

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação em Direito Público

Andressa Batista do Couto

**O SUJEITO PASSIVO DO IPTU NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL:
imposto relativo ao ano corrente da transcrição da propriedade**

Belo Horizonte

2013

Andressa Batista do Couto

**O SUJEITO PASSIVO DO IPTU NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL:
imposto relativo ao ano corrente da transcrição da propriedade**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Público.

Orientadora: Professora Marina Vitória Alves

Belo Horizonte

2013

Andressa Batista do Couto

**O SUJEITO PASSIVO DO IPTU NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL:
imposto relativo ao ano corrente da transcrição da propriedade**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Público.

Marina Vitória Alves (Orientadora) – PUC MINAS

Cândice Lisboa Alves (Avaliadora) - PUC MINAS

Belo Horizonte, 15 de março de 2013

Aos meus pais pelo eterno incentivo. Aos meus queridos Alfredo e Pedro, pela compreensão da ausência e à Luciana, pela ajuda e dedicação.

RESUMO

O presente trabalho traz primeiramente uma abordagem acerca do IPTU, no que se refere ao seu histórico e natureza jurídica, a fim de se examinar este tributo enquanto norma jurídica. Em seguida, são apresentados os elementos que compõem a norma tributária, destacando-se o elemento temporal do IPTU, buscando-se a solução para o problema proposto neste trabalho: quem deve ser o sujeito passivo do IPTU relativo ao ano em que se deu a alienação do imóvel? O vendedor ou comprador? São retratadas ainda as figuras do contribuinte e responsável tributário, diferenciando-os e analisando-os conforme os institutos da subsidiariedade e da solidariedade. Ao final, é proposto um caso gerador de uma alienação de imóvel cujo IPTU (relativo ao ano em que se deu a venda) foi parcelado pelo vendedor. Analisa-se o caso concreto tomando-se por base a prática realizada pelo Município de Belo Horizonte/MG. Conclui-se por fim, com base na inteligência do art. 130 do CTN, que o comprador só será responsável pelo pagamento do IPTU caso tenha conhecimento da dívida no momento da alienação e assuma o pagamento ou caso tenha sido negligente quanto à exigência de apresentação da certidão negativa de débitos municipal.

ABSTRACT

This paper firstly presents an overview on the urban real estate tax, in regards to it's history and legal nature in order to examine this tax as a legal norm. Additionally, this paper presents the elements that compose the legal norm, emphasizing the time element of the tax in question with the objective of solving the problem proposed herein: who should be the taxpayer in the year of its alienation? The seller or the buyer? Moreover there is an explanation about direct and indirect taxpayers, their difference and analyzing them according to the subsidiarity and the solidarity institutes. In the end it's proposed a generator case of real alienation in which urban real estate tax (of the year that the estate was sold) was broken in payments by the seller. Such case is analyzed taking as an example the usual practice of the Municipality of Belo Horizonte/MG. In conclusion, in accordance with the article 130 of the National Tax Code, the buyer could only be responsible for the urban real estate tax payment if he had previews knowledge of the debt at the time of the alienation and taken responsibility for it it or if he had been careless with the requirement of the municipal certificate of no overdue debt presentation.

LISTA DE SIGLAS

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

ICM – Imposto sobre a circulação de mercadorias

IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbano

IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores

IR – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

ITBI – Imposto sobre transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos

ITR – Imposto sobre da propriedade territorial rural

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	08
2 IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA...12	
2.1 Histórico e Natureza Jurídica do IPTU.....	12
2.2 IPTU na Constituição Federal, no CTN e Legislação Municipal.....	16
3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NO IPTU.....	23
3.1 Estrutura da Norma Tributária	23
3.2 Hipótese de Incidência do IPTU.....	27
3.2.1 <i>Elemento material</i>	28
3.2.2 <i>Elemento espacial</i>	30
3.2.3 <i>Elemento temporal</i>	31
4 SUJEITO PASSIVO DO IPTU.....	38
4.1. Contribuinte.....	39
4.1.1 <i>Solidariedade entre Contribuintes</i>	41
4.2. Responsável Tributário.....	42
4.2.1. <i>Responsável por substituição</i>	44
4.2.2. <i>Responsável por transferência</i>	45
4.3. Da inteligência do art. 130 do CTN.....	47
5 CONCLUSÃO.....	52
REFERÊNCIAS.....	55

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo estudar o Imposto sobre a propriedade territorial urbana – o IPTU no que diz respeito ao sujeito passivo da obrigação tributária no caso da alienação de imóvel.

Assistiu-se, nestes últimos anos, uma explosão no mercado imobiliário brasileiro, não só em níveis financeiros, mas também em número de negócios. Neste panorama que envolve lides civis de toda sorte, tem-se a ocorrência de uma prática comum de rateio de impostos entre alienantes e adquirentes. Certo é que, entre as partes envolvidas, cabe qualquer acordo quanto à responsabilização pelos impostos relativos aos imóveis. Este pacto, porém, não é oponível a terceiros, muito menos ao fisco.

Ao se estudar a figura do contribuinte no pagamento do imposto sobre a propriedade territorial urbana – IPTU, depara-se com a seguinte questão: quem deve arcar com o pagamento do imposto relativo ao ano corrente, no caso da alienação do imóvel? Seria o vendedor ou o comprador?

Tem-se relegado a esfera civil a solução deste problema que é originalmente tributário.

A princípio, parece uma questão simplória e de fácil resolução, pois não há dúvidas que o imposto acompanha o imóvel e, portanto, deve o comprador responsabilizar-se por todas as dívidas relativas ao mesmo, sejam elas do corrente ano, ou dívidas antigas. Para eximir-se desta obrigação, o comprador deve exigir do vendedor, todas as certidões que comprovem a quitação de impostos, taxas, tarifas, energia elétrica, água e condomínio, além, é claro, de certificar-se que não há nenhum impedimento legal ou ônus sobre o imóvel.

Porém, não se trata de averiguar a regularidade do imóvel para fins de determinação do contribuinte. O que se pretende neste trabalho é discutir se deve haver ou não uma responsabilização proporcional no pagamento do IPTU relativo **ao ano corrente em que se dá a alienação**. Ou seja, verificada a regularidade do imóvel, não havendo nenhuma dívida relativa ao imóvel, quem figuraria como contribuinte perante o fisco municipal, quando da alienação do imóvel? Seria possível destrinchar-se um imposto que é anual, tornando-o proporcional a cada mês? Partilhar-se a responsabilidade tributária (e entenda-se que não se trata de

solidariedade) entre vendedor e comprador tomando-se por base a data da alienação? Exemplificando, se o imóvel é vendido em agosto, o IPTU relativo aos meses de janeiro a julho deve ser pago pelo vendedor e o de agosto a dezembro pelo comprador?

Ocorre que, muitas vezes, o próprio ente municipal tem causado confusão quanto à cobrança do IPTU relativo ao ano em que ocorreu a alienação do imóvel, ao alterar-se o sujeito passivo da obrigação tributária sem observar os princípios constitucionais e o Código Tributário Nacional.

O problema a ser estudado é: Quem é o contribuinte do IPTU no caso de alienação do imóvel, relativo ao imposto devido no ano em que se deu a alienação?

Por tratar-se de imposto cuja hipótese de incidência é a propriedade do imóvel e não depende da ocorrência real específica de nenhum fato gerador concreto, a definição do momento em que se constitui a obrigação tributária decorre de fato abstrato, definido em lei. O crédito tributário constitui-se mediante o lançamento que se dará de ofício pela administração municipal.

Assim sendo, uma vez realizado o lançamento e até realizado o pagamento integral do imposto (por exemplo, em fevereiro), caberia a transferência da responsabilidade tributária para o comprador que adquiriu o imóvel em agosto?

E se o pagamento do imposto fosse parcelado em 12 vezes? E as parcelas relativas a janeiro a julho estivessem quitadas? Deveria o vendedor arcar com as parcelas restantes?

Ou, uma vez configurado o fato gerador do pagamento do imposto em janeiro (por definição legal), o mesmo deve ser integralmente pago pelo vendedor, relativo ao ano inteiro?

As respostas a cada uma destas questões podem trazer conseqüências totalmente diversas para as partes envolvidas e, ainda, com relação ao ente municipal.

Imagine-se, por exemplo, que se entenda que o IPTU possa ser proporcional a cada mês. Que se conclua que a responsabilidade do pagamento do IPTU relativo aos meses restantes do ano deva ser do comprador a contar da data da alienação. E ainda, que o vendedor quitou à vista em janeiro o IPTU relativo ao ano de 2012, com desconto de 10%. Assim, quando da venda do imóvel em agosto, diante da situação hipotética acima, como o comprador pagaria o IPTU relativo a agosto a

dezembro, se o mesmo já teria sido quitado no início do ano? Como ficaria a situação do comprador e do vendedor diante do Ente Municipal?

Seria possível entender-se que, já que o contribuinte após a alienação deve ser o comprador, caberia ao vendedor o direito de pedir restituição proporcional do valor já pago. Caberia ainda alguma correção monetária ao valor a ser restituído? Após a eventual restituição deste valor, poderia a Prefeitura efetuar outro lançamento de ofício, constituindo-se novo crédito tributário, só que agora em nome do comprador?

Não é plausível referido entendimento, posto que cabe ao vendedor a responsabilidade pelo imposto cujo fato gerador ocorreu em janeiro. Trata-se de um imposto anual e não comporta fracionamento, conforme se mude ou não de proprietário do imóvel. Embora a maioria dos Entes Municipais admita parcelamento do imposto, não é aceitável entender-se que o mesmo passou a ser fracionado, sendo possível a transferência de titularidade do sujeito passivo no meio do parcelamento. O parcelamento seria apenas uma forma de pagamento. Mas o imposto estaria constituído definitivamente no início do ano, quando do lançamento de ofício da Autoridade Administrativa, definindo-se, ali, o sujeito passivo da obrigação, no caso o contribuinte.

Esta e outras hipóteses serão tratadas no presente trabalho a fim de se buscar respostas para situações de ordem prática que afligem os operadores de negociações imobiliárias. Como se acabou de ver, a adoção de um ou outro entendimento trará implicações totalmente diversas quanto a responsabilização pelo pagamento deste tributo municipal. Conseqüências estas que envolvem não só as partes, em uma relação comercial, mas também terceiros, inclusive a própria Prefeitura Municipal, em uma relação tributária.

O problema proposto faz-se pertinente tendo em vista a prática do mercado imobiliário que muitas vezes determina uma conduta que nem sempre é acompanhada do embasamento jurídico.

Por tratar-se de imposto municipal e dada a imensidade de Prefeituras em no Brasil, tem-se uma infinidade de respostas práticas, totalmente diversas, para as questões propostas.

Do exposto e do levantamento bibliográfico já empreendido, conclui-se que a questão recebeu pouca atenção do mundo jurídico, posta a dificuldade de se encontrar doutrinas e jurisprudências a respeito.

Talvez, por não tratar-se de um imposto de montante vultoso, o assunto não tenha despertado o interesse tanto nos contribuintes quanto nos doutrinadores.

Quando a questão é abordada, acaba-se resolvendo por “acordo” entre as partes, tomando-se por referência simplesmente a prática de mercado, não se chegando à esfera judicial.

O que motivou a abordagem do tema foi a observação de um caso concreto, ocorrido em Belo Horizonte durante o ano de 2012. Daí a necessidade de se estudar, sob um ponto de vista teórico tributário, a solução para o problema. Sair-se da esfera civil para dar devido tratamento tributário à matéria.

Assim, pretende-se contribuir para o estudo da aplicabilidade dos princípios tributários na cobrança do IPTU quando da alienação de imóveis e, ainda, de todas as implicações práticas possíveis para o tema, servindo este trabalho de ponto de partida para futuras análises.

2 IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

Para compreender a natureza jurídica do IPTU há que se compreender o histórico que levou à sua constituição.

A princípio, este tributo, como outros impostos, teve origem na necessidade básica do Estado em custear suas despesas.

Os impostos, como meio de renda para o Estado, historicamente foram “impostos” aos que detinham algum tipo de riqueza. Dentre estas, a propriedade do solo e, posteriormente, a propriedade dos prédios, das construções que se erguiam sobre este solo. Desta feita, originou-se primeiro o Imposto territorial e depois o Imposto predial.

2.1 Histórico e Natureza Jurídica do IPTU

O IPTU, no Brasil, foi instituído no ano de 1808, onerando somente o prédio urbano. Não se tributava o solo. Era chamado de décima dos prédios urbanos, mais precisamente décima urbana, pois o proprietário do imóvel pagava a décima parte do rendimento líquido do prédio urbano.

Não se buscava propriamente o proprietário do imóvel, mas sim o possuidor, já que muitos moravam nas casas dos patrões. Para facilitar a cobrança, cobrava-se do possuidor ou se havia um domínio útil, cobrava-se de quem o detivesse; para só depois fazer recair a cobrança sobre o proprietário, caso o prédio estivesse desocupado ou se fosse este o possuidor direto.

Deixava-se para as convenções particulares entre proprietários e possuidores a definição de quem efetivamente deveria pagar o imposto. O Fisco cobrava de quem ocupava o imóvel e este é que deveria entender-se com o proprietário do imóvel, caso este não o fosse.

Entretanto, a insegurança jurídica era evidente e gerava conflitos insolúveis para as partes. Daí a importância de se compreender a evolução da instituição deste imposto, para que se possa abordar o tema, utilizando-se da hermenêutica jurídica que

tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do direito. As leis positivas são formuladas em termos gerais; fixam regras, consolidam princípios,

estabelecem normas, em linguagem clara e precisa, porém ampla, sem descer a minúcias. É tarefa primordial do executor a pesquisa da relação entre o texto abstrato e o caso concreto, entre a norma jurídica e o fato social, isto é, aplicar o direito. (MAXIMILIANO, 2005, p. 1)

Deste modo, há que se compreender as bases que fundamentaram a criação deste imposto que, consoante aos outros ramos do direito, evoluíram ao longo do tempo.

Na sua origem, na idade média, os tributos foram criados para financiar os luxos dos monarcas, não abrangendo o interesse público. O tributo era apropriado de forma privada, confundindo se o interesse público e o privado que era ditado pelo Príncipe.

Somente em 1215, através da Magna Carta imposta a João sem terra, é que começou a forma-se a real idéia de tributo. Começou-se a desvincular-se esta imposição do livre arbítrio do monarca, passando-se a exigir a concordância de uma assembléia para deliberar sobre sua instituição e cobrança. O consentimento do povo tornou-se pré-requisito para legitimar a cobrança que antes era uma simples relação de poder.

O então Estado Fiscal,

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

A separação de poderes advinda da Revolução Francesa de 1789 garantiu a limitação, racionalização e de controle do poder do Estado. A partir daí passa a existir uma efetiva separação entre as finanças estatais e as finanças pessoais dos monarcas. O público do privado.

Com a vinda da corte portuguesa para o Brasil, em 1807, e a mudança da família Real todas as despesas passaram a ser custeadas através dos tributos recolhidos.

Um dos tributos criados por Dom João VI, foi a décima dos prédios urbanos, criada em 27 de junho de 1.808 e constituída em 10% sobre o rendimento líquido do imóvel existente no litoral e nos lugares mais populosos do interior. Daí a origem no tributo objeto deste estudo.

A partir daí, pouco se alterou com a proclamação da independência do Brasil em 1822. O Ato Adicional de 1.834 trouxe algumas alterações administrativas. Os “conselhos provinciais” foram substituídos pelas “Assembléias Legislativas Provinciais” que tinham competência para legislar sobre os impostos provinciais e municipais.

O imposto ora estudado passou a ser denominado “imposto sobre prédios urbanos” e “imposto predial”. Pela lei imperial de 3 de outubro de 1.834, o imposto predial passou para a competência das províncias.

A base de cálculo passou a ser o valor potencial de aluguel do imóvel.

Somente com a proclamação da República do Brasil, com a instituição do regime federativo através do Decreto nº 1, é que em 1891 fez a discriminação das competências tributárias, delegando aos Estados o imposto sobre imóveis urbanos e rurais (artigo 9º, item 2) e permitindo a redistribuição aos municípios.

É o primórdio da aplicação do princípio da legalidade tributária, muito embora ainda restrito aos impostos.

Com a instituição da Constituição Federal de 1934, o imposto territorial rural passa a ser da competência dos Estados e o imposto predial e territorial urbanos da competência dos Municípios. Entretanto, ainda que sujeitos aos Municípios, continuavam sendo dois impostos diferentes, sendo que o primeiro era cobrado sob a forma de décima ou cédula de renda (CF de 1934, artigo 13, § 2º, II).

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

A Emenda Constitucional 05/61 trouxe uma nova sistemática de redistribuição de tributos, passando o Município a participar das receitas auferidas pela União. Entretanto, no que diz respeito ao IPTU não houve nenhuma mudança significativa.

A Emenda Constitucional nº 18 de 1965 promoveu mudanças significativas na estrutura tributária e estabeleceu-se um sistema tributário nacional integrado. Neste novo panorama, definiram-se novas bases econômicas para fundamentar os impostos e, neste diapasão, alterou o nome do IPTU, de: ‘imposto predial’, para: **‘imposto sobre propriedade predial e territorial urbana’**.

Pela primeira vez, prioriza-se a propriedade como fato gerador do imposto objeto deste estudo.

A EC 18/65, segundo Sacha Calmon,

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

Referida emenda impôs definitivamente aos municípios a competência para a instituição do 'imposto sobre propriedade predial e territorial urbana' (IPTU). Por este instrumento chegou-se a atual conceituação de tributo no artigo 3º do CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 2004)

Com a referida emenda, o termo propriedade foi acrescentado ao texto constitucional de 1946, passando pela Constituição Federal de 1.967, pela Emenda Constitucional nº 01 de 1969 e chegando até os dias de hoje com a Constituição Federal de 1988.

A Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito aplicáveis à União, Estados e Municípios, em seu artigo 32, prevê a referida cobrança sobre a propriedade, o domínio útil e a posse a qualquer título.

A Emenda Constitucional nº 18 de 1965 veio dar mais coerência e racionalidade ao sistema tributário (TORRES, 2004, p. 357), chamado por Alfredo Augusto Becker (1972, p. 3) de 'manicômio tributário', simplificando a cobrança do IPTU para restringir a hipótese de incidência (antes abrangente da posse e do domínio útil) para somente a propriedade.

A Constituição de 1967, nos artigos 18 a 28, nos mesmos termos da EC 18/65, utiliza-se da mesma nomenclatura para designar o IPTU - 'imposto sobre propriedade predial e territorial urbana'.

A Constituição de 1988, no mesmo sentido, manteve a discriminação de rendas, fixando a competência privativa de cada ente da federação e, do mesmo modo, elegeu a propriedade como fato gerador do IPTU.

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

No que diz respeito a este estudo, o aspecto mais importante é o temporal, pois indica o momento em que se reputa ocorrido o fato imponible (ATALIBA, 1.973, p. 95). Quanto ao IPTU, tem-se que o mesmo reputa-se no dia 1º de janeiro de cada ano.

Quanto ao aspecto espacial tem-se que o imóvel a ser tributado deve pertencer ao espaço da zona urbana do município tributante.

Sobre o aspecto quantitativo, o quantum que será devido dependerá da aplicação de uma alíquota sobre a base de cálculo que, de acordo com o artigo 33 do CTN, é o valor venal do imóvel.

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

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

No presente estudo, enfatizar-se-á o aspecto temporal e o pessoal na definição do sujeito passivo do IPTU em uma determinada situação específica, qual seja, a definição do contribuinte relativo ao IPTU do ano corrente, em caso de alienação do imóvel. Assim, há que se analisar a construção da norma jurídico-tributária do mencionado imposto, para, após, analisar-se seu elemento temporal, material e sua consequente sujeição passiva.

2.2 IPTU na Constituição Federal, no CTN e Legislação Municipal

Hugo de Brito Machado (2003, p.43) leciona 'O poder de tributar nada mais é do que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta'.

O sistema tributário brasileiro compõe-se de normas constitucionais, leis complementares e ordinárias. A Constituição organiza e sistematiza os tributos

conformando-se com os valores e os princípios constitucionais, máxime com os da capacidade contributiva, custo/benefício, desenvolvimento econômico, economicidade e legalidade (TORRES, 2004, p. 356).

Já CARVALHO (1998, p.112) ensina que a norma jurídica é “toda proposição prescritiva de estrutura hipotética que impute ao acontecimento do suposto determinado tipo de comportamento humano”

Neste estudo focar-se-á a “norma jurídica de outorga de competência tributária aos municípios brasileiros para instituírem o IPTU, a faculdade ou ao “poder” que as pessoas políticas possuem para criar abstratamente os tributos que se encontram sob os seus respectivos espectros de abrangência” (MENDONÇA, 2004, p. 28).

É preciso não confundir regra jurídica com lei; a regra jurídica é uma resultante da totalidade do sistema jurídico formado pelas leis. (BECKER, 1972, p. 270)

Conforme leciona Misabel Derzi (1982, p.218) a norma criadora do tributo “compõe-se de uma hipótese que vem a ser a descrição abstrata e genérica de um fato que deve necessariamente ocorrer para que surjam efeitos e conseqüências jurídicas, isto é, uma relação jurídica”.

Na hipótese observa-se um aspecto pessoal, material, espacial e temporal. Prevê ainda a alíquota e base de cálculo. Assim, identifica-se o fato lícito, gerador do dever tributário (material espacial e temporal) e na conseqüência, um conjunto de critérios esclarecedores da relação jurídica que se forma com a ocorrência do fato jurígeno (CARVALHO, 1998, p. 103).

A relação jurídico-tributária entre o sujeito ativo (titular da competência tributária ou pessoa jurídica delegada de direito público) e o sujeito passivo (obrigado ao pagamento do crédito tributário) surge com a concretização do fato descrito na hipótese.

Estudar-se-á, então, a hipótese de incidência do IPTU, tomando-se por base a Constituição Federal, pois sua materialidade está lá pré-fixada. Enfatiza-se que o sistema jurídico-tributário é ‘uno’ e ‘complexo’. Desta feita, apesar da legislação sobre o IPTU passar pela Constituição Federal, CTN e uma vasta legislação municipal, há que se buscar uma interpretação conforme, que entrelace e harmonize todas as normas.

Desta relação normativa deriva uma hierarquia entre as normas, necessitando as de grau inferior, para adquirirem validade, estarem de acordo com as de grau superior. Trata-se do Princípio de Hierarquia das Normas e das fontes de direito.

Os princípios jurídico-tributários e as regras de competência estão previstos na Constituição Federal, enquanto a Lei Complementar disciplina a matéria com normas gerais de direito tributário. Por fim a lei ordinária instituída pelo município define os todos os elementos necessários para a concretização da hipótese de incidência do IPTU.

Segundo Carrazza (1997, p. 29), a distribuição de competência prevista na Constituição Federal indica quem detém os poderes estatais, quais são estes poderes, como devem ser exercidos e quais os direitos e garantias que as pessoas têm em relação a eles.

Nossa Constituição Federal, dada sua rigidez, discrimina detalhadamente a competência para instituição de cada imposto e não deixa margem a dúvidas quanto a isto.

Colhe-se dos ensinamentos de Mendonça (2004, p. 72), sobre a matéria que

a norma de competência tributária tem a relevante função de delimitar – formal e substancialmente – a autorização conferida a determinados sujeitos de direito para a criação de normas jurídicas tributárias no ambiente sistêmico do direito positivo

A competência tributária do IPTU encontra-se no artigo 156, inciso I da Constituição Federal que prevê ‘compete aos Municípios instituir impostos sobre propriedade predial e territorial urbana’.

Há que se observar, no entanto, as limitações impostas ao ente municipal, limitações estas impostas pela própria Constituição Federal estampada em seus princípios. Pertinente ao tema, destaca-se a segurança jurídica como um princípio que concede garantias individuais ao cidadão, superior ao valor social de maior arrecadação, mesmo que pela capacidade contributiva.

Desta feita, a Constituição Federal escolhe os fatos demonstradores de capacidade contributiva, passíveis de tributação e assim limita o poder do ente ao formular o conteúdo da norma.

Propriedade, nos termos do inciso I, do artigo 156 da CF, tem conceito definido e não aceita alargamento por mera interpretação em legislações infraconstitucionais.

Gonçalves assim manifesta-se

admitindo-se que é a Constituição que confere ao legislador infraconstitucional as competências tributárias impositivas, o âmbito semântico dos veículos lingüísticos por ela adotados para traduzir o conteúdo dessas regras não pode ficar à disposição de quem recebe a outorga de competência. (GONÇALVES, 1997, apud PEIXOTO, 2002, p. 149)

No que diz respeito ao IPTU, a Constituição Federal discrimina taxativamente a competência material e legislativa em favor dos municípios.

Para Carrazza, (1998, p.117) o tributo só será válido se for criado por meio de lei; se esta lei tiver sido editada de acordo com o processo legislativo (constitucionalmente traçado).

Não pode o Município, ao instituir o IPTU, contrariar os princípios gerais pressupostos na Constituição Federal. Pizolio ensina que a Constituição Federal outorga

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

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

Nesse sentido ressalta-se

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

Porém,

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

Conclui-se assim, que por ser a Constituição Federal rígida, ela não pode ser alterada por mecanismos infraconstitucionais, restando a estas normas hierarquicamente inferiores conformarem-se com a Carta Magna.

Neste contexto é que deve-se interpretar a legislação complementar, no caso o CTN, e a legislação municipal, buscando a unicidade do sistema tributário.

O artigo 146 da Constituição Federal de 1988 dispõe que a lei complementar deve tratar de normas gerais de direito tributário. Estas serão oponíveis a todos os entes da Federação (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios).

Nela serão definidos os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Referidas definições visam desenhar a materialidade já expressa na Constituição Federal, dando entornos delimitados sobre a questão.

Já a lei ordinária, ao criar o tributo no âmbito da sua competência, deve obedecer e levar em consideração as definições operadas pela Lei Complementar.

O Código Tributário Nacional, lei com status de complementar, assim define:

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

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

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. (BRASIL, 2004)

Entretanto, mesmo a Lei Complementar, ao regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e ao estabelecer normas gerais, deve delimitar a hipótese constitucional, não podendo ampliá-la.

O próprio CTN, no artigo 6º, prevê que

a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.(BRASIL, 2004)

O legislador municipal, ao instituir o IPTU, deve levar em consideração os ditames da Lei Complementar, desde que a mesma esteja de acordo com a norma

constitucional. A mesma não pode ampliar o elemento material da hipótese de incidência já prevista na Constituição Federal.

A rigidez constitucional quedará garantida por meio da lei complementar, na sua qualidade de norma de organização, e resguardada a unidade econômico-jurídica do País em benefício da certeza e segurança das unidades tributantes, e dos jurisdicionados. (OLIVEIRA, 1980, p. 86)

A lei orgânica municipal disciplina a matéria de competência exclusiva do município, observadas as peculiaridades locais, bem como a competência comum que a Constituição lhe reserva juntamente com a União, os Estados e o Distrito Federal.

A câmara municipal, no exercício da função legislativa, legisla sobre as matérias de competência do município (inclusive sobre IPTU), obedecendo as competências definidas na lei orgânica municipal.

A lei ordinária é o meio pelo qual o Município instituirá o IPTU, imputando direitos e deveres aos cidadãos. Isto significa traçar a regra matriz de incidência, estipulando-se em seu conseqüente uma conduta que consiste na obrigatoriedade de entregar-se uma soma de dinheiro aos cofres públicos, quando ocorrer o fato jurídico tributário descrito em sua hipótese. (LIMA, 2004, p. 147)

Devem ser definidos todos os elementos necessários e suficientes para formação do fato gerador tributário. A tipicidade fechada na norma garante a segurança jurídica, eliminando surpresas.

O fato só originará o dever de pagar o tributo caso se encaixe perfeitamente na hipótese de incidência descrita na norma, tornando-se assim um fato imponível.

Sendo assim,

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

Não se confere ao legislador ordinário liberdade para definir a materialidade da hipótese de incidência, seja para designar sujeitos passivos, pois estes estão implícitos na Constituição.

A tipicidade prevista em lei, o que remete ao princípio da legalidade, tem o condão de garantir ao cidadão que o mesmo não será tributado livremente. Ele tem como prever em que situações será tributado, bem como quando, como e o quantum. Decorre daí a segurança jurídica.

O importante é ter em mente que só a lei pode criar deveres e obrigações, nos moldes e limitações impostos pela Constituição Federal.

A ampliação da competência constitucional, através de normas infraconstitucionais, não só é ilegal como inconstitucional. As disposições do Código Tributário Nacional, as leis ordinárias municipais devem obedecer aos ditames constitucionais na constituição do IPTU, demonstrando a utilização de uma tipologia tributária, com a correta identificação dos elementos essenciais do tributo.

3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NO IPTU

Todo o exposto até o momento neste trabalho prestou-se a mostrar os fundamentos históricos e legais para a instituição do IPTU, bem como as limitações constitucionais e legais impostas ao Município no exercício de instituição e cobrança deste tributo.

Analise-se agora como se forma a obrigação tributária relativa a este imposto, passando pela a estrutura da norma, os seus elementos essenciais e como os mesmos atuam na solução proposta deste estudo.

Apenas para fins didáticos, relembre-se o problema proposto: No caso de alienação de um imóvel, quem deve ser o contribuinte do IPTU relativo ao ano corrente em que se operou a alienação, o vendedor ou o comprador? Ou ambos, proporcionalmente ao tempo em que cada um foi proprietário do imóvel?

3.1 Estrutura da Norma Tributária

As normas que compõem um ordenamento jurídico são um conjunto de formulações que expressam o direito, através de leis, jurisprudências, costumes, sentenças, contratos, dentre outros. Elas se prestam a regular o meio social a fim de permitir um convívio social o mais harmônico possível. (COÊLHO, 1982, p. 78)

Instituindo um dever-ser, as normas podem ser classificadas em virtude da função que exercem. Aproveitando a classificação de Hart, citada por Miguel Reale (1976, p.93) tem-se que as normas podem ser organizatórias, de competência, técnicas, de conduta ou impositivas e sancionantes ou punitivas.

Não cabe no presente estudo delongar-se sobre esta classificação, mas importante entender-se como se operam as normas de conduta ou impositivas, posto que as normas tributárias são deste tipo.

As normas de conduta ou impositivas caracterizam-se pela descrição hipotética de um fato, constituindo comportamentos positivos e negativos desde que ocorrentes certos pressupostos. Obrigam comportamentos tidos como desejáveis no meio social, e assim são impostas independentemente da vontade pessoal do sujeito da norma. (COÊLHO, 1982, p. 89)

Nos ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho, tem-se que as normas de conduta são

nucleares, no sentido de posicionar à sua volta o sistema jurídico. Se o direito teleologicamente busca o controle do meio social, é claro que indica quais são os comportamentos desejáveis, indica-os, tornando-os obrigatórios, como no caso do dever tributário. As leis preveem a obrigatoriedade do seu cumprimento. (COELHO, 1982, p. 89)

As normas ditas sancionantes estão intimamente ligadas às normas de conduta, posto que elas impõem coercitividade às normas impositivas.

As normas tributárias são, portanto, normas de conduta, prestando-se a descrever uma conduta positiva, qual seja, a de pagar determinados tributos. Apresentam-se sob uma estrutura hipotética, onde se descreve uma conduta que só gerará efeitos se a “hipótese de incidência” ali descrita se concretizar no mundo dos fatos reais. (COELHO, 1982, p.90)

Tendo por hipótese sempre um ato lícito, devidamente tipificado por um comando descritivo previsto em lei, a norma tributária detém característica impositiva.

Nos dizeres de Sacha Calmon,

As normas tributárias são do tipo impositivo ou endonormas, na terminologia cossiana, por isso que possuem hipóteses de incidência constituídas, sempre, de fatos jurídicos lícitos, como “ter renda”, “ser proprietário de imóvel”, “ter imóvel particular valorizado em virtude de ora pública”, “importar mercadorias” etc. Ademais, fatos lícitos que não acordo de vontades, pois a norma tributária é heterônoma, ou seja, do tipo das que incidem independentemente da vontade do destinatário. (COELHO, 1982, p. 95)

Atendendo aos princípios da legalidade e tipicidade, a norma descreve um comando através da hipótese de incidência e ainda uma consequência. Sacha Calmon, citando Vilanova, revela as figuras do “descritor”, hipótese de incidência, e “prescritor”, consequência. (COELHO, 1982, p.93) Deste dueto, hipótese x consequência, tem-se que a norma impositiva é condicional, ou seja, acaso configure-se determinada hipótese, há que se cumprir certa consequência. Caso a hipótese não se realize, a consequência seguirá sua sorte.

Nestes termos, em matéria tributária, tem-se que a norma estipula uma hipótese de incidência, por exemplo, ser proprietário de um imóvel em determinado

lugar e em determinado tempo e, por via de consequência, a obrigação de pagar o imposto. Ao concretizar-se esta hipótese de incidência, há a criação de direitos e deveres para os sujeitos envolvidos. Ao ente tributante confere-se um direito de receber um tributo enquanto que ao contribuinte atribui-se o dever de pagá-lo. Desta relação surge a Obrigação Tributária que se diferencia da Obrigação Contratual, essencialmente, pela declaração ou não de vontades.

A Obrigação Tributária surge de norma heterônoma, impositiva pelo Estado e não há declaração de vontade por parte do sujeito passivo. Ao contrário, na Obrigação Contratual, ambos os sujeitos participam da elaboração da norma, impondo cada qual sua vontade, estabelecendo-se, em regra, direitos e deveres para ambos.

Seguindo esta lógica, destaca-se o conceito de Obrigação Tributária elencado por Hugo de Brito Machado, segundo o qual

é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito. (MACHADO, 2012, p. 125)

Para que se consubstancie o comando normativo tributário, há que se identificar na hipótese de incidência alguns aspectos fundamentais. Dentre eles os elementos: material, o temporal e o espacial. Por via de consequência, os elementos: pessoal e quantitativo.

O elemento material diz respeito ao cerne, ao núcleo da norma. É a descrição do fato em si que, se ocorrido, fará surgir no mundo real direitos e obrigações para as partes envolvidas. Este critério será formado por um verbo seguido de um complemento que designará a hipótese a ser concretizada. “Ter renda”, “ser proprietário”, “importar mercadorias” são alguns exemplos.

Já o elemento temporal, diz respeito ao momento em que se considera consubstanciado o fato jurídico. Nos dizeres de Geraldo Ataliba (1973), o aspecto temporal da Hipótese de Incidência é a qualidade que esta tem de “designar, explícita ou implicitamente o momento em que se deve reputar consumado, acontecido, realizado um fato imponible.”

Neste interim há que se fazer uma importante observação para compreender-se o aspecto temporal. Alguns fatos descritos na hipótese de incidência são

realizados no mundo real de forma concreta e clara em um determinado momento. Por exemplo, “importar mercadorias”. Uma vez realizada a importação, tem-se que, a partir daquele momento, concretizou-se o fato gerador que estaria apto a gerar efeitos. Teria ali nascido a obrigação tributária. Por outro lado, há hipóteses de incidência descritas em lei que necessitam ter definido o momento específico para que se considere realizado o fato gerador. É o caso do imposto objeto deste estudo. O elemento material “ter propriedade” estende-se ao longo do tempo. Desta feita, a princípio, uma vez proprietário de um imóvel, poderia o contribuinte ser tributado todo mês, ou todos os dias, porque não a cada minuto, pois estando investido da propriedade, estaria a todo momento realizando-se o fato gerador. Para que não se proceda a tal absurdo, a lei cuida de definir um momento específico para que se configure a ocorrência do fato gerador, para só então nascer a obrigação tributária correspondente.

Neste sentido leciona Paulo de Barros Carvalho,

O único dado efetivamente jurídico que se pode extrair do critério temporal das hipóteses tributárias, com escopo de separar as espécies de gravames fiscais, é aquele que consiste em saber se a hipótese prevê ou não momento certo para a realização do fato descrito. (CARVALHO, 1998, p.103)

E ainda,

Com efeito, supostos tributários existem que fazem previsão de determinado momento em que deva ocorrer fato jurídico. Se fato idêntico suceder, porém em instante diferente daquele aludido na hipótese, não será fato jurídico, ao menos para efeitos tributários, à míngua de satisfação do condicionante temporal especificado em sua descrição típica. (CARVALHO, 1998, p.103)

Ao esboçar a distinção ora proposta, Sacha Calmon (1982) divide os tributos, sob o aspecto temporal em duas espécies, o certus quando e o incertus quando.

Assim,

Os tributos certus quando são aqueles em que a lei expressa ou implicitamente indica um momento certo para que se dê a ocorrência do fato gerador. Ex.: IR, dia 31 dezembro de cada exercício fiscal, ou IPTU, dia 1º de cada ano. (COELHO, 1982, p. 148)

Lado outro,

Os tributos incertus quando são aqueles em que a lei não marca um momento para que ocorra o fato gerador, ex.: o ICM; toda vez que determinados sujeitos praticam operações relativas à circulação de mercadorias, em qualquer momento ocorre o “fato gerador”. Assim também com o IPI e o imposto de importação. (COELHO, 1982, p. 148)

Mais adiante debruçar-se-á sob o aspecto temporal da hipótese de incidência do IPTU, posto que fundamental para a resolução desta questão.

Já o elemento espacial tem o condão de delimitar no espaço a abrangência da hipótese de incidência. Para que surja a Obrigação Tributária, não basta que a sua materialidade se concretize em determinado tempo. É fundamental que se defina o lugar, expressa ou implicitamente, em que o fato deve ocorrer. Intimamente ligado ao conceito de competência, como dantes já dito, o critério espacial se presta a delimitar a abrangência na norma esculpida.

No campo da consequência, destacam-se os elementos pessoais e quantitativos. Isto equivale dizer que a norma, ao descrever a hipótese de incidência, deve demonstrar, como consequência, os sujeitos ativos e passivos a quem ela se destina (e obriga) bem como o quantum que deverá ser pago.

A pessoa que se posiciona na extremidade positiva de um vínculo jurídico-tributário é o sujeito ativo. Por outro ângulo, a pessoa que se situa na extremidade negativa do mencionado vínculo é o sujeito passivo. (COELHO, 1982)

É justamente a definição do sujeito passivo da hipótese de incidência do IPTU, quando da alienação do imóvel, o objeto deste trabalho. Deste modo, desenvolver-se-á melhor o tema em momento oportuno.

3.2 Hipótese de Incidência do IPTU

Realizada a explanação acima, há que se destrinchar a hipótese de incidência do imposto em comento, qual seja, o IPTU, analisando-se os elementos essenciais acima propostos.

Sem se aprofundar nas discussões doutrinárias a cerca da classificação destes elementos, até porque não são os únicos, tentar-se-á identificá-los no tributo em questão.

Como dantes já dito, coube à Constituição Federal a delimitação da competência para instituição do IPTU, bem como a construção dos limites do conceito da palavra 'propriedade' (no inciso I, do artigo 156 da CF).

Já o CTN, desenhando as normas gerais a cerca da matéria tributária, descreveu alguns elementos da hipótese de incidência do IPTU, nos seguintes termos:

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

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

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. (BRASIL, 2004).

Da leitura do dispositivo acima, pode-se destacar os critérios condicionantes para que se concretize a hipótese de incidência do IPTU. Senão vejamos:

3.2.1 Elemento material

O núcleo do tributo, o dever-ser do IPTU, está consubstanciado no art. 32 do CTN que define que o fato gerador do imposto é ter a propriedade, o domínio útil ou posse de imóvel.

Há grande discussão a respeito da figura do domínio útil e a posse, como elemento material deste imposto. Toda questão paira sobre o texto do CTN que extrapolaria o disposto na Constituição Federal. Uma teoria é de que a nossa Carta Magna não teria recepcionado o art. 32 do CTN em sua íntegra, posto que a Constituição Federal elegeria como fato gerador do IPTU, em seu artigo 156,I, somente a propriedade.

Lado outro, há a tese de que a posse e o domínio útil, desde que exercidos com o ânimo de dono, de proprietário, também compõem o núcleo material do imposto.

Sobre a questão existem posições opostas, defendidas por renomados juristas.

A posse distingue-se da propriedade,

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

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

O mencionado artigo alcançaria

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

Apesar da relevante importância da discussão acima proposta, para fins de delimitação deste estudo, não se aprofundará na matéria.

Neste trabalho, tratar-se-á apenas do elemento “ter propriedade”, no sentido estrito da palavra. Ou seja, buscar-se-á definir quem deve ser o contribuinte do IPTU relativo ao ano corrente da alienação, quando da concretização da venda, inclusive com o registro da alienação no Cartório de Registro de Imóveis. Quando há a transferência indubitável da titularidade do imóvel através do instituto da compra e venda. Desconsiderar-se-á a figura do promitente comprador possuidor do imóvel. No caso em tela, o comprador do imóvel somente tomará posse do imóvel após a lavratura da escritura pública devidamente registrada no Cartório de Registro de Imóveis.

Este estudo se restringirá, portanto, ao elemento material sobre o qual não pairam dúvidas, qual seja, a propriedade em si mesma.

3.2.2 Elemento espacial

O elemento espacial toma importância relevante na definição da hipótese de incidência, tendo em vista que sua alteração muda substancialmente o fato tributável.

Sacha Calmon ensina,

O aspecto espacial, a que nos referimos, está embutido no fato jurígeno, ou, noutro giro, compõe a fórmula legislativa do fato eleito como jurígeno-tributário (o fato criador da obrigação tributária). Se assim é, pela sua importância, deve ser necessariamente descalvado e relatado pelo jurista, ao descrever a hipótese de incidência da norma jurídica que sobressai das fórmulas legais. (COELHO, 1982, p.150)

No que diz respeito ao IPTU, o elemento espacial toma especial importância. A princípio, a simples leitura da Constituição Federal remete ao território municipal como definidor da abrangência espacial do IPTU. Entretanto, ao trazer o conceito de urbanidade, percebe-se a complexidade da questão.

O CTN, no parágrafo primeiro do art. 32, vem trazer os parâmetros mínimos para que se possa considerar determinado imóvel como urbano ou não. Remete, ainda, à lei municipal, a função de definir qual é a zona urbana de cada Município, sem afastar-se dos preceitos trazidos pela própria lei complementar.

A importância desta definição está na delimitação da abrangência dos impostos IPTU (de competência dos Municípios) e ITR (de competência da União). Dentro do território municipal, os imóveis que não compõem a zona urbana, automaticamente compõem a zona rural, portanto sujeitos ao ITR.

Assim, caso a União entenda que a lei municipal ao definir a zona urbana do município esta extrapolando os parâmetros gerais estabelecidos na lei complementar, pode questionar a validade desta norma.

Cumprir lembrar que, sob o ponto de vista do contribuinte, a diferença do *quantum* a pagar relativo aos dois impostos é altamente significativa. Daí o legítimo interesse do mesmo em também questionar a legalidade da legislação municipal, caso também entenda que a mesma está definindo como urbana uma área que na verdade seria rural.

O imóvel objeto deste estudo, para fins didáticos, será aquele localizado de forma indubitável em zona urbana, nos moldes da CF, CTN e Legislação Municipal.

3.2.3 Elemento temporal

Por fim, tratar-se-á agora do elemento temporal previsto na hipótese de incidência do IPTU. Para efeito deste estudo, cuida-se do aspecto mais relevante.

Como dantes já dito, o critério temporal na definição da hipótese de incidência presta-se a definir o momento a partir do qual se reputa consumado o fato gerador.

No IPTU, a definição deste momento não veio explícita no texto constitucional, nem tão pouco na legislação complementar. Coube ao município, por legislação ordinária, a eleição do momento de ocorrência do fato gerador deste imposto.

Entretanto, alguns conceitos definidores deste aspecto temporal, extrapolam a competência municipal. A anualidade deste imposto, por exemplo, impede que o Município, ainda que por meio de edição de lei ordinária, defina que o imposto será cobrado a cada três meses. Ou ainda que semestralmente.

Hugo de Brito Machado traz outro exemplo ao tratar da matéria, dispondo:

O Código Tributário Nacional estabelece regras definidoras do momento em que se considera ocorrido o fato gerador do tributo, mas deixa livre o legislador ordinário para dispor de modo diferente. Liberdade relativa, é certo, pois o legislador há de se manter nos limites do que em cada situação de fato se possa razoavelmente admitir. Não pode estabelecer, por exemplo, que o fato gerador de determinado tributo se considere consumado **antes** de que esteja **de fato** presente a situação prevista na hipótese de incidência correspondente. (MACHADO, 2012, p.132)

A clareza desta limitação é fundamental, posto que o atributo de “ser proprietário” de um imóvel é algo que se difere ao longo do tempo. É possível que alguém se torne proprietário de um imóvel ao nascer (como donatário, por exemplo) e permaneça com este status até morrer. Sem a definição de quando se dá a ocorrência do fato gerador, permitir-se-ia, em tese, a cobrança diária deste imposto que recai sobre a propriedade. Tamanho absurdo contrariaria todo o arcabouço de princípios jurídicos que, em última análise, pretendem garantir a segurança jurídica.

Coadunando o entendimento da anualidade do IPTU, recorre-se às lições de Ormezindo Ribeiro de Paiva, nas palavras de Sacha Calmon:

Destarte, uma mudança, no período de um ano, na situação de imóvel urbano – redefinição de lindes entre municípios limítrofes – implicando a

alteração da titularidade ativa para exigir o imposto, não tem o condão de alterar o fato gerador do IPTU já ocorrido em 1º de janeiro. (COELHO, 1982, p. 146)

Continuando,

A mudança da situação do imóvel (operada por ato de autoridade local) e, em consequência, da titularidade da competência tributária, não faz cessar os efeitos a que deu causa o fato gerador antes daquela alteração de competência.

O ato que amplia ou reduz o perímetro urbano, no caso, só poderá trazer repercussões tributárias em relação aos fatos geradores que se lhe seguirem. Como o fato gerador de tais impostos se considera ocorrido em 1º de janeiro de cada ano, segue-se que o resultado da conclusão exposta é semelhante ao que resulta da aplicação do princípio constitucional da anualidade. (COELHO, 1982, p. 146 a 147)

Ressalva-se, porém, a questão da data de 1º de janeiro de cada ano, pois compete ao Município a definição desta data. Poderia ser qualquer outra data, desde que respeitada a anualidade. Ocorre que, por uma tradição, comumente os Municípios adotam o 1º de janeiro de cada ano como a data de ocorrência do fato gerador do IPTU.

João Damasceno Borges de Miranda assim leciona:

O imposto é computado de forma anual, conforme as regras de lançamento para tributação no Brasil. Assim, no uso das ficções que o Direito possibilita, o ente competente, tributante e sujeito ativo da relação instituída, pode estipular qualquer data para a verificação da incidência do gravame. Geralmente esta data é computada como o primeiro dia do ano civil, quando a partir de então, já tendo considerado a existência do fato jurídico econômico passível de tributação, procede-se o lançamento para posterior exação. (MIRANDA, 2002, p. 320)

O costume de se computar o dia 1º de janeiro de cada ano como a data em que se considera consumado o fato gerador do IPTU, é tão arraigado em nossa cultura tributária, que muitos autores chegam a incluir a data na conceituação do imposto.

Nos dizeres de Kiyoshi Harada, o IPTU

é imposto de natureza real, que grava a disponibilidade econômica do imóvel, nunca o imóvel ou seu título aquisitivo. Por isso, o fato gerador definido no art. 32 do CTN deve ser entendido em consonância com a legislação ordinária de cada Município como o fato de alguém ser proprietário, titular de domínio útil ou possuidor de bem imóvel, em 1º de Janeiro de cada ano. . (HARADA, 2002, p. 346)

No mesmo sentido, Alfredo Augusto Becker,

O sujeito passivo da relação jurídica tributária nos impostos prediais e territoriais é a pessoa proprietária do imóvel no dia 1º de janeiro de cada ano. (BECKER, 1972)

Interessa de fato a este estudo a conclusão de que, uma vez ocorrido temporalmente o fato gerador, qualquer alteração posterior quanto aos outros elementos da hipótese de incidência, não tem o condão de alterar o fato tributário já consumado.

Pela sua relevância, reprisa-se a citação de Paulo de Barros Carvalho:

Com efeito, supostos tributários existem que fazem previsão de determinado momento em deva ocorrer o fato jurídico. Se fato idêntico suceder, porém em instante diferente daquele aludido na hipótese, não será fato jurídico, ao menos para efeitos tributários, à míngua de satisfação do condicionante temporal especificado em sua descrição típica. Enquadram-se nesta categoria o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o **imposto predial e territorial urbano**, bem como o imposto territorial rural. . (CARVALHO, 1998, p.103)

Ocorrido o fato gerador, deverá ocorrer o lançamento. Baliza-se no conceito de lançamento tecida por Hugo de Brito Machado:

Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade aplicável. Esta é a definição de lançamento, contida no art. 142 do Código Tributário Nacional, com alterações decorrentes da interpretação sistemática da referida norma, como acima demonstrado. (MACHADO, 2012, p.177)

Uma vez ocorrido o lançamento, identificado o sujeito passivo na relação tributária, só há que se rever o mesmo mediante a constatação de erro, mas jamais por alteração posterior ao momento em que se concretizou o fato gerador.

No caso em tela, está-se a definir quem deve ser o contribuinte do IPTU relativo ao ano em que se dá a alienação do imóvel. Ao se abraçar o entendimento até aqui exposto, tem-se que se o fato gerador do imposto ocorreu em 1º de janeiro daquele ano e que, naquele momento estavam presentes e válidos todos os pressupostos previstos na hipótese de incidência, tem-se que o contribuinte é o

então proprietário do imóvel. Não interessa que meses depois o mesmo se torne alienante do imóvel. A transcrição do imóvel para novo proprietário (comprador) devidamente registrado no Cartório de Registro de Imóveis, não tem o poder de modificar o fato gerador já ocorrido no início do ano.

Sacha Calmon assim ensina,

Deve o lançamento colher o proprietário na data do fato gerador. Se em 1º de janeiro era proprietário, o lançamento dá-se de acordo com a lei vigente; deve pagar o imposto integralmente. (...) O fato gerador já ocorreu. Existe a obrigação. (COELHO, 1982, p. 147)

Entretanto, a prática tem mostrado um entendimento diferente. Tome-se, por exemplo, o Município de Belo Horizonte em Minas Gerais. Apesar da legislação municipal, qual seja, a lei 5641/89, acatar a anualidade do IPTU (art. 94) e determinar que o fato gerador ocorre em 1º de janeiro de cada ano (art. 64), a prefeitura transfere automaticamente a responsabilidade do pagamento pelo IPTU para o adquirente do imóvel em caso de alienação (art. 67). (Belo Horizonte, 1989)

Quando da preparação para alienação de um imóvel, é necessária a emissão da Guia de ITBI pelo ente municipal para que, com este imposto pago, concretize-se a venda, lavre-se a escritura e, posteriormente, faça-se o respectivo registro no Cartório de Registro de Imóveis competente.

Note-se que, quando da solicitação da emissão do ITBI, ainda não foi sequer concretizado o negócio jurídico. Tem-se, apenas, uma expectativa de que o negócio se conclua. Mesmo que isto ocorra, não há nenhuma garantia de que será levado a registro o título de transferência do imóvel (momento em que efetivamente se faz a transcrição da propriedade).

Porém, ainda que sem nenhuma prova da alteração efetiva do proprietário do imóvel, baseando-se apenas na solicitação de emissão de ITBI, a Prefeitura passa a efetuar a cobrança do IPTU do suposto novo proprietário. Ou seja, altera-se o pólo passivo do IPTU, deixando-se de cobrar do contribuinte (vendedor) passando-se a cobrar do suposto responsável (comprador). Modifica-se administrativamente, de ofício, a Obrigação Tributária que já havia se formado em função de um fato gerador já consumado.

Referida situação já seria irregular quanto aos impostos vincendos dos anos seguintes, pois se estaria instituindo novo contribuinte sem fazer prova da materialidade do fato, qual seja, da transferência da propriedade. Mas referido

entendimento, ou simplesmente prática, torna-se ainda mais grave quando se trata do imposto relativo ao próprio ano em que se efetuou a alienação. Esta situação será analisada a partir de agora.

Imagine-se, por exemplo, que a obrigação relativa ao IPTU de 2012 tenha se configurado em 1º de janeiro de 2012. O então proprietário, futuro alienante, parcela o imposto em 12 vezes. Em agosto de 2012 o mesmo firma compromisso particular de compra e venda do referido imóvel (sem registra-lo no Cartório de Registro de Imóveis), vindo a solicitar o ITBI perante a Prefeitura Municipal naquele mês. A partir daquele momento, mesmo sem a lavratura da escritura ou ainda o registro no cartório de imóveis, o ente Municipal passa a emitir as guias relativas às parcelas restantes em nome do suposto novo proprietário, o comprador.

Ora, se a obrigação tributária consubstanciou-se em 1º de janeiro de 2012, sendo realizado o lançamento de ofício em nome do então proprietário, como pode admitir-se a alteração da responsabilidade pelo pagamento das parcelas vincendas de agosto a dezembro de 2012?

No ato do lançamento deve o ente tributante identificar o sujeito passivo da obrigação tributária. Deve eleger um contribuinte OU um responsável tributário. Porém, uma vez ocorrido o fato gerador, nascida a obrigação tributária e, no lançamento, identificado o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) não há que se alterar esta relação.

É certo que o CTN prevê a possibilidade do adquirente do imóvel vir a ser responsabilizado por débitos do imóvel, consoante disposto no art. 130. Porém, como se verá adiante, há que se cumprir uma condição para que se dê a referida sub-rogação, qual seja, a não apresentação de Certidão Negativa de Débitos no momento de concretização do negócio.

Entretanto, o Município tem ignorado esta condição imposta pela legislação complementar, transferindo-se automaticamente para o comprador a responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Referida prática tem sido tão comumente oficiada, que se criou o conceito no mercado imobiliário de que o adquirente é legalmente “contribuinte” do IPTU e não meramente responsável por eventual inadimplência do vendedor. Tem-se que o IPTU é proporcional ao tempo de propriedade de cada parte (vendedor x comprador). Assim, voltando ao exemplo, o IPTU deveria ser rateado entre o

vendedor (que o pagaria de janeiro a julho) e comprador (que o pagaria de agosto a dezembro).

Não há embasamento jurídico, no entanto, para esta prática. Ao analisar uma hipótese semelhante, só que na desapropriação de imóvel, com relação ao IPTU, Sacha Calmon assim dispõe:

Nos casos propostos a matemática nada tem que ver com o direito. O fato gerador já ocorreu. Existe a obrigação. Deve ser pago o imposto por quem era proprietário ao tempo da ocorrência do fato gerador, salvo sucessão no vínculo. Só no ano vindouro o novo esquema legal será posto em prática, tendo em vista o fato da desapropriação. **Não há por que haver rateio ou lançamento proporcional ou indenização** pelo expropriante. (destacamos) (COÊLHO, 1982, p. 147)

A “proporcionalidade” do IPTU condicionada ao tempo de cada sujeito enquanto proprietário, já traz hoje discussões ente os particulares. Com base no procedimento do ente municipal, o vendedor alienante acredita ter o dever de pagar o IPTU somente relativo ao tempo que usufruiu do imóvel. Desta feita, apresenta certidão negativa de débito somente até o mês em que se efetuou o negócio e exige que o IPTU relativo ao restante do ano seja arcado pelo comprador. Acredita, inclusive, que caso tenha pago o referido imposto integralmente no início do ano, teria o direito à restituição proporcional do valor pago.

Não se está aqui a tratar de acordos negociais realizados no âmbito do direito civil, pois tudo que seja acordado entre as partes deverá ser honrado entre as mesmas. Até porque, as avenças particulares não são oponíveis ao fisco.

Está-se a cuidar do tratamento tributário dado pelo próprio Município à matéria, que tem variado conforme seus interesses. Em legítima afronta à legislação complementar e, principalmente, aos princípios constitucionais, em especial o da segurança jurídica.

Voltando ao exemplo, admita-se que fosse possível o Município cobrar o tributo de forma proporcional, como descrito acima. Então, por dedução lógica ter-se-ia:

- a) Se o IPTU fosse parcelado pelo vendedor tem-se que, a partir da data da alienação, as parcelas vincendas deveriam ser pagas pelo novo proprietário, ou seja, o comprador

b) Ainda, se o IPTU fosse pago integralmente no início do ano, com a alienação deveria o Município restituir proporcionalmente o imposto pago pelo vendedor.

c) Seguindo este mesmo raciocínio, o Município deveria realizar novo lançamento tributário, constituindo-se novo crédito tributário em função do novo proprietário, o comprador.

Embora lógico, os dois últimos casos não ocorrem na prática.

Nas hipóteses previstas nas alíneas b e c, o entendimento do Município altera-se, para dar como concluída a obrigação tributária em nome do vendedor, ou seja, o proprietário do imóvel a época de ocorrência do fato gerador no início do ano. Não há que se falar em proporcionalidade e nem tão pouco em restituição de valores.

A utilização de “dois pesos duas medidas” pelo ente tributante justifica-se em razão de facilitar sua cobrança fiscal. Quanto mais pessoas puderem figurar como sujeitos passivos da obrigação tributária, mas eficaz será a arrecadação municipal.

Entretanto, como exaustivamente demonstrado neste trabalho, o ente municipal deve criar o IPTU respeitando os limites legais trazidos pelo CTN e ainda as normas e princípios constitucionais. O desrespeito às normas hierarquicamente superiores eiva a legislação ordinária de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Por força do artigo 67 da lei ordinária municipal, qual seja a 5641/89, o Município passa a cobrar o tributo do responsável tributário, tratando-o, porém, como se contribuinte fosse. Sem observar as questões de fato, como a existência ou não de certidão negativa, nos termos do artigo 130 do CTN. Sequer se foi realmente concretizado o negócio e se foi registrada a transferência da propriedade.

Porém, como se verá a seguir, existem diferenças fundamentais nestas duas figuras jurídicas, contribuinte e responsável tributário, principalmente no que concerne à questão da solidariedade e subsidiariedade na obrigação tributária, não podendo o legislador ordinário extrapolar sua competência ao tratar da matéria.

4 SUJEITO PASSIVO DO IPTU

Como visto, na instituição da obrigação tributária tem-se os elementos essenciais que compõem a estrutura da norma. Dentre elas destaca-se os aspectos mais relevantes, quais sejam: o elemento material, o elemento temporal, o elemento espacial (elementos descritores), bem como o elemento pessoal e o elemento quantitativo (elementos prescritores). (CARVALHO, 1998, p.112)

Neste tópico aprofundar-se-á o estudo do elemento pessoal, que compõe a consequência da hipótese de incidência, mais precisamente sob a definição do sujeito passivo, posto que o sujeito ativo encontra-se indubitavelmente definido como sendo o Município.

A definição do sujeito passivo do IPTU depende da descrição material prevista na hipótese de incidência, que no caso é: ter propriedade. Vale mencionar que também a posse e o domínio útil compõe a hipótese de incidência prevista no CTN, muito embora seu estudo não faça parte do escopo deste trabalho.

Cumprido ressaltar que a figura do sujeito passivo relaciona-se a dois tipos de obrigação tributária, quais sejam: as principais e as acessórias. De acordo com Luciano Amaro (2006, p. 297), “O sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 121)” e “O sujeito passivo da obrigação acessória, por sua vez, é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto (art. 122).”.

Neste estudo dar-se-á enfoque à definição do sujeito passivo da obrigação principal.

O Código Tributário Nacional prevê duas espécies de sujeito passivo. Por pertinente, transcreve-se o artigo:

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

§ único: o sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

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

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei. (BRASIL, 2004)

Há que se dissecar a matéria

4.1. Contribuinte

Da interpretação literal do referido artigo tem-se que, o contribuinte é aquele que participa diretamente da ocorrência do fato gerador, ou simplesmente está identificado na descrição da materialidade do fato gerador, isto porque, o fato gerador nem sempre depende de uma ação específica do contribuinte. O fato gerador pode somente ser um fato jurídico que expressa não um ato, mas uma situação na qual se encontra o contribuinte. É o caso do contribuinte do IPTU que é tributado não por um ato praticado no mundo real, mas pela sua situação de ser proprietário de um imóvel.

Neste sentido, basta que se concretize a hipótese de incidência prevista na norma, ou seja, ser proprietário de imóvel, para que se defina quem é o contribuinte.

Porém para a correta identificação do contribuinte, há que se delimitar também os elementos espacial e temporal da hipótese de incidência, pois, não é plausível que um ente tributante localizado no Estado de Minas Gerais tribute, por exemplo, um proprietário de imóvel situado no Maranhão. De igual forma não se admite que se tribute a propriedade de determinado contribuinte em momento diverso da ocorrência do fato gerador. Nesse sentido ensina Alfredo Augusto Becker, citado por Valéria Furlan:

O sujeito passivo na relação jurídica tributária nos impostos prediais e territoriais é a pessoa proprietária do imóvel no dia primeiro de janeiro de cada ano. (FURLAN, 2004, p. 77)

Sacha Calmon ainda ensina

Na caracterização do contribuinte, é fundamental observarmos a circunstância temporal, que limita o fato descrito na hipótese como marco delimitador da sujeição passiva e verdadeiro divisor entre contribuinte e responsável tributário. (COELHO, 1982, p. 229)

Sob o aspecto positivo, contribuinte é aquele legalmente identificado em estrita observância à Constituição Federal e ao próprio CTN. Há ainda que se observar a capacidade contributiva do indivíduo, visto que, a leitura finalística da norma constitucional assim prevê.

O CTN traz ainda a exigência de que o dito contribuinte tenha relação pessoal e direta com o fato gerador. Este aspecto é extremamente relevante para o estudo ora

proposto, pois, está-se a discutir justamente a possibilidade ou não de o adquirente de imóvel poder ser tratado como contribuinte, mesmo após a ocorrência do fato gerador, configurado no momento em que o imóvel pertencia ainda ao antigo proprietário.

Nos dizeres de Luciano Amaro:

Ao falar em relação pessoal, o que se pretendeu foi sublinhar a presença do contribuinte na situação que constitui o fato gerador. Ele deve participar pessoalmente do acontecimento fático que realiza o fato gerador. É claro que esta presença é jurídica e não necessariamente física. (AMARO, 2006, 302)

Por todo o exposto, não há como se confundir a figura do adquirente, futuro proprietário de imóvel alienado, com a figura do contribuinte do IPTU relativo ao ano corrente em que se deu a alienação. Quando se opera a alienação (a menos que a mesma ocorra no primeiro dia do ano) o fato gerador do IPTU já ocorreu, concretizou-se, fez nascer a obrigação tributária para o contribuinte que detinha a relação pessoal e direta com a hipótese de incidência: ser proprietário.

Misabel Derzi assim leciona:

Quem for titular da propriedade (e os modos e formas de se adquirir e perder a propriedade estão regidos pela lei civil), no dia 1º de janeiro (em regra, a data escolhida como critério temporal pelas leis reguladoras do imposto), terá realizado o fato pressuposto do tributo e, em consequência, incorporado a condição de contribuinte. Não importa que tenha adquirido o imóvel no dia 31 de dezembro anterior, ou que, no dia 2 de janeiro subsequente, o tenha alienado, ou haja ocorrido termo ou condição resolutive. Em verdade, a partir da primeira hora do dia 2 de janeiro, consumada estará a ocorrência do fato imponible. Depois dessa data, por exemplo, o adquirente do imóvel só poderá figurar no pólo passivo como responsável, relativamente às obrigações nascidas antes do ato translativo do domínio (e não como contribuinte). (DERZI, 1982, p. 229)

Retomando ao exemplo, que razão então assiste ao Ente Municipal para exigir do proprietário, que adquiriu imóvel em agosto de 2012 as parcelas vincendas de IPTU, cujo fato gerador ocorreu no início do ano?

Como acabou-se de ver não é plausível que se atribua ao adquirente a figura de contribuinte do imposto, vez que o contribuinte foi definido no momento de ocorrência do fato gerador em 01º de janeiro de 2012.

4.1.1 Solidariedade entre Contribuintes

Do mesmo modo, não há que se falar em solidariedade entre o alienante (contribuinte) e o adquirente.

O sujeito ativo, o ente tributante, ao criar o tributo, tem o poder-dever de acusar quem será o sujeito passivo da obrigação tributária. Ele pode eleger o contribuinte ou o responsável tributário. A questão é: ele pode eleger ambos em uma relação de solidariedade?

A solidariedade prevista no art. 124 do CTN prevê que

Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

I - As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - As pessoas expressamente designadas por lei. (BRASIL, 2004)

Neste ponto cumpre-se analisar a expressão “interesse comum”. Mais uma vez o aspecto temporal se faz imprescindível. É claro que é de interesse comum entre o alienante e o alienado que se quite o IPTU relativo ao imóvel em que ambos, em momentos diferentes, figuram como proprietários. Porém, o CTN elegeu o momento de ocorrência do fato gerador como critério de identificação dos sujeitos com interesse comum para efeitos de solidariedade. Nesse sentido, no exemplo deste estudo, quando da ocorrência do fato gerador, o futuro adquirente do imóvel sequer participou do surgimento da obrigação tributária e, portanto, não se enquadra na solidariedade do inciso I.

Mais uma vez recorre-se aos ensinamentos de Misabel Derzi:

Diz o Código Tributário Nacional que são solidariamente responsáveis as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação. São tais pessoas aquelas participantes da situação descrita no pressuposto, envolvidas na realização do fato. (DERZI, 1982, p. 233)

Com este entendimento, a doutrina tem se firmado no sentido de que só é possível a solidariedade entre contribuintes, que participaram direta e pessoalmente do fato gerador.

Derzi ainda defende que a leitura do artigo 124, I, CTN deve ser conjugada com o artigo 121, II, do CTN, de modo que se afaste a possibilidade de

solidariedade entre contribuinte e responsável tributário, já que o segundo só estará obrigado ao pagamento de tributos mediante expressa previsão legal:

(...) a tipicidade como princípio que norteia a responsabilidade tributária supõe a determinação precisa, o preenchimento do conteúdo da previsão do responsável. Palavras vagas como “interesse comum” de pessoas não satisfazem o requisito da tipicidade, pois se faz necessária uma indicação na lei, nominativa, por categoria de pessoas. Assim, é que o artigo 124, I, do CTN não se refere a responsáveis tributários, mas só se aplica a contribuintes, em verdadeira solidariedade paritária. (DERZI, 1982, p. 233)

Por dedução lógica, concluindo-se que o adquirente do imóvel não é o contribuinte do IPTU relativo ao ano em que se deu a alienação, então não é possível admitir-se a solidariedade entre o adquirente e o alienante, já que apenas este último é contribuinte.

Para que se operasse a solidariedade, restaria apenas a possibilidade prevista no inciso II do art. 124, qual seja, a de previsão expressa em lei. Não é, porém, o caso do objeto deste estudo.

Mitigada, portanto, qualquer idéia de proporcionalidade ou rateio do IPTU relativo ao ano corrente em que se operou a alienação, visto que isto só seria possível entre contribuintes, o que não é o caso do adquirente.

4.2. Responsável Tributário

Superada esta hipótese, resta então verificar a possibilidade do adquirente ser enquadrado como responsável tributário, conforme previsto no inciso II, do art. 121 do CTN, supracitado.

O conceito de responsabilidade tributária advém da sujeição passiva indireta, onde o sujeito passivo não tem relação direta e pessoal com o fato gerador. Neste caso, a obrigação de pagar o tributo decorre de disposição expressa e literal em lei.

Nestes termos, “se a lei reguladora do tributo escolher pessoa diversa daquela partícipe do fato-pressuposto, estaremos diante da categoria responsável tributário, na acepção que lhe dá o Código Tributário Nacional.” (DERZI, 1982, p. 224)

O CTN traz o conceito de responsabilidade tributária nos seguintes termos:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 2004)

O instituto da responsabilidade tributária justifica-se pela necessidade do ente tributante garantir o recebimento do tributo. Diminuir a insolvência, facilitar a arrecadação e a fiscalização.

O ente tributante poderá, então, eleger um responsável pelo pagamento do imposto, pessoa esta que não o contribuinte. Não é dado ao sujeito ativo, no entanto, a liberdade de obrigar qualquer pessoa ao pagamento de imposto do qual o mesmo não participou.

Sacha Calmon leciona

O art. 128 é uma restrição ao poder de tributar. O destinatário da regra é o legislador. O intento é proteger o contribuinte sem estorvar, contudo, a ação do Estado. O legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária. Nessa área não se permite alvedrio, que poderia redundar em arbítrio e opressão. (COELHO, 2008, p. 306)

Assim, são fundamentos de validade do instituto de responsabilidade tributária:

a) A legalidade: a exigência de que material e formalmente a eleição do responsável tributário esteja expressa em lei. Misabel Derzi (1982, p. 225) conclui que o contribuinte pode ser presumido enquanto o “responsável tributário jamais será presumido, mas deve ser expressa e literalmente mencionado em lei. A omissão legal não pode ser suprida, nem por ato de vontade da Administração Pública, nem por convenção entre particulares, nem ainda por decisão judicial.”

A exigência desta legalidade vem expressa nos arts. 97 e 121, II do CTN.

b) A vinculação do responsável tributário ao fato gerador da respectiva obrigação. Apesar de não participar da materialidade descrita na hipótese de incidência do tributo, o eleito responsável deve estar ligado ao fato tributável por uma relação jurídica.

- c) A instituição de mecanismo de ressarcimento do responsável tributário, já que o mesmo estará sujeito a pagamento de tributo a que não deu causa. Assim, seja através de retenção ou reembolso, deverá se assegurar ao responsável, substituto, o direito de reaver do contribuinte o montante pago ao fisco.

Misabel Derzi, ao citar Alfredo Augusto Becker, assim dispõe:

Trata-se de uma repercussão, não apenas econômica, mas juridicamente assentada por via da qual o responsável pode haver do contribuinte (por ele substituído) o valor do tributo pago. (DERZI, 1982, p. 226)

A lei poderá designar ao responsável tributário dois papéis: o de responsável por substituição ou o responsável por transferência.

Vale destacar a diferença entre estes dois tipos de responsabilidade, por substituição e por transferência, nos ensinamentos do ilustre Rubens Gomes de Souza. Este mestre dizia que a substituição

ocorre quando em virtude de uma disposição expressa de lei a obrigação tributária surge **desde logo** contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, o fato ou negócio tributário. Nesse caso é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto. (SOUZA, 1960, pp.71-72)

Já a responsabilidade por transferência

ocorre quando a obrigação tributária **depois de ter surgido** contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente...". (SOUZA, 1960, pp.71-72)

4.2.1. Responsável por substituição

Na responsabilidade por substituição, a lei já define que: ocorrido o fato gerador em nome do contribuinte, deverá pagar o imposto o substituto legal. Não se confere ao contribuinte, em nenhum momento, o dever de pagar o tributo diretamente ao fisco. Desde o nascimento da obrigação tributária, é computado ao substituto a responsabilidade pelo pagamento.

O meio pelo qual o substituto é ressarcido pelo contribuinte, normalmente, é pela retenção ou reembolso do tributo. Deste modo, para que se opere o ressarcimento é fundamental que exista uma relação jurídica ente contribuinte e o responsável tributário. Assim, é assegurado a este último o direito de reter ou cobrar do contribuinte o valor relativo ao tributo. Valor este que será repassado ao fisco pelo substituto legal. Em ultima instancia, conclui-se que quem efetivamente paga o imposto é o contribuinte, porém, não diretamente ao fisco. É conferido ao responsável tributário uma obrigação de fazer, qual seja, a de reter ou antecipar um imposto relativa a uma determinada obrigação tributária a que está sujeito por definição legal.

Sacha Calmon (COELHO, 2008, p. 302) descreve que a responsabilidade por substituição ocorre

quando o dever de contribuir é imputado diretamente pela lei a uma pessoa não envolvida com o fato gerador, mas que mantém com o “substituído” relações que lhe permitem ressarcir-se da substituição.

4.2.2. Responsável por transferência

A responsabilidade por transferência caracteriza-se pela distinção temporal em que surge a figura do responsável tributário. Primeiramente ocorre o fato gerador sendo imputado ao contribuinte o dever de realizar o pagamento do imposto. Fato posterior, como por exemplo a morte do contribuinte, a alienação de um imóvel ou uma falência, fazem transferir para terceira pessoa a responsabilidade pelo pagamento.

Nesta modalidade de responsabilidade tributária, tem-se as espécies de transferência por sucessão ou de terceiros.

Nos dizeres de Misabel Derzi

Tanto o sucessor como o terceiro responsável (de que são exemplo as pessoas enumeradas nos arts. 134 e 135 do CTN) não realizam o fato descrito na hipótese. Não são, portanto, partícipes do pressuposto. (DERZI, 1982, 236)

O conceito do terceiro responsável está muito bem delineado no CTN nos arts, 134 e 135. Da leitura literal destas normas, tem-se a responsabilização de terceiros alheios à ocorrência do fato gerador tributário, mas que, por relações não

tributárias, deveriam cuidar para que o contribuinte arcasse com seu débito. Neste interim, destaca-se a responsabilidade dos pais, pelos tributos dos filhos, tutores e curadores, pelos tributos dos tutelados ou curatelados, os administradores de bens de terceiros pelos tributos devidos por estes, o inventariante pelos tributos do espólio, e estes são só alguns exemplos.

Importante destacar a relação de subsidiariedade existente entre contribuinte e responsável tributário (por transferência), posto que a responsabilidade só será transferida “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.” Art. 134. Assim, somente após esgotadas os bens do contribuinte é que deve-se recorrer ao garante, o responsável tributário.

A doutrina questiona e limita o termo “solidariedade” apontado no art. 134, por ser impróprio e incoerente com o caput do próprio artigo. Se somente deve-se buscar o patrimônio do responsável após tornar-se impossível executar os bens do contribuinte, então não há como se falar em solidariedade entre ambos. A solidariedade só seria possível entre os responsáveis tributários, caso fossem mais de um. Por exemplo, entre o pai e a mãe por dívida de filho insolvente.

Neste contexto, ensina Misabel:

O artigo 134 do Código Tributário Nacional consagra, pois, obrigação subsidiária do responsável com relação à do contribuinte principal ou preferencial.

Apenas na hipótese de se evidenciar a insuficiência ou inexistência de bens, poderá o sujeito ativo se voltar contra o responsável.

(...) A redação defeituosa do CTN só permite se entenda como possível a subsidiariedade da obrigação do responsável com relação à do contribuinte, e a solidariedade entre pessoas, enumeradas no artigo 134, como responsáveis. (DERZI, 1982, 243)

Na responsabilidade tributária por transferência, da espécie sucessão, não é possível nem a solidariedade e nem a subsidiariedade entre contribuinte e responsável tributário. Isso decorre do fato de que o sucessor ocupa o lugar do contribuinte, passando a figurar como o único sujeito passivo da obrigação tributária.

Nessa modalidade de responsabilização, como no caso dos artigos 130, 136 e 137, o CTN exclui o contribuinte do pólo passivo. Essa exclusão pode se dar por causas naturais que impossibilitem a cobrança do contribuinte, ou por determinação legal.

Na sucessão a título universal, como por exemplo na *causa mortis*, o contribuinte desaparece não só do mundo jurídico, mas também do mundo real.

Já na sucessão por determinação legal o contribuinte continua existindo no mundo real, porém pelo fenômeno da sub-rogação desaparece para o mundo jurídico, pelo menos no que tange a obrigação tributária relativamente ao fisco.

É importante destacar que embora o contribuinte seja retirado do pólo passivo da obrigação tributária, permanece para o mesmo a obrigação perante o responsável tributário. Ou seja, o responsável tributário assume perante o contribuinte a posição de credor no lugar do fisco. Por óbvio essa possibilidade só é perfaz quando trata-se da responsabilização por transferência por determinação legal, pois, como já visto na sucessão universal o contribuinte desaparece do próprio mundo real.

Sendo pagos os tributos pelo sub-rogado, graças ao fenômeno da sub-rogação volta-se como credor, investido dos direitos relativos à sub-rogação contra o devedor. Com o pagamento desaparece, do cenário jurídico o antigo credor (o fisco). (DERZI, 1982, p.240)

Como exemplo da sucessão por definição legal tem-se a hipótese prevista no artigo 130 do CTN que trata da sucessão imobiliária, objeto de deste estudo.

4.3. Da inteligência do art. 130 do CTN

O artigo 130 do CTN assim dispõe:

art. 130 - Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. (BRASIL, 2004)

Da análise deste artigo destacam-se três elementos:

I – A responsabilidade do adquirente do imóvel dar-se-á por sub-rogação, o que significa dizer que o contribuinte é excluído da relação tributária, mas continua existindo no mundo dos fatos;

II – Que referida sub-rogação só se processará caso não conste do título de transferência do imóvel a prova de quitação do débito.

III – Que é imprescindível para a ocorrência da sub-rogação que exista um título de transferência válido.

O primeiro elemento já foi tratado acima, porém é importante reprimir o aspecto da obrigação de ressarcimento do contribuinte para com o responsável. Deste modo, rechaça-se a proporcionalidade aduzida no início deste trabalho na obrigação pelo pagamento do IPTU, rateando-se o mesmo entre alienante e adquirente, pois, caso este último fosse obrigado a pagar os tributos do primeiro, ainda assim lhe caberia o direito de pedir restituição.

Já com relação ao segundo elemento, tem-se que a transferência de responsabilidade prevista no artigo 130 do CTN é condicional. Este entendimento é um divisor de águas neste estudo.

Misabel Derzi ensina:

Apenas a prova da quitação, constante do título de transferência do domínio, ilide a sub-rogação legal do artigo 130 do CTN, o que sói acontecer na prática pelo hábito de os registros imobiliários exigirem a prova como condição para a inscrição do título.

Havendo, portanto, a prova da quitação, como determina o artigo 130 do CTN a sucessão torna-se irrelevante e sua ocorrência não traz pois, qualquer responsabilidade para o sucessor. (DERZI, 1982, p. 240)

Assim, a responsabilidade tributária do adquirente do imóvel somente se concretizará caso não se apresente no ato de transferência do imóvel certidão negativa de débito.

A relevância da condição estipulada neste artigo, para este trabalho, se dá em função do tipo de certidão equivocada fornecida pelos municípios. Cite-se como exemplo, a certidão emitida pela Prefeitura Municipal de Belo Horizonte.

Quando o adquirente exige do alienante a apresentação de uma certidão negativa de débitos municipais, pretende o mesmo, ver afastada a responsabilidade prevista no artigo 130 do CTN.

Por seu turno o ente municipal emite a referida certidão negativa de débitos relativa aos últimos 10 anos dando a quitação dos débitos pagos **até o mês em que se emitiu a certidão**. A questão é que, em caso de parcelamento do débito relativo ao ano em curso, o Município desconsidera, para efeitos da emissão da certidão negativa, as parcelas vincendas de parcelamento em curso.

Para se elucidar esta questão, apenas a título de exemplo, transcreve-se os dizeres de uma certidão negativa de débito expedida pela Prefeitura Municipal de Belo Horizonte:

Ressalvando a Prefeitura Municipal de Belo Horizonte o direito de cobrar débitos posteriormente apurados, a Gerência de Dívida Ativa da Secretaria Municipal de Arrecadações, no uso de suas atribuições legais, certifica que o contribuinte acima encontra-se **quite** com a Fazenda Pública Municipal, para com o IPTU e taxas imobiliárias do índice cadastral: 253.141.001^a.027-1, no período de janeiro de 2000 a agosto de 2012. (grifo nosso) (Certidão de Quitação de IPTU/TAXAS IMOBILIÁRIAS, expedida pela Prefeitura Municipal de Belo Horizonte em 09/08/2012, sob o n.º575.710/2012-0)

Voltando ao exemplo exposto no início deste trabalho, qual seja o de uma alienação ocorrida em agosto de 2012, em que o alienante parcelou o IPTU daquele ano em 12 vezes, conclui-se que a certidão como acima exposta induz o adquirente a erro.

Havendo parcelamento de débito constituído em 01/01/2012, não poderia o ente municipal emitir **certidão negativa de débitos** em agosto daquele ano, certo que ainda havia parcelas vincendas. Dever-se-ia emitir **certidão positiva com efeitos de negativa**. Deste modo, dar-se-ia ao adquirente a consciência da existência do débito e, somente se o mesmo se responsabilizasse pela dívida, se sub-rogaria nos termos do artigo 130 do CTN.

Dita sub-rogação não se opera de forma presumida, caso conste no título de transferência a certidão negativa como descrita acima. Não há como o adquirente deduzir que após a data expressa na certidão, qual seja, agosto de 2012, exista débitos relativos a parcelamento em curso.

A responsabilidade aduzida do art. 130 do CTN advém da ciência do débito pelo adquirente do imóvel ou da sua dissidia em procurar saber sobre a existência do mesmo, a partir do momento em que não exige apresentação de certidão negativa. Ainda assim, frise-se, sendo responsabilizado pelo débito do contribuinte, contra este é lhe dado o direito de pedir o reembolso.

Como já visto no escopo deste trabalho o fato gerador do IPTU concretiza-se em 01 de janeiro de cada ano e, portanto, após esta data o débito do contribuinte já é constituído, existente. O parcelamento da dívida representa, somente, uma forma de quitação do imposto. Assim, quando da alienação, embora as parcelas de janeiro a agosto estivessem pagas, havia sim um débito em nome do contribuinte. Parcelado ou não, cabia a este a obrigação de quitá-lo. Somente se transferiria esta obrigação para o adquirente, na modalidade de responsável tributário acaso o mesmo tivesse ciência da dívida no momento da alienação, ou ainda tivesse sido

negligente ao não exigir a certidão negativa de débitos. Mais uma vez reprisa-se que a certidão negativa expedida pelo ente municipal conforme exposta acima induz a erro o adquirente.

Quanto ao terceiro elemento, qual seja, a necessidade de apresentar-se um título válido de transferência do imóvel para que se opere a sub-rogação, decorre da inteligência do segundo elemento acima disposto.

Ora, se para haver a sub-rogação não se pode ter prova de quitação do imposto no título, conclui-se, pelo raciocínio inverso, que não se pode ter prova de quitação sem título.

Assim, a existência do título de transferência (sem nenhuma prova de quitação) é fundamental para que se opere a sub-rogação. Sem título, não há que se falar em sub-rogação, pois sequer há como se provar a transferência da propriedade.

Voltando ao exemplo, como pode o Município transferir automaticamente as parcelas vincendas do ITPU relativas ao ano em curso para o adquirente do imóvel, somente mediante a solicitação de expedição do ITBI?

Como visto, o pagamento do ITBI é apenas uma etapa do processo de formação do título de transferência. Após o seu pagamento, reúne-se uma série de documentos, entre eles a Certidão Negativa de Débitos, para só então processar-se a escritura, seja ela pública ou particular. Ainda sim, a titularidade do imóvel só será definitivamente transferida mediante o registro deste título do Cartório de Registro de Imóveis competente.

Afaste-se, aqui, a figura do promitente comprador já possuidor do imóvel, pois não é o caso retratado neste trabalho. Está-se a tratar de alienação pura e simples de imóvel, cuja a transmissão do mesmo se dará mediante pagamento integral, com a entrega das chaves na assinatura da escritura do imóvel, o seja, do título.

A sub-rogação prevista no art. 130 do CTN só se operaria neste momento, mediante o registro de título de alienação, ainda sim, somente se não houvesse prova inequívoca de quitação do débito.

Admitir-se outra prática, ainda que instituída por legislação ordinária municipal, seria afrontar as disposições gerais contidas no Código Tributário Nacional, mitigando, inclusive, o princípio constitucional da segurança jurídica.

5 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, e respondendo à questão proposta neste trabalho, conclui-se que o único contribuinte possível para o IPTU relativo ao ano corrente em que se deu a alienação, é o alienante. O adquirente poderá, se não fizer constar no título de transferência a quitação deste imposto, ser designado como responsável tributário nos termos do artigo 130 do CTN. Para chegar-se a este entendimento passou-se pela análise de diversos institutos jurídicos sobre os quais se discorrerá brevemente.

Assim, tem-se que a norma tributária, inclusive do IPTU, traz em sua constituição elementos essenciais a validade da mesma. Na descrição da hipótese de incidência há que se identificar a materialidade do fato, seu aspecto espacial e temporal.

Como consequência desta estrutura é que se idêntica os sujeitos (ativo e passivo) da obrigação e o quantitativo que compõe o mesmo (base de cálculo e alíquota)

A este estudo interessou a definição do sujeito passivo na obrigação tributária do IPTU, relativo ao imposto cobrado no ano em que ocorre a alienação.

Utilizou-se a título de exemplo a postura adotada em um caso concreto pelo Município de Belo Horizonte que, desde a solicitação de ITBI para transferência de imóvel, passa a tributar o adquirente com relação a parcelas vincendas de parcelamento do IPTU vigente no ano em que se deu a alienação.

Constatou-se a importância do elemento temporal na definição do contribuinte do IPTU, visto que se dá como consumado o fato gerador do tributo, normalmente, em 1º de janeiro de cada ano.

Desta constatação, depurou-se que o contribuinte da exação é o proprietário, possuidor ou detentor do domínio útil, que se encontrava nesta situação em 01 de janeiro de 2012 (no exemplo usado). Nesta condição, seria contribuinte do imposto o vendedor do imóvel, o alienante.

Concluiu-se que o adquirente do imóvel somente poderia vir a ser obrigado ao pagamento do IPTU do ano corrente, na figura de responsável tributário por transferência. Para que o adquirente fosse posto nesta condição, o mesmo deveria

ter conhecimento da dívida pré-existente ou ter sido negligente não exigindo do alienante certidão negativa de débito relativa ao tributo.

Ainda sim, acaso se desse a sub-rogação nos termos do artigo 130 do CTN, o adquirente ao pagar o saldo devedor, teria o direito de pedir restituição ao verdadeiro contribuinte, o alienante.

Tratou-se, ainda, da impossibilidade da instituição da solidariedade entre alienante e adquirente, vez que perante o fisco, o segundo assume o lugar do primeiro.

Por todo o exposto, entende-se como equivocada a postura de alguns entes municipais, como no caso da prefeitura de Belo Horizonte, que emitem certidões negativas de débito desconsiderando a existência de parcelas vincendas relativas a parcelamento em curso. Conclui-se que referida prática leva os adquirentes a erro sobre a matéria. Isto, por si só, já afastaria a hipótese de sub-rogação prevista no art. 130 do CTN.

Repudia-se ainda o entendimento que leva os entes municipais a transferirem automaticamente as parcelas vincendas do imposto para o adquirente, mediante mera solicitação de emissão de guia do ITBI. Ainda que o ITBI já tenha sido pago, o negócio ainda pode ser desfeito a qualquer momento. Somente a existência de título de transferência válido, sem a prova de quitação do imposto, sujeitaria o adquirente à responsabilidade tributária.

A responsabilidade tributária não se presume. Deve estar expressa em lei. Porém a instituição da mesma por lei municipal tem que estar em consonância com as disposições gerais do CTN e princípios constitucionais.

Portanto, não pode o legislador municipal suprimir a condição imposta pelo art. 130 do CTN, qual seja, a inexistência de prova de quitação do imposto gravada em título, para atribuir a responsabilidade imobiliária.

Por fim, conclui-se como absolutamente imprópria a pretensão praticada no mercado imobiliário, com o “consentimento” dos entes tributantes municipais, de tornar o IPTU um imposto proporcional ao tempo de propriedade do alienante e adquirente, dentro do ano em que se deu a alienação. Não há que se falar em rateio entre ambos. O imposto é devido pelo contribuinte, proprietário do imóvel em 1º de janeiro de cada ano. A responsabilidade por este pagamento poderá ser passada ao adquirente, após a lavratura do título translativo, se, e somente se, o mesmo conhecer a existência da dívida ou não tiver feito prova da quitação da mesma.

Chega-se a termo no presente estudo, esperando ter-se contribuído para o esclarecimento destas questões que, embora jurídicas, tem tido tratamento meramente prático no dia-a-dia imobiliário.

Acredita-se que uma correta postura dos entes municipais no tratamento da responsabilidade tributária imobiliária, nos termos do artigo 130 do CTN, resgataria para o mundo tributário a solução das lides entre alienantes e adquirentes a cerca do IPTU. Hoje estas questões são resolvidas no âmbito do direito civil, remetendo-se aos contratos particulares e acordos entre as partes a solução do problema.

Conclui-se que o problema proposto, por envolver questões tributárias, deve ser resolvido no âmbito do direito público e não no privado, pois não é só o interesse daqueles particulares que estão em discussão, mas sim o interesse público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

BELO HORIZONTE. **Lei 5641/1989** - Dispõe sobre os tributos cobrados pelo município de Belo Horizonte e contém outras providências. Belo Horizonte, MG. Câmara Municipal de Belo Horizonte, 1989.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1967.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1946.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. **Código Civil de 2002**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. **Código Civil de 1916**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu Machado; THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Direito tributário contemporâneo**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

CUNHA, Isabel Marques da. **A responsabilidade do arrematante de imóvel em hasta pública por dívidas de IPTU pretéritas**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n.180, p.85-92, set. 2010.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

- DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- GONÇALVES, José Arthur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997.
- LIMA, Maria Ednalva de, **Interpretação e Direito Tributário: o processo de construção da regra-matriz de incidência e da decorrente norma individual e concreta**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed, São Paulo: Malheiros, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de Direito Tributário II**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- NASCIMENTO, Carlos Valter do; PORTELA, André (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº5.172, de 25.10.1996)**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPTU, Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.
- PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. **A tipicidade no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980.
- REALE, Miguel. **Lições Preliminares de direito**, 3 ed., São Paulo: Saraiva, 1976.
- RODRIGUES, Walter Piva. **Substituição Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- SOUZA, Rubens de Mendonça. **Compêndio de Legislação Tributária**, 3ªed., Rio de Janeiro: 1960.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.