

**IPTU, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E  
CORRESPONSABILIZAÇÃO DO PROMITENTE VENDEDOR NO  
CONTEXTO DOS CONTRATOS DE PROMESSA DE COMPRA E  
VENDA: REFLEXÕES SOBRE OS PRECEDENTES VEICULADOS  
NOS RECURSOS ESPECIAIS Nº 1.110.551/SP E 1.111.202/SP E AS  
PRÁTICAS ADMINISTRATIVAS MUNICIPAIS.**

*Frederico Araújo Seabra de Moura<sup>1</sup>*

## **1. Introdução**

O intento deste estudo é analisar os teores dos julgamentos ultimados pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos Recursos Especiais nº 1.110.551/SP e 1.111.202/SP, ambos relatados pelo Ministro Mauro Campbell Marques e lavrados sob a sistemática dos recursos representativos de controvérsia<sup>2</sup>, apresentando-se, em princípio, como

---

1. Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET/São Paulo). Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET/Natal. Membro-fundador e Diretor do Instituto Potiguar de Direito Tributário (IPDT). Advogado em Natal/RN.

2. Na forma do art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973 e da Resolução nº 08/2008-STJ.

*precedentes* de observância obrigatória, de acordo com o art. 927, *caput*, III do Código de Processo Civil de 2015.

Nos julgados em referência, o STJ – declaradamente visando “facilitar o procedimento de arrecadação” – decidiu que, no contexto dos contratos de promessa de compra e venda, tanto o promitente vendedor quanto o promissário comprador podem ser *livremente* escolhidos pela Administração Fazendária como sujeitos passivos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), cuja matriz constitucional reside no art. 156, I da Constituição da República. Eis a ementa do REsp 1.110.551/SP (idêntica à do REsp 1.111.202/SP):

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

1. Segundo o art. 34 do CTN, consideram-se contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

2. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que tanto o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU. Precedentes: RESP n.º 979.970/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ de 18.6.2008; AgRg no REsp 1022614 / SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ de 17.4.2008; REsp 712.998/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJ 8.2.2008 ; REsp 759.279/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ de 11.9.2007; REsp 868.826/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 1º.8.2007; REsp 793073/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 20.2.2006.

3. “Ao legislador municipal cabe eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN. Definindo a lei como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação” (REsp 475.078/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 27.9.2004).

4. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 1110551/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/06/2009, DJe 18/06/2009)<sup>3 4</sup>.

Produto desses julgados, o enunciado da Súmula nº 399 da Primeira Seção foi vazado nos genéricos e lacônicos termos a seguir: “*Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU*” (Súmula 399, Primeira Seção, julgado em 23/09/2009, DJe 07/10/2009).

Posto o cenário jurisprudencial referente à matéria objeto das investigações, importa destacar que a intenção primordial do presente artigo é a de demonstrar as *razões exclusivamente constitucionais* pelas quais tais precedentes precisam ser superados pela Corte (*overruling*).

E, indo mais adiante, será exposto que os precedentes devem até mesmo ser afastados pelos magistrados de primeira e segunda instâncias que, a despeito de *em tese* a ele estarem vinculados, podem livremente valer-se da técnica do *distinguishing*, na forma do art. 489, § 1º, VI do Novo Código de Processo Civil, de modo a fazer valer a plena força normativa da Constituição Federal.

## **2. IPTU. Promessa de compra e venda. Legitimidade passiva do promissário comprador.**

De acordo com o art. 156, I, da Constituição da República, cabe aos municípios instituir o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

---

3. Na mesma assentada o STJ julgou questão idêntica, também na forma do art. 543-C, como se observa no REsp 111202/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/06/2009, DJe 18/06/2009).

4. Posição análoga foi adotada pela Corte para o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), como se vê no Recurso Especial nº 1.073.846/SP, relatado pelo Ministro Luiz Fux, que, contudo, não será objeto deste estudo.

Acerca deste dispositivo, explica **João Damasceno Borges de Miranda**<sup>5</sup> que “a terminologia ‘propriedade’ utilizada na Constituição Federal é sob a forma vulgar, caricata, corrente, comum; de maneira que a regra matriz de incidência sujeita passivamente ao seu alcance todo aquele que detém qualquer direito de uso, gozo, fruição e de disposição relativamente do imóvel”.

Em observação que corrobora a ponderação acima, **Leandro Paulsen**<sup>6</sup> afirma que, no nosso sistema constitucional, a atribuição de competências tributárias obedece a um **critério de base econômica**, porquanto a Carta Magna não faz referência aos impostos a partir das respectivas denominações, mas pelos objetos econômicos sobre os quais devem incidir.

Nesse contexto, o Código Tributário Nacional (CTN), na qualidade de diploma veiculador de normas gerais em matéria tributária, ao *definir* a materialidade e os contribuintes do tributo em comento, estabeleceu o seguinte:

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

(destacamos)

As milhares de leis municipais, *instituído* as regras-matrizes dos tributos, costumam reproduzir as previsões gerais contidas no CTN, sendo, assim, sensíveis ao fracionamento do

5. MIRANDA, João Damasceno Borges de. *A regra matriz do IPTU e sua constitucionalidade*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de. *Direito Tributário: impostos municipais e contribuições*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, v. 05 (Coleção Doutrinas Essenciais). P. 79.

6. PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011. 13 ed. P. 17.

direito de propriedade, incluindo, dentre as hipóteses de incidência do IPTU, o *domínio útil* e a *posse de bem imóvel*.

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

Analisando o texto do dantes reproduzido art. 34 do CTN, devemos concluir que a **eleição, pela autoridade lançadora, de um dos possíveis sujeitos passivos do IPTU implica a exclusão dos demais**, porquanto inexistente regra expressa que os torne solidariamente obrigados, consoante será exposto adiante.

No que se refere especificamente à *posse*, não basta existir a figura do possuidor para que haja responsabilidade pelo pagamento do tributo, uma vez que a *posse tributável* é somente aquela com *animus domini* (dentre as quais, a *posse ad usucapionem*), isto é, a posse que conduz ao domínio e ao exercício pleno dos atributos da propriedade. A posse precária rechaça a exação municipal, portanto.

**Aires Fernandino Barreto**<sup>7</sup> ensina que a *posse ad usucapionem*, “examinada de per si, reflete o exercício de poderes inerentes à propriedade. **Encerra, pois, o fato econômico de relevância jurídica**, no caso, contido na hipótese de incidência do tributo em exame. Enfeixando o poder que se manifesta quando alguém age como se fora titular do domínio, **a posse abriga – notadamente quanto ao uso e gozo – direitos nos quais se faz presente o substrato econômico tributável**”. (Grifo nosso).

---

7. BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 181.

Advogando tese similar, **Kiyoshi Harada** explica que “o IPTU é um imposto de natureza real, que **grava a disponibilidade econômica do imóvel**, nunca o imóvel ou seu título aquisitivo. O fato gerador, que é um **elemento jurídico**, não pode ser confundido com o objeto ou matéria tributável, que é um **elemento extrajurídico**. Por isso, o fato gerador, definido no art. 32 do CTN, deve ser entendido, e em consonância com legislação ordinária de cada Município, com o **fato de alguém ser proprietário**, titular de domínio útil ou **possuidor de bem imóvel**, em 1º de janeiro de cada ano” [Grifos que constam no original].<sup>8</sup>

Nessa óptica, a posse exercida pelo promissário comprador – hipótese clássica de posse com *animus domini* – aliada ao desejo de transferir a propriedade em caráter definitivo, por parte do promitente vendedor, são características intrínsecas ao contrato.

A promessa de compra e venda – tamanha é a sua relevância jurídica – gera, nos termos do art. 1.417 do Código Civil<sup>9</sup>, um direito real de aquisição em favor do promissário comprador, o qual, uma vez imitado na posse, torna-se contribuinte da exação predial e territorial urbana, pois “*na condição de possuidor, extrai benefícios de conteúdo econômico do direito de propriedade*”.<sup>10</sup>

Nessa linha vem se manifestando o **Superior Tribunal de Justiça**, inclusive recentemente:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. CONTRATO

8. HARADA, Kiyoshi. *Direito Tributário Municipal: Sistema Tributário Municipal*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 96.

9. Código Civil. Art. 1.417. Mediante promessa de compra e venda, em que se não pactuou arrependimento, celebrada por instrumento público ou particular, e registrada no Cartório de Registro de Imóveis, adquire o promitente comprador direito real à aquisição do imóvel.

10. BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 181.

DE CONCESSÃO DE BEM PÚBLICO. AUSÊNCIA DE ANIMUS DOMINI. TRIBUTO INDEVIDO. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. O artigo 34 do CTN define como contribuinte do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. **O Superior Tribunal de Justiça tem entendido que a posse apta a gerar a obrigação tributária é aquela qualificada pelo *animus domini*, ou seja, a que efetivamente esteja em vias de ser transformada em propriedade, seja por meio da promessa de compra e venda, seja pela posse *ad usucapionem*.** Assim, a incidência do tributo deve ser afastada nos casos em que a posse é exercida precariamente, bem como nas demais situações em que, embora envolvam direitos reais, não estejam diretamente correlacionadas com a aquisição da propriedade.

2. O cessionário do direito de uso não é contribuinte do IPTU, haja vista que é possuidor por relação de direito pessoal, não exercendo *animus domini*, sendo possuidor do imóvel como simples detentor de coisa alheia. Precedentes. Incidência do óbice da Súmula 83/STJ.

3. Agravo regimental não provido<sup>11</sup>.

Evidenciada, portanto, a legitimidade passiva do promissário comprador no que se refere ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

**3. *Os precedentes do STJ ultimados na sistemática dos recursos representativos de controvérsia e o papel do magistrado diante deles: na qualidade de guardião difuso da Constituição Federal, encontrando elementos constitucionais para embasar sua decisão, e assim, distingui-la da tese fixada no precedente, o juiz não deve se submeter ao entendimento da Corte Superior.***

---

11. STJ – AgRg no AREsp 691.946/RJ; Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES; T2 – SEGUNDA TURMA; Data do Julgamento: 09/06/2015, Data da Publicação: DJe 16/06/2015.

Ocorre que, ao lado da conclusão de que o promissário comprador ostenta legitimidade passiva quanto ao IPTU, como dito, atualmente grassa no âmbito do Superior Tribunal de Justiça entendimento no sentido de que – havendo lei local prevendo o proprietário, o detentor do domínio útil ou o possuidor como possíveis contribuintes do tributo –, a autoridade administrativa estaria livre para constituir o crédito em face de qualquer um deles (Recursos Especiais nº 1.110.551/SP e 1.111.202/SP).

Como é evidente, referido julgamento ocorreu no âmbito do STJ que o fez enquanto **guardião da legislação infraconstitucional**, valendo-se da competência a si outorgada pelo art. 105, III, “a” da Constituição da República. De se destacar que **nenhuma consideração de cunho constitucional** foi enfrentada por aquela Egrégia Corte.

Ao contrário, o entendimento aqui manifestado tem substrato **estritamente constitucional** e, portanto, **distinto**.

Sendo os magistrados de primeira e segunda instâncias **guardiões da Constituição** – por terem o *dever* de controlar **difusamente** a higidez constitucional das leis brasileiras e, também, de sua aplicação –, naturalmente **não se encontram submetidos** à solução jurídica ofertada pelo STJ, que, repita-se, a ela chegou na qualidade de órgão jurisdicional com atribuição para bem guardar a legislação infraconstitucional.

Aliás, semelhante entendimento já foi adotado no âmbito do Plenário e da 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que, como se observa, por mais de uma vez **afastou a aplicação de precedente vinculante STJ**, uma vez que este **não enfrentara princípios de envergadura constitucional**, quais os da vedação ao enriquecimento ilícito, da isonomia e da irretroatividade da lei.<sup>12</sup>

---

12. EMBARGOS À EXECUÇÃO. REAJUSTE DE 28,86% NOS VENCIMENTOS DOS EMBARGADOS. JUROS DE MORA. RECURSO ESPECIAL JULGADO SOB O RITO DO ARTIGO 534-C DO CPC. **NECESSIDADE DE IDENTIDADE ENTRE AS QUESTÕES DE DIREITO ENFRENTADAS NO RESP E AQUELES**

**UTILIZADAS COMO FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO SUBMETIDO AO EXAME DE RETRATAÇÃO. APLICAÇÃO DA TÉCNICA DO “DISTINGUISHING”. MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO DESTES TRIBUNAL NAQUILO QUE POSSUI FUNDAMENTO DIVERSO DA QUESTÃO DE DIREITO ANALISADA PELO STJ. RETRATAÇÃO QUANTO AOS JUROS DE MORA.**

1. Nos termos do artigo 543-C do Código de Processo Civil, processam-se sob o rito de recurso repetitivo, com possibilidade de adequação do julgado recorrido, os recursos em que houver “idêntica questão de direito” àquela analisada pelo Tribunal Superior em REsp representativo de controvérsia.

2. Na hipótese, o julgamento proferido no REsp 1.235.513 examinou a questão de direito referente à possibilidade de alegação de compensação em sede de embargos à execução, considerando os artigos 474 e 741, VI, do CPC. Por outro lado, o acórdão deste TRF, submetido a exame de retratação, está fundamentado não só na “questão de direito” referente à compensação, **mas também no princípio da vedação ao enriquecimento ilícito e no postulado constitucional da isonomia.**

3. **Existe no acórdão recorrido, fundamento de direito (rectius: “questão de direito”) diverso daquele examinado no acórdão do recurso repetitivo, suficiente, por si só, para sustentar a conclusão do julgamento desta Corte Regional.** Assim, há de se manter hígida a decisão desta Corte Regional

4. A aplicação generalizada do precedente em hipótese cuja **matéria controvertida não foi tratada no recurso repetitivo** implicaria supressão da competência do STJ a quem cabe, em última instância, extrair da norma federal o sentido que lhe é próprio. Impõe-se, nessa linha, a utilização da técnica do “distinguishing”, como um instrumento de identificação e avaliação das diferenças entre os casos examinados, a fim de estudar a incidência ou não do precedente sobre a hipótese atual. **A aplicação de precedentes judiciais não é, com efeito, atividade irracional e automática.** Ela não converte o julgador em autômato, sendo necessário o cotejamento daquilo decidido pela Corte Superior e da controvérsia de direito existente nos autos sob exame.

5. Quanto aos juros de mora, por outro lado, a controvérsia mereceu entendimento uniformizador das Cortes Superiores (REsp 1.205.946 e RE 453.740), assegurando-se a incidência imediata dos dispositivos legais que alteraram, no tempo, o art. 1º-F da Lei 9.494/97, sem prestar-lhes efeitos retroativos.

6. Manutenção da decisão da corte quanto ao principal. Juízo de retratação positivo apenas no que se refere aos juros moratórios. (PROCESSO: 200505000249075, EEXAR162/AL, DESEMBARGADOR FEDERAL EDILSON NOBRE, Pleno, JULGAMENTO: 08/05/2013, PUBLICAÇÃO: DJE 23/07/2013 - Página 50)

**PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. ACÓRDÃO PROFERIDO COM FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS, NÃO DEVOLVIDOS AO STJ EM RECURSO REPETITIVO. DEVOUÇÃO DOS AUTOS AO SETOR COMPETENTE PARA APRECIAR ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ESPECIAL. DECISÃO MONOCRÁTICA DO RELATOR. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO.**

1. Nos termos do art. 543-C, parágrafo 7º, II, do CPC, apenas na hipótese de haver, sobre a mesma questão de direito, entendimento divergente em relação à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça em recurso repetitivo, os autos serão novamente submetidos ao órgão prolator do acórdão.

2. Constatando o Relator que **a matéria discutida nos autos não se subsume ao precedente do STJ, por versar sobre matéria de índole constitucional**, pode, de logo, determinar o retorno dos autos ao órgão responsável pela admissibilidade do recurso

Interessante perceber que no primeiro julgamento referido, o Relator para o acórdão abordou questão substancialmente idêntica à posta no presente estudo, qual seja, o fato de o julgamento do repetitivo, no STJ, não haver enfrentado questão constitucional:

Note-se que a controvérsia relativa à aplicação dos princípios da vedação ao **enriquecimento ilícito e da isonomia**, referidos na fundamentação do acórdão cujo exame de retratação ora se propõe, **não foi abordada no âmbito do STJ**. Inclusive, em sede de embargos de declaração opostos no referido REsp 1.125.513, a Corte Superior expressamente pontuou que não havia apreciado tais matérias no recurso especial.

(...)

Observe, assim, que há, no acórdão cuja retratação ora se cuida, **fundamento de direito (rectius: “questão de direito”) diverso daquele examinado no acórdão do recurso repetitivo**, suficiente, por si só, para sustentar a conclusão do julgamento desta Corte Regional.

(...) A aplicação de precedentes judiciais não é, com efeito, atividade irracional e automática. Ela não converte o julgador em autômato, sendo necessário o cotejamento daquilo decidido pela Corte Superior e da controvérsia de direito existente nos autos sob exame.

No caso destes autos, conforme observado nas linhas antecedentes, **não há encaixe perfeito entre o precedente julgado em recurso repetitivo e as questões de direito utilizadas para fundamentar o julgado deste TRF que ora se submete a juízo de retratação**. Assim, há de se manter hígida a decisão desta Corte Regional que é dotada de fundamentos outros que não aquele analisado pelo eg. STJ, sendo tais fundamentos suficientes para, por si e em si, manterem a conclusão outrora firmada.

---

especial, sem a necessidade de submeter a questão à Turma.

3. No acórdão proferido por esta Turma, demais de destacar a impossibilidade de a Administração invocar a **garantia da irretroatividade de lei**, consoante já consagrado no Enunciado 654 do Pretório Excelso e discorrer sobre a titularidade dos direitos fundamentais, destacou precedentes daquela Corte acerca da impossibilidade de cancelamento de ato favorável ao administrado, em face dos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima (MS 24.268 e MS 24.448).

4. Agravo não provido. (PROCESSO: 20098401000060902, APELREEX16231/02/RN, DESEMBARGADOR FEDERAL EDÍLSON NOBRE, Quarta Turma, JULGAMENTO: 24/04/2012, PUBLICAÇÃO: DJE 26/04/2012 - Página 864)

Dessa forma, em situações concretas nas quais seja possível levantar discussões de índole constitucional que permitam o alcance de solução diversa, não havendo o STJ enfrentado quaisquer aspectos daquela natureza, devem os magistrados aplicar a *distinção* e desconsiderar o precedente, justamente pelo fato de as teses serem *juridicamente distintas*.

É o caso da problemática ora posta sob análise.

#### **4. Razões constitucionais para reconhecimento da distinção e, conseqüentemente, não-aplicação dos precedentes insculpidos no Recursos Especiais 1.110.551/SP e 1.111.202/SP**

Os motivos constitucionais lançados adiante servirão para demonstrar a presente análise traz elementos juridicamente distintos daqueles encontrados no julgamento dos Recursos Especiais 1.110.551/SP e 1.111.202/SP.

##### **4.1 O princípio da capacidade contributiva e a impossibilidade jurídica de incidência de quaisquer impostos sobre fatos não exteriorizadores de riqueza**

Segundo o art. 145, §1º, da Constituição da República, *sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

O princípio da capacidade contributiva, eventualmente denominado princípio da capacidade econômica, deriva de um desmembramento do princípio da igualdade no Direito Tributário, representando a materialização deste em prol da assim denominada justiça fiscal.

Tal princípio pode ser compreendido em **sentido objetivo**, significando a presença de uma riqueza passível de ser tributada, e em **sentido subjetivo**, determinando qual parcela da riqueza pode ser tributada em virtude das condições individuais.

**Paulo de Barros Carvalho** traz importantes esclarecimentos acerca da problemática ora posta, ao assentar que “**o fato jurídico-tributário há de ser presuntivo de riqueza econômica**, mesmo porque os números da pretensão impositiva não de sair de avaliação que ele próprio oferece”.<sup>13</sup>

Tratando da questão, elucida **José Artur Lima Gonçalves**<sup>14</sup> que “relativamente aos impostos, pode-se, com certeza, afirmar que os contornos jurídico-normativos do princípio da capacidade contributiva atuam no sentido de, por um lado, exigir que o fato ou estado eleito como apto a gerar o nascimento da obrigação tributária **manifeste um mínimo de riqueza** (‘**signo presuntivo de riqueza**’), e, por outro lado, limitar a graduação máxima da exação por via de imposto ao patamar confiscatório que, em última análise, implica a eliminação da riqueza ínsita ao ato ou fato tributável pressuposto mesmo da norma da tributação”.<sup>15</sup>

Assim, com base em tal princípio (especialmente em sua feição **objetiva**), conclui-se que, invariavelmente, a **tributação via impostos** só pode se dar quando o sujeito passivo

---

13. CARVALHO, Paulo de Barros. *Sobre os princípios constitucionais tributários*. Revista de Direito Tributário, n. 55.

14. GONÇALVES, J. A. Lima *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011. 13 ed. P. 45.

15. Referido princípio também foi bem analisado por Leandro Paulsen, para quem decorre da capacidade contributiva que “o **Estado deve exigir** que as pessoas **contribuam** para as despesas públicas **na medida da sua capacidade para contribuir**, de maneira que nada deve ser exigido de quem só tem para sua própria subsistência, a carga tributária deve variar segundo as **demonstrações de riqueza** e, independentemente disso, a **tributação não pode implicar confisco** para ninguém. Os **extremos** dessa formulação (preservação do mínimo vital e vedação do **confisco**) **aplicam-se a todas as espécies tributárias**” (*Grifo nosso*).

exteriorizar *sinais de riqueza*, o que não ocorre quando se pretende fazer incidir tributos como o IPTU em face de propriedade absoluta e completamente desprovida de conteúdo econômico, notadamente quando há, em contrapartida, posse (exercida por terceiras pessoas) que ostentam tal conteúdo econômico.<sup>16</sup>

Portanto, a violação à capacidade contributiva salta aos olhos quando o IPTU incide sobre a propriedade que (ainda) ostenta o promitente vendedor, no que toca ao imóvel objeto de promessa de compra e venda em que **o promissário comprador já tenha sido imitado na posse e, especialmente, quando já haja quitado todas as prestações por si devidas**<sup>17</sup>. A propriedade atribuída ao promitente vendedor, nesses casos, é *meramente formal*. Substancialmente, ela já não existe.<sup>18</sup>

Conquanto não seja precisamente o objeto desta análise, vale o parêntesis quanto ao “anverso da moeda”: *idêntico* raciocínio poderia ser empreendido para obstar a responsabilização do promissário comprador que ainda não esteja na qualidade de possuidor do bem imóvel. A ofensa a capacidade contributiva é tão gritante quanto a responsabilização do

---

16. Ademais, de se apontar a observação de Geraldo Ataliba: “O **IPTU**, como todos os impostos, deve ser estruturado de modo a satisfazer às exigências do princípio da **capacidade contributiva** (art. 145, § 1º) (ATALIBA, Geraldo. *IPTU – Progressividade*. Revista de Direito Tributário, n. 56).

17. Neste caso específico de já haver integral quitação, aliás, de se observar os promissários compradores já estão juridicamente aptos a lavrar a escritura e, caso houvesse resistência do proprietário constante do Registro de Imóveis, seria cabível a adjudicação compulsória – o que corrobora o quanto se vem de afirmar.

18. Com efeito, o título dominial do promitente vendedor representa não mais que um “pedaço de papel”, completamente destituído de conteúdo econômico e, portanto, *não exteriorizador de qualquer riqueza*, sendo, assim, inadmissível a incidência de *impostos* sobre a propriedade de tais bens, e em especial o IPTU, porquanto, nas palavras de Aires Fernandino Barreto, o princípio da capacidade contributiva “impõe que o legislador escolha como pressuposto dos impostos um [...] ‘fato signo presuntivo de riqueza’ do contribuinte e **não de terceiro**. Logo, **a pessoa que deve ter seu patrimônio diminuído em razão do acontecimento desse fato há de ser a que o provoca ou causa e que dele extrai proveito ou vantagem**” (BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição de na lei*. São Paulo: Dialética, 2005, 2 ed. rev. ampl. e atual. p. 346)

promitente vendedor que não mais possui o bem. Mas os termos dos precedentes, se interpretados à literalidade, aparentam legitimar essa esquisita situação.

De todo modo, estando o Fisco diante de **um tributo que comporta três fatos geradores *distintos***, é sobremodo evidente que **só pode ser escolhido pela autoridade administrativa aquele que apresente *alguma capacidade contributiva***, isto é, o fato revelador de algum conteúdo econômico. Tanto é assim, que **Kiyoshi Harada** reputa ser “importante esclarecer que a expressão possuidor a qualquer título refere-se, evidentemente, àquele que exerce alguns dos poderes inerentes ao domínio ou à propriedade; **refere-se ao titular da posse de conteúdo econômico**, o que, exclui, por exemplo, a do locatário”.<sup>19</sup>

#### ***4.2 O princípio da capacidade contributiva no contexto do conceito de propriedade para fins de (não) incidência do IPTU. Poder de usar, gozar, dispor e reaver. Esvaziamento do direito de propriedade pelo exercício da posse com animus domini por terceiros.***

Nos contratos de **promessa de compra e venda** vislumbra-se a presença de algumas características dignas de nota:

- i) enquanto o promissário comprador não providencia a transferência da titularidade do imóvel, o promitente vendedor continua a ser formalmente o proprietário do bem;
- ii) após a imissão na posse do promissário comprador (e especialmente após a completa quitação das parcelas), a despeito de não mais poder usar, gozar, dispor e sequer reaver o bem, a propriedade formal da promitente vendedor sobre a unidade imobiliária persiste;

---

19. HARADA, Kiyoshi. *Direito Tributário Municipal: Sistema Tributário Municipal*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 104.

Todavia, conquanto não mais possa dispor do imóvel para quaisquer fins, diversos fiscos municipais enxergam o promitente vendedor como o sujeito passivo do IPTU – muitas vezes *corresponsabilizando-o* juntamente com o promissário comprador – haja vista constar seu nome no registro de imóveis como proprietário do bem.

A situação retratada causa perplexidade, uma vez que as Administrações Fazendárias Municipais se valem de um tecnicismo (a propriedade formal dos promitentes vendedores) para:

- i) impor a responsabilidade pelo pagamento do tributo a um sujeito de direito que, *substancialmente* dista de exercer sequer minimamente os atributos da propriedade do imóvel e, assim, (involuntariamente) pratica fato despido de qualquer conteúdo econômico;
- ii) simultaneamente, tentar cobrar o mesmo imposto do possuidor, que, em diversas ocasiões ignora *sua* (exclusiva) obrigação tributária;
- iii) em não havendo adimplemento pelo real sujeito passivo da obrigação tributária (o possuidor com *animus domini*), ver a *sua exclusiva obrigação* de arrecadar *facilitada*, o que dista de ser uma justificativa normativamente admissível, notadamente pela imposição do ilegítimo ônus aos promitentes vendedores. No caso das incorporadoras, à vista da inadiável necessidade de manter a regularidade fiscal e da sua capacidade financeira, não é incomum que os Fiscos obtenham bom êxito no intento de ver os valores devidos (por terceiros) a título de IPTU recolhidos por aquelas empresas.

Como bem anota **Arnaldo Rizzardo**, nas promessas de compra e venda os *tradicionais poderes inerentes ao domínio, ou seja, o direito de usar, de gozar e de dispor* – art. 1.228 do Código Civil (art. 524 do Código revogados) **são transferidos ao promissário comprador desde logo, enquanto o promitente**

*vendedor conserva para si a propriedade nua, vazia, muito embora limitado o direito de dispor para o comprador*”.<sup>20</sup>

Em toadas similares, **Sílvio Venosa** e **José Ozório de Azevedo Júnior** explicam, respectivamente:

“Pelo compromisso de compra e venda regulado pela legislação específica, os *poderes inerentes ao domínio* são transferidos ao *compromissário comprador*. **O promitente vendedor conserva tão-somente a nua-propriedade até que todo o preço seja pago, quando então a propriedade plena é atribuída ao comprador.**

“(…) o *ius abutendi*, o direito de dispor, não é transferido de todo, mas esmaece para o vendedor à medida que o preço é pago, **até desaparecer com a solução integral**”.<sup>21</sup>

---

“[Na promessa de compra e venda] O **domínio perdeu sua posição de relevo**, ficando apenas como garantia de crédito. E, à medida que o **crédito vai sendo recebido**, aquele pouco que **restava** do direito de **propriedade** junto ao promitente vendedor como que **vai desaparecendo até se apagar de todo**”.<sup>22</sup>

As lições doutrinárias demonstram que o sucessivo adimplemento das prestações implica o paulatino desaparecimento da propriedade, até o momento no qual – uma vez totalmente adimplidas as prestações – ela some.

A literatura sobre a específica questão da correlação entre o princípio da capacidade contributiva e o IPTU é escassa. Todavia, merece destaque o trabalho da **Anna Emília Cordelli Alves**<sup>23</sup>, cujo conteúdo vem ao encontro do tudo que ora se vem de expor.

20. RIZZARDO, Arnaldo. *Contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 396/397.

21. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: contratos em espécies*. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 528. 2003.

22. AZEVEDO JUNIOR, José Osório. *Compromisso de compra e venda*. São Paulo: Saraiva, 1979. p. 8.

23. ALVES, Anna Emilia Cordelli. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana/IPTU – imóvel ocupado por terceiros – princípio da capacidade contributiva*. In: Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza, vol. 2, São Paulo: Malheiros, 2014.

Após esclarecer que a posse tributável, para fins de IPTU, é somente aquela *ad usucapionem*, a autora afirma que “o imóvel somente poderá ser objeto de tributação se o proprietário puder usar e gozar ou aferir alguma vantagem econômica. Caso contrário ausente estará a capacidade contributiva a justificar a tributação (...) Se o substrato da tributação pelo **IPTU** é a vantagem econômica traduzida pelo imóvel, então, **somente poderá ser colocado no polo passivo da relação tributária aquele que aufera ou tenha condições de auferir referida vantagem**. Desse modo, está o legislador municipal, na eleição do sujeito passivo do IPTU, atrelado a esse critério”.

Linhas adiante, a autora traz exemplo de todo aplicável ao presente caso, ao cogitar a hipótese de proprietário desprovido de posse direta ou indireta: “se a propriedade de um imóvel é índice de riqueza e, portanto, de capacidade contributiva, o proprietário pode ficar sujeito – como de fato fica – ao IPTU. **Mas propriedade imóvel de que o proprietário não tem a posse direta ou indireta não é índice de riqueza, não podendo ser exigido do proprietário, enquanto durar o desapossamento (...) se, perdida a posse, o proprietário não pode usar, gozar e dispor de sua propriedade (obedecidas as restrições legais existentes), então, o IPTU não pode ser exigido do proprietário desapossado enquanto durar o desapossamento, pela inexistência de índice de capacidade contributiva atual. No período do desapossamento o proprietário não dispõe do bem, dele não extrai qualquer vantagem econômica, e não há tributação onde inexistente substrato econômico**” (grifos e destaques não constam no original).

Com efeito, uma vez **entregue o bem**, é até intuitivo concluir que o promitente vendedor, a despeito de ainda formalmente proprietário perante o registro de imóveis, do referido bem **não** mais pode **usar, gozar, dispor** ou mesmo **reaver**, notadamente após **adimplidas as parcelas** da promessa de compra e venda.

Ao discorrer sobre o aspecto material da hipótese de incidência do IPTU e, especificamente, sobre o conteúdo jurídico

da propriedade para fins de tributação, leciona **Aires Ferdinando Barreto**<sup>24</sup>, com a lucidez que lhe é própria:

Em sentido jurídico, o vocábulo 'propriedade' é significativo de poderes inerentes ao domínio. Conforme dispõe o art. 1.228 do Código Civil, o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem injustamente a possua ou detenha.

Assim, **o conceito de propriedade só pode ser extraído em razão dos direitos ou poder que a integram, isto é, os emergentes das faculdades de uso, gozo, disposição das coisas, até os confins fixados para a coexistência do direito de propriedade dos demais indivíduos e das limitações da lei.** Nesse sentido, propriedade reflete, de um lado, os direitos de uso, gozo, fruição e disposição de bens, conferidos ao titular da coisa; de outro, o de retomada de quem injustamente os possua.

**O imposto predial e territorial urbano** grava, pois, a propriedade, ou seja, **recai sobre esse uso, gozo, fruição e disposição de bem imóvel.** (*Grifo nosso*).

Ora, que espécie de propriedade é essa em que o proprietário não pode fazer valer *quaisquer de suas características ínsitas*? A capacidade contributiva admite sua oneração pela incidência do IPTU? Como se pode razoavelmente, portanto, considerar os promitentes vendedores como *efetivos proprietários*, ao menos para fins de incidência da exação predial municipal?

O agir dos fiscos municipais e os precedentes do STJ na matéria não apenas se *dissociam* de todas as *pautas constitucionais* correlatas à capacidade contributiva (igualdade, razoabilidade, vedação ao confisco), como são simplesmente desprovidos de qualquer sentido.

A incidência do IPTU, portanto, é normativamente impossível, seja porque a capacidade contributiva a rechaça, seja porque, no sentido substancial do termo, propriedade

---

24. BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 180.

simplesmente não há (e, assim, seria o caso de se reconhecer a pura não-incidência da exação).

Vem a reforço da argumentação ora empreendida uma observação adicional, a ser enfrentada casuisticamente: no mais das vezes, os promitentes vendedores continuam figurando como proprietários por razões absolutamente estranhas à sua *vontade*. Normalmente, as transferências dos bens para os promissários compradores não sucedem pelo fato destes não terem interesse de suportar os elevados custos da transmissão da propriedade, como os recolhimentos do ITBI/ITIV e as despesas cartorárias. Ordinariamente, as empresas promitentes vendedoras não têm nenhuma intenção ou vantagem em se manter como proprietárias dos bens perante os registros de imóveis, especialmente, claro, quando já haja o total adimplemento das parcelas da avença.

Essa particularidade, cujo aprofundamento desborda do escopo deste trabalho, serve para enfatizar a absoluta ofensa à capacidade contributiva representada pela responsabilização tributária dos promitentes vendedores em casos tais. A eles falece qualquer poder de ingerência sobre o bem, inclusive o de exortar os promissários compradores a realizar a transferência da propriedade, ao menos nos casos em que inexistam cláusulas contratuais obrigando os adquirentes a ultimarem as respectivas transmissões.

#### **4.3 Outras violações constitucionais: igualdade, razoabilidade e vedação da utilização do tributo com efeito de confisco.**

É consabido que o princípio da capacidade contributiva representa uma das facetas da igualdade na seara tributária, na medida em que impõe que os impostos incidam na medida em que quão maiores forem as exteriorizações de riqueza, sempre que possível.

Todavia, o agir municipal pode ser reputado inconstitucional, por ofensivo à **igualdade material** propriamente dita.

Com efeito, é extrema de dúvidas que o tratamento dispensado por diversos entes municipais, nos casos concretos, viola frontalmente a isonomia, vez que:

- i) dispensa o tratamento X (responder pelo tributo) ao possuidor com *animus domini*, pessoa esta que, podendo usar, gozar e dispor do imóvel, pratica fato *provido* de conteúdo econômico;
- ii) dispensa o *mesmo* tratamento X (responder pelo tributo) ao proprietário formal do bem, a despeito de não poder usar, gozar e dispor do imóvel e que, assim, pratica fato *desprovido* de conteúdo econômico.

Isto é: com fins exclusivamente arrecadatórios, o ente municipal confere o mesmo tratamento a sujeitos que se encontram juridicamente em situações *não só francamente distintas, como diametralmente opostas!*

Nesse sensível ponto é que se descortina mais uma notável inconstitucionalidade do agir municipal, calcada, repita-se, nos precedentes do STJ: **a utilização do tributo com efeitos confiscatórios**, eis que admite a incidência do IPTU sobre fatos que não denotam *qualquer* conteúdo econômico.

Veja-se, por exemplo, que na tributação da propriedade há situações limítrofes em que a análise de sua confiscatoriedade é extremamente difícil: a partir de que alíquota o IPTU poderia ser reputado confiscatório (questionamento feito desconsiderando a feição extrafiscal do imposto)?

Esse é um exercício mental que costuma se fazer em sede acadêmica, como forma de demonstrar a dificuldade da delimitação da noção de confisco. Uma alíquota de 3% seria confiscatória? Ordinariamente assim não se considera. E uma de 5%? Talvez. E 10% (no qual, em dez anos, o contribuinte *perderia* o valor equivalente ao bem)? A partir de que *medida* o IPTU se tornaria confiscatório? A resposta é sem dúvida difícil.

Todavia, a situação aqui retratada é absolutamente distinta, pela simples razão de que a *em qualquer medida* a incidência do IPTU se torna confiscatória. Mesmo na mais *leve* medida. A dificuldade retratada no parágrafo acima, aqui, inexistente. Sua resposta é *demasiado* fácil. A alíquota poderia ser de 0,1% sobre o valor do bem. Mesmo assim seria confiscatória. E por que?

Pela simples razão de que **neste caso não se está a sindicatar a intensidade da tributação, mas a sua própria existência**: ao incidir sobre fatos que não representam riqueza do particular – mesmo que o impacto seja *brandíssimo* – a propriedade do contribuinte estaria a ser *arbitrária e injustificadamente* reduzida.

A exceção ao direito de propriedade encetada pela tributação ora analisada não tem qualquer justificativa admissível, em termos estritamente normativos.

#### **4.4 As derradeiras inconstitucionalidades: a criação de responsabilização solidária pelo adimplemento do IPTU à míngua de previsão no CTN ofende o art. 146, III, “a” e “b” da Constituição Federal. A inteligência do julgamento ultimado pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 562.276/PR. Violação da legalidade.**

Por fim, também importa em inequívoca ofensa à Constituição Federal o fato de a interpretação adotada por diversos entes criar uma espécie de responsabilização solidária não admitida pelo Código Tributário Nacional, e, portanto, ofensiva ao cogente teor do art. 146, III, “a” e “b” da Constituição da República.

Fala-se em inconstitucionalidade porque à legislação complementar foi outorgada a elevada missão de editar normas gerais em matéria tributária, notadamente para “definição de contribuintes” (CF 146, III, “a”) e para cuidar das

matrizes gerais da figura “obrigação tributária” (CF 146, III, “b”).

Ora, ao encetar interpretação destoante do quanto veiculado nas normas gerais, é certo que o intérprete autêntico avança em terreno a si interdito, afinal, nem mesmo o legislador municipal poderia fazê-lo, pena de ser reconhecida a invasão à esfera competencial da União.

A violência aos ditames do CTN é inconteste, posto que:

- i) há eleição de contribuinte de forma a pisotear a própria *literalidade* do Código Tributário Nacional, cujo teor inquestionavelmente impõe a oneração de apenas uma das figuras a seguir: proprietário, detentor do domínio útil **ou** da posse;
- ii) e, assim, ao deturpar o texto do Código e impor a aqui contestada “solidariedade tributária”, cria responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária não apenas não prevista no diploma, mas inclusive ofensiva à literalidade de *outro dispositivo*: o art. 128 do CTN.

Com efeito, o conteúdo do art. 128 do Código Tributário Nacional denuncia o desprezo de diversos Municípios ao texto da lei, na medida em que costumam imputar responsabilização *simultânea* de promitentes vendedores e promissários compradores pelo pagamento do IPTU, medida que, portanto, é violadora do próprio princípio da legalidade tributária. Diz o referido dispositivo:

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 a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Do enunciado normativo, pedagogicamente posto, extrai-se o seguinte:

- i) **só a lei** pode **atribuir a responsabilidade** pelo crédito tributário a **terceira** pessoa vinculada ao fato jurídico-tributário: semelhante intento **já** poderia ser desempenhado pela própria Administração Tributária, na qualidade de **aplicadora** da lei, como vem ocorrendo em muitos municípios;

i.1) No ponto, uma observação: como o próprio CTN diz que o sujeito passivo do IPTU é apenas *uma* daquelas pessoas [proprietário, detentor do domínio útil *ou* possuidor], é claro que aquele que **não pratica** o fato gerador há de ser considerado um **terceiro**, que, inclusive, não tem (mais) qualquer vinculação com o fato gerador, ao menos no contexto aqui exposto das promessas de compra e venda (i.e., após a entrega do bem, o contribuinte é o promissário comprador [possuidor], sendo o promitente vendedor considerado um verdadeiro terceiro, sem mais nenhuma ligação com o fato gerador);

- ii) desse modo, ao **terceiro** eventualmente pode até mesmo vir a ser imputada a **responsabilidade** pelo adimplemento da exação, mas *necessariamente*: ii.1) após **previsão legal**, e não por meio de mero “querer administrativo” (diversamente do que vem sucedendo, com a implementação de cobranças ao largo de qualquer previsão legal); ii.2) se houver **vinculação** desse terceiro com o fato gerador, o que inexistente no caso aqui narrado; ii.3) com **exclusão da responsabilidade do verdadeiro contribuinte**, ou, ao menos, com a atribuição de sua **responsabilidade supletiva** (o que também não ocorre em diversas hipóteses, ante a inconcebível corresponsabilização simultânea).

Como já foi reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal (RE 562276-PR), o CTN traça algumas regras de responsabilidade tributária bem como as diretrizes para que os legisladores dos diversos entes estabeleçam regras específicas de responsabilidade tributária quanto aos tributos de sua alçada, como é justamente o caso do art. 128.

Ademais, a previsão do art. 124, II do CTN (que prevê a responsabilidade solidária das pessoas “expressamente designadas por lei”), veda a criação de novos casos de responsabilidade pelo legislador local sem a observância do quanto estatuído pelo prefalado art. 128. Afora isso, ainda é fundamental destacar que o STF entende que “o ‘terceiro’ só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte”.<sup>25</sup>

---

25. DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. **O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.** 3. **O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.** 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Personne, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. **O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. (...).** 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de

Desbordando o legislador local das firmes balizas importadas pela norma geral veiculada pelo CTN, sua inconstitucionalidade é incontestada, por ofensa ao art. 146, III, “b” da Constituição Federal.<sup>26</sup> Tanto pior quando a violação sucede por meio de mera aplicação administrativa, à míngua de qualquer previsão normativa local.

## 5. Síntese conclusiva

Conclusivamente, pode-se assentar o seguinte:

- (i) O art. 32 do **Código Tributário Nacional** *definiu* o fato gerador do IPTU como sendo a **propriedade, o domínio útil ou a posse** de bem imóvel;

---

uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por **violação ao art. 146, III, da CF** 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442)

26. Art. 146. **Cabe à lei complementar:**

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - **estabelecer normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

- (ii) Regularmente *instituída* a regra-matriz de incidência do IPTU pela **lei municipal**, havendo previsão de que os contribuintes a serem possivelmente eleitos pela administração fazendária são o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil **ou** o seu possuidor (na forma definida pelo art. 34 do CTN), a escolha administrativa de *um* deles necessariamente implica a *exclusão* dos demais, sendo inadmissível a responsabilização solidária, por exemplo, entre proprietário e possuidor, por ofensa não apenas à literalidade dos arts. 32 e 34 do CTN, mas ao próprio art. 128 do CTN e, conseqüentemente, ao art. 146, III, “a” e “b” da Constituição Federal;
- (iii) Como sucede com qualquer imposto, por força do princípio da capacidade contributiva, o IPTU só pode incidir sobre fatos que exteriorizem riqueza, o que, no contexto das promessas de compra e venda nas quais o promissário comprador já esteja na posse do bem, *exige* que estes sujeitos de direito respondam *exclusivamente* pelo tributo, tendo em vista exercerem a posse com *animus domini*: a nua-propriedade que ainda resta ao promitente vendedor é substancialmente vazia em termos econômicos, e, assim, rechaça a incidência da exação predial, até mesmo porque tais sujeitos não mais podem usar, gozar, dispor do bem e, estando as parcelas da promessa quitadas, sequer reavê-lo;
- (iv) os precedentes construídos nos Recursos Especiais nº 1.110.551/SP e 1.111.202/SP merecem ser superados pelo Superior Tribunal de Justiça (*overruling*), na medida em que, quanto ao IPTU, franqueiam às administrações municipais a escolha de sujeito passivo que não ostenta **capacidade contributiva**, por praticar fato desprovido de qualquer conteúdo econômico: o promitente vendedor de imóveis, cujos respectivos promissários compradores já detenham a posse do bem e, com maior razão, quando já tenham adimplido completamente as contraprestações devidas ao promitente vendedor;

(v) a despeito de serem, em tese, “vinculantes”, os precedentes em referência podem ser afastados pelos magistrados de primeira e segunda instância, haja vista: v.1) seu *dever* de controlar difusamente não apenas a constitucionalidade das leis, mas também a higidez de sua aplicação; v.2) que, sindicando a (in)constitucionalidade da (má)aplicação dos arts. 32 e 34 do CTN e da legislação local, o magistrado distinguirá sua decisão (*distinguishing*) da tese fixada nos precedentes, haja vista a completa ausência de enfrentamento de matéria constitucional pelo STJ nos julgados: assim construída, a decisão judicial haverá de ser considerada adequadamente fundamentada, a teor do art. 489, § 1º, VI do Novo Código de Processo Civil.