. 1.219; Lei nº 8.245/1991, arts. 35 e 36); (vii) dar preferência ao locatário ou sublocatário para adquirir o prédio locado (Lei nº 8.245/1991, art. 33); (viii) não exigir quantia ou valor além do aluguel e dos encargos permitidos (Lei nº 8.245/1991, art. 43, I).

b) Locatário: (i) servir-se da coisa locada exclusivamente para o uso convenionado ou presumido (CC, arts. 569, I, 1ª parte, e 570; Lei nº 8.245/1991, arts. 23, II, 1ª parte); (ii) tratar do bem alugado como se fosse seu (CC, arts. 569, I, 2ª parte; Lei nº 8.245/1991, art. 23, II, 2ª parte); (iii) pagar pontualmente o aluguel nos prazos ajustados, ou, na falta de convenção, até o dia 6 do mês seguinte ao vencido (Lei nº 8.245/1991, art. 23, I; CC, arts. 569, II, e 572); (iv) levar ao

³¹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro* 3, 26ª ed. São Paulo, Saraiva, 2010, pp. 320/323.

conhecimento do locador as turbações de terceiros, que se pretendam fundadas em direito (CC, art. 569, III; Lei nº 8.245/1991, art. 23, IV); (v) restituir a coisa, finda a locação, no estado em que a recebeu, salvo as deteriorações decorrentes do uso normal (Lei nº 8.245/1991, art. 23, III; CC, art. 569, IV). Se devolver antes do término do prazo contratual aplica-se o art. 571. E se não o restituir, findo o contrato, tendo sido notificado, arca com as consequências do art. 575 e parágrafo único do Código Civil; (vi) pagar os encargos de limpeza, força, luz, água, saneamento e despesas ordinárias de condomínio (Lei nº 8.245/1991, art. 23, VII, VIII, X e XII); (vii) fazer reparações locativas (Lei nº 8.245/1991, art. 23, V e III); (viii) consentir nos reparos urgentes de que o prédio necessitar (Lei nº 8.245/1991, art. 26, parágrafo único); (ix) dar caução em dinheiro, garantia fidejussória, seguro de fiança locatícia, ou cessão fiduciária de quotas de fundo de investimento, se o locador o exigir (Lei nº 8.245/1991, art. 37); (x) pedir prévio conhecimento expresso do locador para sublocar, ceder ou emprestar o imóvel locado (Lei nº 8.245/1991, art. 13); e (xi) responder por dano no prédio, se não provar caso fortuito ou força maior (CC, art. 57).

Ao locador compete pagar os impostos e as taxas, e ainda o prêmio de seguro complementar contra fogo, que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel, salvo disposição expressa em contrário. O locatário não se caracteriza como contribuinte do IPTU, mesmo que, contratualmente, seja estipulada obrigação relativa ao pagamento do tributo, porque as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública (CTN, art. 123).

O contrato de locação gera obrigação e responsabilidade entre os contratantes, válidos entre as partes, na relação de direito pessoal, mas não possuem qualquer validade ou eficácia entre o poder público para eximir o contribuinte, eleito pela lei, da obrigação tributária. O sujeito ativo deve exigir o tributo de quem a lei assim o determine. Pode, contudo, a lei eleger o locatário como responsável tributário, por ter relação pessoal com o fato gerador, embora sem qualquer vantagem, por se tratar de imposto sobre a propriedade, cuja garantia maior é o próprio imóvel e a obrigação ser de natureza *propter rem*.³²

Na hipótese da legislação municipal atribuir, expressamente, a obrigação do inquilino a recolher o imposto, terá qualificado como responsável tributário, e nunca como contribuinte.

³² FERNANDES, Odmir. "ITR - contribuintes e responsáveis, propriedade: domínio pleno, domínio útil e posse". *Imposto sobre a propriedade territorial rural à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Coordenadores Pedro Anan Jr. e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo, Apet e MP, 2012, p. 244.

2.2.8. Promitente comprador do imóvel

Mediante promessa de compra e venda em que se não pactuou arrendimento, celebrada por instrumento público ou particular, e registrada no Cartório de Registro de Imóveis, adquire o promitente comprador direito real à aquisição do imóvel (CC, art. 1.417), tendo o STF consolidado o entendimento de que "é inadmissível o arrependimento no compromisso de compra e venda sujeito ao regime do Decreto-Lei nº 58, de 10.12.1973".³³

Compromisso irrevogável de compra e venda é o contrato, devidamente registrado no Cartório Imobiliário, pelo qual o compromitente-vendedor obriga-se a vender ao compromissário-comprador determinado imóvel pelo preço, condições e modos avençados, outorgando-lhe a escritura definitiva, assim que ocorrer o adimplemento da obrigação; por outro lado, o compromissário-comprador, ao pagar o preço e satisfazer todas as condições estipuladas no contrato, tem direito real sobre o imóvel, podendo reclamar a outorga da escritura definitiva ou sua adjudicação compulsória se houver recusa por parte do compromitente-vendedor.³⁴

Aproxima-se do contrato preliminar de venda porque seu resultado prático é adiar a transferência do domínio do bem compromissado até que o valor seja totalmente pago, diferenciando-se dele, porém, por dar lugar à adjudicação compulsória.³⁵

O promitente somente será contribuinte se se tratar de promessa irrevogável de venda, e no caso de haver pago as parcelas contratuais, encontrar-se habilitado a lavrar escritura, ou promover a adjudicação compulsória.

A existência de possuidor apto a ser considerado contribuinte do IPTU não implica exclusão automática (assim entendido aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis). O possuidor, na qualidade de promitente comprador, pode ser considerado contribuinte, conjuntamente com o proprietário do imóvel, responsável pelo seu pagamento.³⁶

O STJ consolidou a diretriz seguinte:

"Tributário. Execução Fiscal. IPTU. Contrato de Promessa de Compra e Venda de Imóvel. Legitimidade Passiva do possuidor (Promitente Comprador) e do proprietário (Promitente Vendedor).

³³ Súmula nº 166.

³⁴ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*, v. D-I, 3ª ed. São Paulo, Saraiva, 2008, p. 830.

³⁵ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*, v. D-I, 3ª ed. São Paulo, Saraiva, 2008, p. 830.

³⁶ REsp nº 784.101/SP, 1ª Turma, rel. Min. Luiz Fux, j. em 3.10.2006, DJU 1 de 30.10.2006, p. 252.

1. Segundo o art. 34 do CTN, consideram-se contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, o titular de 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. 979.970/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 18.6.2008; AgRg no REsp 1.022.614/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 Noronha, Segunda Turma, DJ de 11.9.2007; REsp 868.826/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 1.8.2007; REsp 793.073/SP/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 08/08.³⁷

O Tribunal também considerara o seguinte:

"(...)

7. (...) É que, nas hipóteses em que verificada a 'contemporaneidade' do exercício da posse direta e da propriedade (e não a efetiva sucessão do direito real de propriedade, tendo em vista a inexistência de registro de compromisso de compra e venda no cartório competente), o imposto sobre o patrimônio poderá ser exigido de qualquer um dos sujeitos passivos 'coexistentes', exegese aplicável à espécie, por força do princípio da hermenêutica *ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio*.

"(...)

O embargante, ademais, apenas juntou aos autos compromisso de compra e venda, tal contrato não transfere a propriedade. Não foi

³⁷ REsp nº 1.111.202/SP, 1ª Seção, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. em 10.6.2009, DJe de 18.6.2009.

comprovada a efetiva transferência de propriedade e, o que é mais importante, o registro de transferência no Cartório de Registro de Imóveis, o que garantiria a publicidade do contrato *erga omnes* (...).³⁸

Em decorrência, o STJ assentou o entendimento de que "cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU".³⁹

Estudo sobre a matéria conclui que "tanto o promitente comprador do imóvel (possuidor a qualquer título), quanto o proprietário/promitente vendedor (que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes do ITR, logo, em havendo, a *contemporaneidade* do exercício da posse direta e da propriedade (e não a efetiva sucessão do direito real da propriedade, tendo em vista a inexistência de registro do compromisso de compra e venda no cartório competente), o ITR poderá ser exigido de qualquer um dos sujeitos passivos *coexistentes*".⁴⁰

Entretanto, com relação às *escrituras de compra e venda não registradas no Registro de Imóveis*, fora destacado que "a jurisprudência do STJ é no sentido de que a responsabilidade do 'novo proprietário' exclui a do 'antigo proprietário', baseado em que a escritura transforma, na prática o antigo proprietário em ex-proprietário, ao menos para fins de incidência tributária".⁴¹

2.2.9. "Sem terra"

O Judiciário apreciou caso de imóvel invadido por "sem terra", decidindo pela inexigibilidade do ITR - situação aplicável ao IPTU -, em razão do esvaziamento da propriedade e violação aos princípios da propriedade, função social e proporcionalidade, a saber:

"Tributário. ITR. Incidência sobre o Imóvel. Invasão do Movimento 'Sem Terra'. Perda do Domínio e dos Direitos Inerentes à Proprie-

³⁸ REsp nº 1.073.846/SP, 1ª Seção, RR, rel. Min. Luiz Fux, j. em 25.11.2009.

³⁹ Súmula nº 399.

⁴⁰ CARDOSO, Jorge Claudio Duarte. "Análise da jurisprudência do imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR - no âmbito do Superior Tribunal de Justiça - STJ - e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf)". *Imposto sobre a propriedade territorial rural à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Coordenadores Pedro Anan Jr. e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo, Apet e MP, 2012, p. 128.

⁴¹ CARDOSO, Jorge Claudio Duarte. "Análise da jurisprudência do imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR - no âmbito do Superior Tribunal de Justiça - STJ - e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf)". *Imposto sobre a propriedade territorial rural à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Coordenadores Pedro Anan Jr. e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo, Apet e MP, 2012, p. 127.

dade. Impossibilidade da Subsistência da Exação Tributária. Princípio da Proporcionalidade. Recurso Especial não Provido.

(...)

2. Verifica-se que houve a efetiva violação ao dever constitucional do Estado em garantir a propriedade da impetrante, configurando-se uma grave omissão do seu dever de garantir a observância dos direitos fundamentais da Constituição.

3. Ofende aos princípios básicos da razoabilidade e da justiça o fato do Estado violar o direito de propriedade e, concomitantemente, exercer a sua prerrogativa de constituir ônus tributário sobre imóvel expropriado por particulares (proibição de *venire contra factum proprium*).

4. A propriedade plena pressupõe o domínio, que se subdivide nos poderes de usar, gozar, dispor e reivindicar (*sic*) a coisa. Em que pese ser a propriedade um dos fatos geradores do ITR, essa propriedade não é plena quando o imóvel encontra-se invadido, pois o proprietário é tolhido das faculdades inerentes ao domínio sobre o imóvel.

5. Com a invasão do movimento 'sem terra', o direito da recorrente ficou tolhido de praticamente todos seus elementos: não há mais posse, possibilidade de uso ou fruição do bem; conseqüentemente, não havendo a exploração do imóvel, não há, a partir dele, qualquer tipo de geração de renda ou de benefícios para a proprietária.

6. Ocorre que a função social da propriedade se caracteriza pelo fato do proprietário condicionar o uso e a exploração do imóvel não só de acordo com os seus interesses particulares e egoísticos, mas pressupõe o condicionamento do direito de propriedade, à satisfação de objetivos para com a sociedade, tais como a obtenção de um grau de produtividade, o respeito ao meio ambiente, o pagamento de impostos, etc.

7. Sobreleva nesse ponto, desde o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, o pagamento do ITR como questão inerente à função social da propriedade. O proprietário, por possuir o domínio sobre o imóvel, deve atender aos objetivos da função social da propriedade; por conseguinte, se não há um efetivo exercício de domínio, não seria razoável exigir desse proprietário o cumprimento da sua função social, o que se inclui aí a exigência de pagamento dos impostos reais.

8. Na peculiar situação dos autos, ao considerar-se a privação antecipada da posse e o esvaziamento dos elementos de propriedade sem o devido êxito do processo de desapropriação, é inexigível o ITR diante do desaparecimento da base material do fato gerador e

da violação dos princípios da propriedade, da função social e da proporcionalidade.⁴²

Enquadram-se nesta situação as *habitações coletivas, as favelas, e os cortiços*, em que se constata a posse precária dos particulares, que não revelam capacidade econômica, sendo difícil precisá-las como extensão de propriedade.

Todavia, os litígios entre particulares não afetam a obrigação de pagar imposto, resolvendo-se entre eles a indenização acaso devida a esse título; já que, sendo o contribuinte não só na condição de possuidor, é esbulhado na posse pelo próprio Município, não está obrigado a recolher o tributo até nela ser reintegrado por sentença judicial, à míngua do fato gerador (art. 33 do CTN), confundindo-se, nesse caso, o sujeito ativo e o sujeito passivo.⁴³

2.2.10. Superficiário

Beneficiário do direito de superfície consistente na concessão, por parte de proprietário do terreno, para a construção ou plantação, por tempo determinado, mediante escritura pública devidamente registrada no Cartório de Registro de Imóveis (CC, art. 1.369).

Trata-se de direito real sobre coisa alheia (CC, art. 1.225, II) porque não altera o domínio do proprietário do solo, asseverando-se que "não há dualidade de propriedades, porque, ainda que o direito de superfície em muito se aproxime de uma propriedade, a esta não se equivale, já que o ordenamento jurídico brasileiro, diferentemente do inglês, por exemplo, não acolhe propriedade em segundo grau".⁴⁴

A análise dos diplomas jurídicos permitira visualizar "características próprias dos direitos reais: em primeiro lugar, o fato de ser exigida escritura pública registrada no cartório do registro de imóveis, o que somente se justifica tratando-se de direito real sobre imóveis, diante do art. 1.227 do Código Civil; em segundo lugar, a possibilidade de transmissão a terceiros, por ato *inter vivos* ou *mortis causa* (art. 21, §§ 4º e 5º, do Estatuto, e art. 1.372 do Código Civil), significando, com isto, que o direito acompanha a coisa nas mãos de quem quer que a detenha; em terceiro lugar, o fato de que o art. 24 do Estatuto da Cidade e o art. 1.375 do Código Civil, ao estabelecerem que, com a extinção do direito de superfície, o proprietário recuperará o *pleno domínio* do terreno, implicitamente reconhecem que o direito

⁴² REsp nº 1.144.982/PR, 2ª Turma, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. em 13.10.2009, DJe de 15.10.2009.

⁴³ STJ, AgRg em Ag nº 117.895, 2ª Turma, rel. Min. Ari Pargendler, j. em 10.10.1996, DJU 1 de 29.10.2006, p. 41.639.

⁴⁴ BERALDO, Anna de Moraes Salles. "Direito de superfície". *Estatuto da Cidade*. Coordenadores José Manoel de Arruda Alvim e Everaldo Augusto Cambler. São Paulo, Thomson Reuters e RT, 2014, p. 277.

do proprietário é limitado em decorrência do direito real que sobre ele incide em benefício do superficiário.⁴⁵

Entretanto, dissentem os doutrinadores ao entenderem que existem duas propriedades distintas: (i) a propriedade do solo e a propriedade do que foi incorporado;⁴⁶ (ii) a propriedade do dono do solo coexiste com a propriedade do dono das plantações ou construções que se acrescentam ao solo.⁴⁷

O Estatuto da Cidade (Lei federal nº 10.257, de 10 de julho de 2001) já havia disposto o seguinte:

“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.

§ 1º O direito de superfície abrange o direito de utilizar o solo, o subsolo ou o espaço aéreo relativo ao terreno, na forma estabelecida no contrato respectivo, atendida a legislação urbanística.

§ 2º A concessão do direito de superfície poderá ser gratuita ou onerosa (...).”

Relativamente à coexistência dos mencionados diplomas jurídicos (Estatuto da Cidade e Código Civil), disciplinando o “direito de superfície”, limitado a imóvel urbano (Estatuto), e amplo (urbano e rural - Código Civil), entende-se que houve a derrogação do aludido Estatuto, passando o instituto em apreço a ser regulado inteiramente pelos arts. 1.369 a 1.377 do novo Codex, destacando-se a argumentação seguinte:

“Não se aplica à hipótese, com efeito, o princípio da especialidade, segundo o qual *Lex specialis derogat legi generali* quando disciplinar, de forma diversa, o mesmo assunto. Ocorre a revogação tácita quando a lei nova, de caráter amplo e geral, passa a regular inteiramente a matéria versada na lei anterior, vindo a lei revogadora, neste caso, substituir inteiramente a antiga. Desse modo, se toda uma matéria é submetida a nova regulamentação, desaparece inteiramente a lei anterior que tratava do mesmo assunto.”⁴⁸

⁴⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. “Direito de superfície”. *Estatuto da Cidade (comentários à Lei federal 10.257/2001)*, 4ª ed. Coordenadores Adilson Abreu Dallari e Sérgio Ferraz. São Paulo: SBDP e Malheiros, 2014, p. 187.

⁴⁶ ANDRADE, Marcus Vinicius dos Santos. *Superfície à luz do Código Civil e do Estatuto da Cidade*. Curitiba, Juruá, 2009, p. 27.

⁴⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. “Direito de superfície”. *Estatuto da Cidade (comentários à Lei federal 10.257/2001)*, 4ª ed. Coordenadores Adilson Abreu Dallari e Sérgio Ferraz. São Paulo, SBDP e Malheiros, 2014, p. 176.

⁴⁸ TEIXEIRA, José Guilherme Braga. *Comentários ao Código Civil brasileiro*, v. XII. Coordenadores Arruda Alvim e Thereza Alvim. Rio de Janeiro, Forense, 2004, pp. 266 a 268.

Todavia, também se pontua que “o Estatuto da Cidade foi criado para alcançar os objetivos das políticas urbanas, visando uma estabilização mais adequada e consciente das cidades, promovendo melhores condições para seus habitantes. Assim, não obstante os argumentos em outros sentidos, o Estatuto da Cidade, em razão de suas especificidades e mesmo por instituir um microsistema, prevalece nas situações em que envolva política urbana. Nos demais casos serão aplicadas as normas atinentes ao Código Civil, seja a superfície urbana ou rural.”⁴⁹

Assenta-se no “domínio da superfície, com o poder de dispor da mesma, que se presta a ser alienada, arrendada, alugada e a outras modalidades de disposição, sem envolver o que se encontra em seu interior, ou está abaixo da superfície”; e “relativamente a outros direitos, como o uso, a habitação, a locação, o arrendamento, o usufruto, a nota diferencial básica está na falta de transferência do domínio nessas figuras”.⁵⁰

Objetivamente, “como exemplo caro do instituto da superfície, recorde-se as cadeiras cativas nos estádios, camarotes cativos em teatros, ancoradouros privados (*marinas*), etc., cuja forma de exercício de direito real apresenta seus princípios”,⁵¹ bem como os hotéis, escolas, hospitais etc.

Destacam-se as específicas situações:

- a) *Tributos e encargos* - aqueles que incidirem sobre a propriedade superficiária serão de responsabilidade integral do superficiário, 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 (Estatuto da Cidade, parágrafo 3º do art. 21; CC, art. 1.371).
- b) *Transferência* - o direito de superfície pode ser transferido a terceiros obedecidos os termos do contrato respectivo. Por morte do superficiário, os seus direitos transmitem-se a seus herdeiros (Estatuto da Cidade, parágrafos 4º e 5º do art. 21; CC, art. 1.372). Não poderá ser estipulado pelo concedente a nenhum título, qualquer pagamento pela transferência (CC, parágrafo único do art. 1.372).
- c) *Alienação* - o superficiário ou o proprietário tem direito de preferência, em igualdade de condições, em caso de alienação do imóvel

⁴⁹ BERALDO, Anna de Moraes Salles. “Direito de superfície”. *Estatuto da Cidade*. Coordenadores José Manoel de Arruda Alvim e Everaldo Augusto Cambler. São Paulo, Thomson Reuters e RT, 2014, p. 284.

⁵⁰ RIZZARDO, Arnaldo. *Direito das coisas*, 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, pp. 874 e 875.

⁵¹ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil - direitos reais*, 14ª ed. São Paulo, Atlas, 2014, p. 456.

ou do direito de superfície (Estatuto da Cidade, parágrafo 5º do art. 21, e art. 22; CC, art. 1.373).

d) *Extinção* - em razão do advento do termo; e pelo descumprimento das obrigações contratuais assumidas pelo superficiário. Extinto o direito de superfície, o proprietário recuperará o pleno domínio do terreno, bem como das acessões e benfeitorias introduzidas no imóvel, independentemente de indenização, se as partes não houverem estipulado o contrário no respectivo contrato. Antes do termo final do contrato, extinguir-se-á o direito de superfície se o superficiário der ao terreno destinação diversa daquela para a qual for concedida.⁵²

Extinta a concessão, o proprietário passará a ter a propriedade plena sobre o terreno, construção ou plantação, independentemente de indenização, se as partes não houverem estipulado o contrário. No caso de extinção de direito de superfície em consequência de desapropriação, a indenização cabe ao proprietário e ao superficiário, no valor correspondente ao direito real de cada um (CC, arts. 1.375 a 1.376).

Apontam-se várias causas de extinção de superfície, sobressaindo as seguintes:

“O vencimento do prazo estipulado no contrato, sendo que, na letra do art. 1.374 do Código, não se admite a convenção por prazo indeterminado, tanto que estatui, em seu começo, a previsão do termo final, impondo-se, assim, a designação do período de vigência, com a menção da data do começo (*dies a quo*) e do término (*dies ad quem*). Entrementes, a Lei nº 10.257, consoante já anotado, no art. 21 dispõe em sentido contrário, ao prever a concessão do direito de superfície por tempo indeterminado.

a) O *abandono*, revelado na conduta ostentada pelo titular do direito, mesmo que nem sempre de modo expresso, indicativa da vontade de não mais manter a relação de proveito da superfície. Simplesmente o beneficiário deixa de lado as construções ou plantações que fez no imóvel, não mais comparecendo ao local, resultando em completa deterioração, e ensejando a conclusão de total desinteresse. Há necessidade de uma declaração judicial, para tornar perfeito o direito à retomada da superfície, com a citação do superficiário.

c) O *pericimto* das construções ou plantações existentes no imóvel induzem a extinção se de tal monta que reste inviabilizada a reconstrução ou a renovação das plantações. Assim acontece quando as forças da natureza, como terremoto, rebaixamento do solo, inun-

⁵² Estatuto da Cidade, arts. 23 e 24.

dação perene, não mais permitam a utilização a que antes se destinava o imóvel.

d) A *renúncia* também leva à extinção do direito de superfície, devendo revelar-se de modo expresso. Na verdade, equivale ao abandono expresso, declarado o explícito, mediante uma manifestação da vontade, na qual se enuncia o propósito de não mais utilizar o imóvel.

e) A *confusão*, que significa reunir, na mesma pessoa, as qualidades de proprietário do solo e da superfície, que pode ocorrer quando o titular do domínio do solo adquire a superfície, ou vice-versa. A eventualidade de ocorrer a situação é mais no direito hereditário, em que se transfere para o sucessor a propriedade do solo ou a superfície que exercia o *de cuius*.

f) A *desapropriação* também é apontada como uma causa de extinção, através da qual se dá a transferência compulsória de bens particulares para o Poder Público, por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro ou em títulos da dívida pública. De sorte que, desapropriando-se o terreno, do qual precedeu a transferência da superfície, esta igualmente é abrangida pelo ato público de expropriação, acarretando a sua extinção. De nada adiantaria a desapropriação do solo, desacompanhada da possibilidade de utilização da superfície.⁵³

2.2.11. Usuário titular do direito de habitação

A pessoa pode ter direito a habitar gratuitamente casa alheia, mas fica proibido de alugar, emprestar, podendo simplesmente ocupá-la com sua família (CC, art. 1.414), situação que não possibilita caracterizar como contribuinte pelo fato de não exercer a posse com *animus domini*.

O *habitador* tem como obrigações (i) guardar e conservar o prédio; (ii) não alugar, nem emprestar o imóvel; (iii) fazer seguro, se o título lhe impuser tal realização, devendo o valor segurado ser empregado na reedificação do prédio se este sofrer destruição por caso fortuito ou força maior; (iv) pagar tributos que recaírem sobre o imóvel; (v) restituir o prédio ao proprietário no estado em que o recebeu, sob pena de pagar perdas e danos pelos prejuízos que sua negligência ocasionar.⁵⁴

⁵³ RIZZARDO, Arnaldo. *Direito das coisas*, 6ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 2013, p. 878 - destaques nossos.

⁵⁴ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro 4*, 26ª ed. São Paulo, Saraiva, 2011, p. 498.

O cônjuge sobrevivente, qualquer que seja o regime de bens, tem direito, sem prejuízo da participação que lhe caiba na herança, o direito real de habitação relativamente ao imóvel destinado à residência da família, desde que seja o único daquela natureza a inventariar (CC, art. 1.831).

O direito real de habitação deve ser estendido ao companheiro, seja por não ter sido revogada a previsão da Lei nº 9.278/1996, seja em razão da interpretação analógica do art. 1.831, informado pelo art. 6º, *caput*, da Constituição Federal de 1988.⁵⁵

A constituição do direito real de habitação do cônjuge supérstite emana exclusivamente da lei, sendo certo que o reconhecimento de forma alguma repercute na definição de propriedade dos bens partilhados. Em se tratando de direito *ex vi lege*, seu reconhecimento não precisa necessariamente dar-se por ocasião da partilha dos bens deixados pelo *de cuius*, inoportunamente, por conseguinte, ofensa à coisa julgada. Nesse quadro, a superveniente declaração do direito real de habitação dispensa prévia rescisão ou anulação da partilha, pois com ela não encerra qualquer oposição.⁵⁶

No caso de ser conferido ao cônjuge sobrevivente não exige o registro imobiliário.⁵⁷

O direito real de habitação não dá direito à percepção de frutos.

As situações jurídicas apontadas permitem a qualificação como contribuinte do imposto.

2.2.12. Usufrutuário

O "usufruto" é direito real conferido a alguém de retirar, temporariamente, da coisa alheia os frutos e utilidades que ela produz, sem alterar-lhe a substância, tendo por *objeto* móveis infungíveis e inconsumíveis, imóveis (CC, arts. 1.391 e 1.392), patrimônio, direitos, desde que transmissíveis; como *caracteres* direito real sobre coisa alheia, temporário, transmissível e inalienável, impenhorável, como *modos constitutivos* a lei, ato jurídico *inter vivos* ou *causa mortis*, sob-rogação real, usucapião e sentença.⁵⁸

Mantém analogia com demais institutos de direito privado, a saber:⁵⁹

⁵⁵ Enunciado nº 117, aprovado pelo Centro de Estudos Judiciário do Conselho da Justiça Federal.

⁵⁶ REsp nº 1.125.901, 4ª Turma, rel. Min. Marco Buzzi, j. em 20.6.2013, DJ de 6.9.2013.

⁵⁷ REsp nº 74.729, 4ª Turma, rel. Min. Sálvio de Figueiredo, j. em 9.12.1997, DJU de 2.3.1998, STJ, Revista de Processo 27/336, 3ª Turma, REsp nº 565.820, RJTJESP 95/255.

⁵⁸ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro* 4, 26ª ed. São Paulo, Saraiva, 2011, p. 472.

⁵⁹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro* 4, 26ª ed. São Paulo, Saraiva, 2011, p. 472.

a) Usufruto e enfiteuse: na *enfiteuse* o foreiro pode dispor do domínio útil; no *usufruto*, o usufrutuário não poderá transmitir seu direito, ele é inalienável, podendo tão somente ceder seu exercício; a *enfiteuse* é perpétua, o *usufruto* é temporário; a *enfiteuse* recai sobre terrenos para agricultura e edificação, o *usufruto* incide sobre bens móveis, imóveis e direitos; a *enfiteuse* é onerosa, o *usufruto* é gratuito;

b) Usufruto e fideicomisso: no *usufruto* o domínio é do nu-proprietário, o usufrutuário só pode usar e gozar do bem, no *fideicomisso* o bem é transmitido pelo fideicomitente ao fiduciário, que o recebe na qualidade de dono, com o encargo de transmiti-lo a outrem por sua morte ou após certo tempo. No *usufruto*, o usufrutuário e o nu-proprietário são titulares de direito simultâneos; no *fideicomisso*, o fiduciário e o fideicomissário são os titulares sucessivos dos direitos. No *usufruto*, o usufrutuário não pode vender a sua propriedade, porque esta não lhe pertence; no *fideicomisso*, o fiduciário poderá alienar os bens fideicomitidos. O *usufruto* extingue-se com a morte de usufrutuário; no *fideicomisso*, com o falecimento do fiduciário dá-se a sua transmissão a seus herdeiros para que estes o entreguem na forma instituída na forma instituída pelo fideicomitente ao fideicomissário. O *usufruto* permanece havendo morte do nu-proprietário, pois a sua propriedade transmite-se a seus herdeiros; no *fideicomisso* com o óbito do fideicomissário consolida-se nas mãos do fiduciário o domínio resolúvel, que passará a ser perpétuo. O *usufruto* é direito real sobre coisa alheia; o *fideicomisso* é forma de substituição restrita ao direito das sucessões;

c) Usufruto e locação: o *usufruto* é direito real oponível *erga omnes* e a *locação*, pessoal; o *usufruto* recai sobre coisas corpóreas ou incorpóreas e a *locação*, sobre bens corpóreas; o *usufruto* nasce da lei, ato jurídico *inter vivos* ou *causa mortis*, usucapião etc.; a *locação*, somente do contrato; o *usufruto* é gratuito e a *locação*, onerosa.

O usufruto de imóveis, quando não resulte de usucapião, constituir-se-á mediante registro no Cartório de Registro de Imóveis (CC, art. 1.391).

Obrigações dos contratantes:⁶⁰

a) Usufrutuário: (i) dar caução real e fidejussória, se lhe exigir o dono, de velar-lhes pela conservação e entregá-los findo o usufruto (CC, arts. 1.400, 2ª parte, 1.402 e 1.401); (ii) gozar da coisa frutuária

⁶⁰ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro* 4, 26ª ed. São Paulo, Saraiva, 2011, p. 474.

ria com moderação; (iii) conservar a destinação que lhe deu o proprietário; (iv) fazer despesas ordinárias e comuns de conservação dos bens no estado em que os recebeu; (v) defender a coisa usufruída, repelindo todas as usurpações de terceiros, impedindo que se constituam situações jurídicas contrárias ao nu-proprietário; (vi) evitar o perecimento de servidões ativas e impedir que se criem servidões passivas; (vii) abster-se de tudo que possa danificar o bem frutuário; (viii) pagar certas contribuições (CC, arts. 1.403, II, 1.407, 1.408 e 1.409) e os juros dos débitos que onerem o patrimônio, ou parte dele, de que é objeto de usufruto (CC, art. 1.405); (ix) restituir o bem usufruído, findo o usufruto no estado em que o recebeu, como o inventariou ou como se obrigou a conservá-lo.

b) Nu-proprietário: (i) não obstar o uso da coisa usufruída nem lhe diminuir a utilidade; (ii) entregar ao usufrutuário mediante caução o rendimento dos bens frutuários que estiverem sob sua administração, deduzidas as despesas dessa administração (CC, art. 1.401); (iii) fazer as reparações extraordinárias e as que não forem de custo módico necessárias à conservação da coisa dada em usufruto (CC, art. 1.404, parágrafo 2º); (iv) respeitar o usufruto restabelecido devido ao fato de o prédio usufruído ter sido reconstruído com a indenização do seguro (CC, art. 1.408); e (v) respeitar a sub-rogação de indenização de danos causados por terceiros ou do valor da desapropriação do ônus do usufruto (CC, art. 1.409).

O usufrutuário deve ser considerado contribuinte porque o Código Civil lhe atribui a incumbência de arcar com os "tributos devidos pela posse da coisa usufruída" (art. 1.402, II).

2.3. Responsável

2.3.1. Noções gerais

O recolhimento do tributo pode também ser exigido de pessoa diversa daquela que realizou o fato típico tributário, ou seja, o responsável, que não reveste a condição de contribuinte e sua obrigação decorre de expressa disposição de lei (CTN, art. 121, II).

A carga fiscal pode ser imputada a pessoa diversa daquela que praticou o negócio jurídico, estabelecendo o legislador os critérios norteadores desses procedimentos, para que o hermeneuta e os destinatários da norma não se deparem com uma verdadeira balbúrdia tributária, decorrente de interpretações diferenciadas e equivocadas qualificações.

Embora seja compreensível que acontecimentos supervenientes ao nascimento da obrigação tributária podem impedir a liquidação do tributo pela pessoa realizadora do fato impositivo (contribuinte), nem sempre é

possível vislumbrar com nitidez a possibilidade jurídica de imputar-se a obrigação a pretensos terceiros, porque, na verdade, tais obrigados podem qualificar-se como contribuintes originários.

A relação jurídica tributária, vinculando o Poder Público (sujeito ativo) e as pessoas privadas (contribuintes e responsáveis), deflue de determinação legal, não podendo sofrer nenhum tipo de modificação. O constituinte e o CTN estabeleceram as diretrizes para regular a operacionalidade do sistema tributário, pautadas pelos princípios e normas que conferem direitos e garantias públicas (Fazenda), e individuais (contribuintes e responsáveis).

Esta a razão pela qual "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" (CTN, art. 123).

Os créditos e os débitos tributários são indisponíveis, imperando o dogma constitucional da imutabilidade dos direitos e obrigações tributárias, em razão do que, numa relação de direito privado, as partes não podem fazer quaisquer tipos de acertos com o intuito de modificar o polo passivo tributário.

2.3.2. Solidariedade

O CTN dispõe sobre os lineamentos básicos na forma seguinte:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui 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."

"Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita os demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais."

A solidariedade consiste na possibilidade de a Fazenda poder exigir o tributo de mais de uma pessoa vinculada ao fato gerador. Entretanto, devido à pluralidade de participantes de eventos tributários, torna-se problemático determinar quais as pessoas que podem ser qualificadas como solidárias para efeitos tributários.

Examina-se o Código Civil para se apurar se os conceitos de solidariedade podem servir de préstimos para a regular aplicação da legislação tributária, de modo a observar-se a integração normativa (CTN, art. 110).

A legislação civil preceitua o seguinte:

“Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação, concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado a dívida toda.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.”

Demais dispositivos do Código Civil (arts. 267 a 289) tratam da solidariedade ativa e passiva, mas que não revelam maior interesse na análise deste tema.

Primorosa doutrina civilista assenta as diretrizes relativas à solidariedade:

“a) *conceito* - é aquela em que, havendo multiplicidade de credores ou de devedores, ou de uns e outros, cada credor terá direito à totalidade da prestação, como se fosse o único credor, ou cada devedor estará obrigado pelo débito todo, como se fosse o único devedor (CC, art. 264);

b) *caracteres* - pluralidade de sujeitos ativos ou passivos; multiplicidade de vínculos; unidade de prestação, e corresponsabilidade dos interessados;

c) *espécies* - obrigação solidária ativa, se vários forem os credores; obrigação solidária passiva se houver pluralidade de devedores; obrigação solidária recíproca ou mista, com a existência simultânea de multiplicidade subjetiva ativa e passiva;

d) *princípios* - o da variabilidade do modo de ser da obrigação, na solidariedade (CC, arts. 266 e 278); o da não presunção da solidariedade (CC, art. 265).⁶¹

Relativamente à *solidariedade passiva tributária* são candentes as assertivas seguintes:

“a) cada um dos devedores está obrigado a cumprir com toda a prestação, como se, desde o início, tivesse assumido sozinho os encargos a ela pertinentes; b) demandado isoladamente, ao devedor não assiste o direito de pagar apenas sua fração da dívida, nem de querer obrigar que os co-devedores paguem ao credor a parte que compete a cada uma; c) o credor poderá escolher o devedor que desejar, ou mesmo todos, para o cumprimento da obrigação, acionando-os em litisconsórcio ou isoladamente, e sem que perca a prerrogativa de

⁶¹ DINIZ, Maria Helena, *Curso de Direito Civil brasileiro 2*, 26ª ed. São Paulo, Saraiva, 2011, p. 214.

demandar contra os demais, caso não consiga receber o valor daquele contra quem interpôs eventual ação; d) o pagamento feito por um dos co-devedores, se integral, a todos aproveita, passando estes à condição de devedores junto ao pagante, que fica investido do direito regressivo de obter o reembolso dos valores despendidos. Por outro lado, se o pagamento for parcial, a dívida extingue-se apenas na proporção do adimplemento, persistindo a solidariedade quanto ao valor remanescente.”⁶²

O Direito Civil não tem plena condição de ser aplicado na esfera tributária porque (i) trata de solidariedade ativa, enquanto o CTN centra-se na solidariedade passiva; e pelo fato de que a (ii) solidariedade pode decorrer da vontade das partes (aval, fiança), ao passo que o CTN impõe previsão legal.

O pressuposto para a caracterização das pessoas como solidárias aos tributos devidos, fulcra-se no denominado “interesse comum”, que deve ser captado de conformidade com os parâmetros normativos pertinentes aos negócios jurídicos que irradiam os decorrentes efeitos tributários.

Embora não haja uma definição legal para o vocábulo “interesse”, somente se deve considerar a substância jurídica do fato gerador tributário, vinculando intimamente as pessoas (jurídicas ou naturais). Não há nenhum sentido cogitar-se de interesse de distinta natureza (econômica, financeira ou política), não só porque são despidos para o universo jurídico e permeados por meras elucubrações, mas também pela circunstância de não conferirem segurança e certeza fundamentadora do princípio da tipicidade cerrada.

As diversas materialidades tributárias (como é o caso dos impostos previstos na CF) podem delimitar o âmbito do “interesse comum” (de natureza jurídica), e, muitas vezes, evidenciar que os interesses são contrapostos, conflitantes, antagônicos, como no caso de ICMS (comerciante e consumidor), IOF (instituição financeira e tomador do empréstimo).

Precisa a reflexão jurídica:

“O *interesse comum* no fato gerador põe os devedores solidários numa posição também comum. Se, em dada situação (a co-propriedade, no exemplo dado), a lei define o titular do domínio, como *contribuinte*, nenhum dos co-proprietários seria qualificável como *terceiro*, pois ambos ocupariam, no binômio, Fisco-contribuinte, o lugar do *segundo* (ou seja, o lugar de *contribuinte*).”⁶³

⁶² FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo, Noeses, 2005, pp. 68-69.

⁶³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*, 14ª ed. São Paulo, Saraiva, 2008, p. 316.

IPTU - ITR - A titularidade imobiliária pode vincular duas (ou mais) pessoas, com participações idênticas ou diferentes, sendo contribuinte o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. Patente o idêntico interesse jurídico, em razão das pessoas situarem-se no mesmo polo passivo tributário. Nítido o "interesse comum" e categórica a solidariedade tributária.

Todavia, a jurisprudência examina situação em que ocorreram diversificadas participações relativas ao imóvel, com distintas qualificações jurídicas, a saber:

"Ementa. Processual Civil. Tributário. Violação do Art. 535 do CPC. Alegação Genérica. Súmula 284/STF. IPTU. Contribuinte. Ausência de *Animus Domini*. Condomínio. Mero administrador.

(...)

3. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que somente a posse com *animus domini* é apta a gerar a exação predial urbana, o que não ocorre com o condomínio, *in casu*, que apenas possui a qualidade de administrador de bens de terceiros.

4. "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.

Recurso desprovido."⁶⁴

A solidariedade atribuída aos possuidores indiretos - que não são expressamente relacionadas no texto regulamentar -, constitui mera tentativa de alcançar quaisquer pessoas, que, de alguma forma, expressam situação pertinente à posse (meros usuários temporários). Norma eivada de inconstitucionalidade porque viola o princípio da tipicidade cerrada em que o legislador, obrigatoriamente, deve contemplar todos os elementos da hipótese de incidência tributária.

2.3.3. Sucessores

2.3.3.1. Natureza pessoal da obrigação tributária. Negócios imobiliários. Falecimento

A obrigação tributária transfere-se para outro devedor em virtude de alienação de imóveis, demais aquisições ou remições de bens, e morte do contribuinte, assinalando-se que esta responsabilidade "aplica-se por igual

⁶⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*, 8ª ed. São Paulo, Saraiva, 2001, pp. 736-737.

aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data" (CTN, art. 129).

Os negócios com *bens imóveis* acarretam a responsabilidade por sucessão pelo fato de o CTN (art. 130) haver disposto que "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 taxa pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuição de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço."

Assim, o *IPTU* e o *ITR* passam a ser exigidos do comprador dos imóveis (casas, terrenos, apartamentos), independentemente de o nome destes constar do cadastro imobiliário da Prefeitura ou do Incra. No entanto, pelo fato de normalmente serem exigidas certidões negativas para possibilitar a lavratura de escritura, pertinente à transmissão da propriedade, tal sucessão fica prejudicada à vista da inexistência de tributo, salvo quando das mesmas constarem expressa ressalva de apuração de eventuais débitos.

A atribuição de responsabilidade pessoal também se aplica "ao adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos" (CTN, inciso I do art. 131).

O *falecimento* do contribuinte imputa ônus ao sucessor a qualquer título e ao cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da partilha, ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação (i); e ao espólio, pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão (ii), conforme o art. 131 do CTN. Esta situação remete o aplicador da norma aos institutos e regras de direito de família e das sucessões (Código Civil), e ao processo de inventário (Código de Processo Civil), e legislação específica.

O contribuinte pode ter falecido sem que tivesse liquidado diversificados tributos gerados durante sua vida, como o *IPTU* e o *ITR*. Estes deverão ser apurados, e constar do processo de inventário de bens deixados pelo contribuinte falecido, em que serão relacionadas pessoas que se habilitarão à sucessão de seu patrimônio, devidamente documentado, inclusive com a participação das Fazendas Públicas.

O sucessor (herdeiros) e o cônjuge meeiro (viúvo ou viúva casado em regime de comunhão universal de bens) deverão arcar com os encargos relativos aos tributos devidos pelo sucedido, até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão (parcela que lhe couber na partilha), legado (bem atribuído ao legatário por testa-

mento), ou da meação (metade dos bens do marido ou da mulher), nos termos do CTN (inciso II do art. 131).

O espólio (massa de bens representada pelo inventariante, comprometido no juízo do inventário) responderá pelos tributos devidos pelo falecido até a data da abertura da sucessão (CTN, inciso II do art. 131).

2.3.3.2. Fusão. Transformação. Incorporação. Cisão

Os negócios societários acarretam modificações básicas nas estruturas das pessoas jurídicas, ocasionando a figura do responsável tributário pelos valores devidos pelos contribuintes originários, em face da impossibilidade físico/jurídica de seu cumprimento por parte destes.

Esta situação encontra-se prevista no CTN (art. 132): a pessoa jurídica de Direito Privado que resultar da fusão, da transformação ou da incorporação de outra, ou em outra, é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Embora não conste expressamente do rol do permissivo legal, a *cisão* da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão.⁶⁵

Tais figuras jurídicas encontram-se disciplinadas em legislação específica (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que regula as Sociedades por Ações - arts. 227 a 229; e Código Civil, arts. 1.112 a 1.222), a saber:

- a) *fusão* é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações;
- b) *transformação* é a operação pela qual uma sociedade passa, sem dissolução e liquidação, de um tipo para outro;
- c) *incorporação* é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra que lhes sucede em todos os direitos e obrigações;
- d) *cisão* é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio, para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

Estes negócios são plenamente legítimos, decorrem de decisões particulares das pessoas jurídicas em razão de suas exclusivas conveniências pessoais. Todavia, na medida em que sejam realizados e registrados nos

⁶⁵ REsp nº 970.585/SP, 1ª Turma, rel. Min. José Delgado, DJ de 7.4.2008; e REsp nº 852.972/PR, 1ª Turma, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 8.6.2010.

órgãos competentes, ocorre o fenômeno da responsabilidade tributária, por parte das novas pessoas jurídicas ou das remanescentes, relativamente aos débitos das anteriores pessoas (contribuintes).

Os tributos existentes, e aqueles que venham a ser apurados pelas Fazendas, poderão ser exigidos das empresas resultantes dos referidos atos societários. As dívidas abrangem os acréscimos (juros e atualizações), mas não deveriam compreender a inclusão de multas. Não se poderia cogitar de penalidades porque o preceito normativo não trata de "crédito tributário" (montante da exigência tributária), sendo certo que a expressão "tributos", em razão de conceito constitucional e legal (art. 3º), apenas se refere a impostos, contribuições etc.

2.3.3.3. Extinção e continuidade da atividade

Aplica-se a responsabilidade "aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual" (CTN, parágrafo único do art. 132).

O término da pessoa jurídica pode ocorrer "de fato" (desaparecimento do estabelecimento), sem que tenha ocorrido "de direito" (dissolução contratual e baixa de seus registros nos órgãos competentes). Em quaisquer situações, as Fazendas têm o direito de receber os seus tributos que podem vir a ser exigidos das pessoas que deem prosseguimento às suas atividades. Também:

"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 adquiridos, devidos até a data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão."

Considera-se *fundo de comércio* "a universalidade de bens constituintes dos organismos por via dos quais o comerciante exercita sua função medianeira entre a produção e o consumo",⁶⁶ que compreende todo o "com-

⁶⁶ FERREIRA, Waldemar. *Instituições de Direito Comercial brasileiro*, v. 2, 3ª ed. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1955, p. 32.

plexo de meios idôneos materiais e imateriais pelos quais o comerciante explora determinada espécie de comércio; sendo o organismo econômico aparelhado para o exercício do comércio".⁶⁷

Tradicionalmente, *estabelecimento comercial* tem sido compreendido na forma seguinte:

"1º, é um complexo de bens, corpóreos e incorpóreos, que constituem os instrumentos de trabalho do comerciante, no exercício de sua atividade produtiva; 2º, não se configura como o complexo de relações jurídicas do comerciante, no exercício do comércio, e, portanto, não constitui um patrimônio comercial distinto do patrimônio civil; 3º, é formado por bens econômicos, ou seja, por elementos patrimoniais, sendo duvidoso se compreende elementos pessoais; 4º, é uma reunião de bens ligados por uma destinação unitária que lhe é dada pela vontade do comerciante; 5º, apresenta um caráter instrumental em relação à atividade econômica exercida pelo comerciante."⁶⁸

O Código Civil dispõe que "considera-se estabelecimento todo o complexo de bens organizado, para o exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária" (art. 1.142).

O disposto no *caput* do art. 133 do CTN não se aplica na hipótese de alienação judicial:

"i - em processo de falência; e ii - de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. Esta regra não se aplica quando o adquirente for: i - sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; ii - parente, em linha reta ou colateral até o 4º grau, consanguíneo ou afim do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou iii - identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária."

Coerente com a diretriz esposada nos preceitos anteriores emerge a figura da responsabilidade (pessoa que não praticou o fato gerador da obrigação tributária mas que com ele mantém natural vinculação), a fim de que os tributos sejam liquidados por parte de pessoas que continuam a gerir os patrimônios empresariais.

O adquirente não revestirá a condição de solidário com as anteriores dívidas, mas sim de exclusivo responsável tributário, afastando-se a impu-

⁶⁷ MENDONÇA, J. X. Carvalho de. *Tratado de Direito Comercial brasileiro*, t. 1, v. 3, atualizado por Ricardo Negrão. Campinas, Bookseller, 2003, p. 22.

⁶⁸ BARRETO FILHO, Oscar. *Teoria do estabelecimento comercial*, 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 1988, p. 75.

tação de ônus do tributo ao devedor originário na hipótese de não ser apurada sua continuidade profissional. Caso o verdadeiro contribuinte continue desenvolvendo atividades empresariais ou profissionais, só haverá responsabilidade do adquirente após o alienante ser devidamente cobrado, e se não remanescer patrimônio necessário para saldar os tributos; por constituir medida plausível uma vez que o referido alienante continuaria dotado de capacidade econômica.

2.3.4. Terceiros

O CTN (art. 134) estabelece que, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos débitos dos filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos débitos dos seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos débitos destes;
- IV - o inventariante, pelos débitos do espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos débitos da massa falida ou do concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício.
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedades de pessoas pelos débitos destas.

A responsabilidade contida neste item não decorre tranquilamente de mera solidariedade, como se poderia supor da leitura do preceito, uma vez que a própria expressão "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal" não conduz a esse raciocínio. A contrário senso, sendo possível exigir o tributo do contribuinte, não haverá que se cogitar da figura do responsável.

Percebe-se que não se trata de solidariedade, como é o caso de a lei - no próprio texto - eleger o terceiro como devedor do tributo, na mesma posição do contribuinte.

Primeiro há que ser exaurida a viabilidade de concretizar-se a exigibilidade tributária do contribuinte, e, somente após tal providência revelar-se impraticável é que, em caráter subsidiário, se compeliaria o terceiro à liquidação tributária. Tal responsabilidade só estará legitimada se houver participação desse terceiro no fato gerador.

O Código Civil estabelece que se os bens da sociedade não lhe cobrirem as dívidas, respondem os sócios pelo saldo, na proporção em que par-

ticipem das perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade solidária (art. 1.023).

Também preceitua que os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais (art. 1.024).

Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções (art. 1.016).

A responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, ou infração da lei, contrato ou estatutos (CTN, art. 135) é prevista para "I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado". Esta norma cuida de exigência tributária direta de terceiros que praticaram atos irregulares, em nome dos contribuintes, sem determinar a prévia, ou concomitante, exigência destes.

Procedo a digressões jurídicas a respeito da responsabilidade prevista no inciso III, pelo fato de estar sendo aplicada na esfera judicial, e manter forte conotação com o princípio da personalidade jurídica prevista na legislação, na forma seguinte:

- a) Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos (CC, art. 53);
- b) Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada (CC, art. 1.052) - a responsabilidade dos sócios é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social; (CC, art. 1.080) - as deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram;
- c) Sociedade por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976) - a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas (art. 1º); o acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder (art. 117); o administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade em virtude de regular ato de gestão, salvo, porém, quando proceder com culpa ou dolo ou com violação da lei ou do estatuto (art. 158).

Consoante o CTN (art. 135) configura-se a existência do superamento da personalidade jurídica, que se positiva nos casos de abuso de direito, em que os sócios, mediante atuação dolosa, cometem fraudes a credores e manifesta violação a preceitos legais.

Evidente que não basta o mero descumprimento de uma obrigação, ou inadimplemento a um dever (comercial, fiscal etc.), até mesmo compreen-

sível devido às gestões e às dificuldades empresariais. Só se deve ignorar a personalidade jurídica para o fim de ser responsabilizado patrimonialmente o verdadeiro autor da fraude, tornando-se necessária a transposição da pessoa jurídica para este instituto.

É razoável conceber que o princípio da personalidade jurídica da empresa não pode servir para fins contrários ao Direito, de modo a consagrar-se a simulação, o abuso do direito. A teoria em causa não tem por irredutível escopo anular a responsabilidade da sociedade de forma total, mas somente desconstituir a figura societária no que concerne às pessoas que a integram mediante declaração de ineficácia para efeitos determinados e específicos.

O STJ firmara diretrizes relativas às peculiares situações societárias:

- 1) o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade, não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente;⁶⁹
- 2) inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora (sociedade por quotas de responsabilidade limitada) não configura, por si só, nem em tese, situação que acarreta a responsabilidade subsidiária dos representantes da sociedade;⁷⁰
- 3) sócio-quotista não tem poderes de administração, e não participa da gestão da empresa. Não se pode atribuir responsabilidade substitutiva, e nem solidariedade, não podendo ter a execução redirecionada para si;⁷¹
- 4) dissolução irregular de sociedade - enseja o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes, independentemente de restar caracterizada a existência de culpa ou dolo, nos termos do art. 135, III, do CTN;⁷²
- 5) presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente;⁷³

⁶⁹ Súmula nº 430.

⁷⁰ REsp nº 831.380/SP, 1ª Turma, rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. em 20.6.2006, DJU 1 de 30.6.2006, p. 192.

⁷¹ REsp nº 238.668/MG, 2ª Turma, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. em 12.3.2002, DJU 1 de 13.5.2002, p. 186; REsp nº 751.858/SC, 1ª Turma, rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. em 4.8.2005, DJU 1 de 22.8.2005, p. 159; AgRg no REsp 641.831/PE, 1ª Turma, rel. Min. Francisco Falcão, j. em 2.12.2004, DJU 1 de 28.2.2005, p. 229.

⁷² AgRg no REsp 716.228/PR, 1ª Turma, rel. Min. Denise Arruda, j. em 7.12.2006, DJU 1 de 1º.2.2007, p. 399; e AgRg no REsp nº 831.664/RS, 1ª Turma, rel. Min. Francisco Falcão, j. em 7.11.2006, DJU 1 de 14.12.2006, p. 291.

⁷³ Súmula nº 435.

6) a responsabilidade do sócio que autoriza o redirecionamento da execução fiscal, ante a dissolução irregular da empresa, não alcança os créditos tributários cujos fatos geradores precedem o seu ingresso na sociedade, como é próprio da responsabilidade meramente objetiva. Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça.⁷⁴

Os limites da responsabilidade dos sócios e administradores foram fixados pelo STJ, de conformidade com os parâmetros seguintes:

“Ementa:

Tributário e Processual Civil. Agravo Regimental. Execução Fiscal. Responsabilidade de Sócio-gerente. Limites. Art. 135, III, do CTN. Uniformização da Matéria pela 1ª Seção desta Corte. Precedentes.

(...)

2. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

3. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

4. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN).

5. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes desta Corte Superior.

⁷⁴ AgRg no REsp nº 1.140.372/SP, j. em 27.4.2010, DJe de 17.5.2010.

6. Matéria

ção desta

nime. DJe

ITR - O Decr

estabelece que é res
título, nos termos do
nº 9.393, de 1996, art.

2.3.5 Infrações

A responsabilidade por infrações conceituadas por do praticadas no exercício re go ou emprego, ou no cumpr de direito; II - quanto às infraç elemental; III - quanto às infraç de dolo específico a) das pessoa aquelas por quem respondem; b) d ... 134 do CTN, contra aqueles, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, prepostos ou empregadores; e c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”

As figuras delituosas têm forte carga valorativa uma vez que procuram atribuir responsabilidade exclusivamente às pessoas que representam terceiros, eliminando a sujeição passiva sobre estes.

No inciso I não se desloca a figura do verdadeiro responsável, no caso de o agente haver agido de conformidade, ou em razão de manifesta imposição daquele a quem representa - o que não ocorre se descumpriu suas determinações. Nas hipóteses dos incisos II e III, há que se atentar para a configuração do tipo delituoso, especialmente no que tange à figura do dolo, segundo os institutos, os ditames e as categorias previstas na legislação penal.

II. Aspecto Material

1. Propriedade

1.1. Aspectos históricos das terras

Examina-se a titularidade, a ocupação, a legitimação e os regimes jurídicos existentes desde o descobrimento do Brasil, que implicaram es-

⁷⁵ AgRg no REsp nº 637.247/AL, 1ª Turma, rel. Min. José Delgado, j. em 21.10.2004, DJU 1 de 13.12.2004, p. 241.

6) a responsabilidade do sócio que autoriza o redirecionamento da execução fiscal, ante a dissolução irregular da empresa, não alcança os créditos tributários cujos fatos geradores precedem o seu ingresso na sociedade, como é próprio da responsabilidade meramente objetiva. Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça.⁷⁴

Os limites da responsabilidade dos sócios e administradores foram fixados pelo STJ, de conformidade com os parâmetros seguintes:

“Ementa:

Tributário e Processual Civil. Agravo Regimental. Execução Fiscal. Responsabilidade de Sócio-gerente. Limites. Art. 135, III, do CTN. Uniformização da Matéria pela 1ª Seção desta Corte. Precedentes.

(...)

2. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

3. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

4. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN).

5. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes desta Corte Superior.

⁷⁴ AgRg no REsp nº 1.140.372/SP, j. em 27.4.2010, DJe de 17.5.2010.

6. Matéria que teve sua uniformização efetuada pela egrégia 1ª Seção desta Corte nos EREsp nº 260.107/RS, j. em 10/03/2004, unânime. DJ de 19/04/2004.⁷⁵

ITR - O Decreto federal nº 4.382, de 19 de setembro de 2002 (art. 6º) estabelece que é responsável pelo crédito tributário o sucessor, a qualquer título, nos termos dos arts. 128 a 133 do Código Tributário Nacional (Lei nº 9.393, de 1996, art. 5º).

2.3.5 Infrações

A responsabilidade pessoal é do agente (CTN, art. 137): “I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico a) das pessoas referidas no art. 134 do CTN, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; e c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”

As figuras delituosas têm forte carga valorativa uma vez que procuram atribuir responsabilidade exclusivamente às pessoas que representam terceiros, eliminando a sujeição passiva sobre estes.

No inciso I não se desloca a figura do verdadeiro responsável, no caso de o agente haver agido de conformidade, ou em razão de manifesta imposição daquele a quem representa - o que não ocorre se descurou ou descumpriu suas determinações. Nas hipóteses dos incisos II e III, há que se atentar para a configuração do tipo delituoso, especialmente no que tange à figura do dolo, segundo os institutos, os ditames e as categorias previstas na legislação penal.

II. Aspecto Material

1. Propriedade

1.1. Aspectos históricos das terras

Examina-se a titularidade, a ocupação, a legitimação e os regimes jurídicos existentes desde o descobrimento do Brasil, que implicaram es-

⁷⁵ AgRg no REsp nº 637.247/AL, 1ª Turma, rel. Min. José Delgado, j. em 21.10.2004, DJU 1 de 13.12.2004, p. 241.