



**ALYSSON RENAN DIAS**

**O SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO PREDIAL E  
TERRITORIAL URBANO (IPTU) EM LOTEAMENTOS E  
CONDOMÍNIOS EDILÍCIOS**

**LAVRAS-MG**

**2023**

**ALYSSON RENAN DIAS**

**O SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL  
URBANO (IPTU) EM LOTEAMENTOS E CONDOMÍNIOS  
EDILÍCIOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências  
do Curso de Direito, para a obtenção do título de Bacharel  
em Direito.

Profa. Ma. Bianca de Paiva Francisco Beraldo Borges de Sant'Ana Tito  
Orientadora

**LAVRAS-MG**

**2023**

ALYSSON RENAN DIAS

**O SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO  
(IPTU) EM LOTEAMENTOS E CONDOMÍNIOS EDILÍCIOS**

**THE TAXPAYER OF THE URBAN PROPERTY AND TERRITORIAL TAX (IPTU)  
IN ALLOTMENTS AND BUILDING CONDOMINIUMS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Curso de Direito, para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em 04/12/2023

Profa. Ma. Bianca de Paiva Francisco Beraldo Borges de Sant'Ana Tito UFLA

Prof. Me. Augusto Lacerda Tanure – externo UFMG

Prof. Me. Fernanda Ribeiro Papandrea - externo FDSM

Profa. Ma. Bianca de Paiva Francisco Beraldo Borges de Sant'Ana Tito

Orientadora

**LAVRAS-MG**

**2023**

## **AGRADECIMENTOS**

Inicialmente, agradeço a Deus por ter me dado forças ao longo de toda a minha trajetória até este momento especial de conclusão de curso. Agradeço também a minha família, especialmente meus pais que me deram todo o suporte possível para concluir o curso da melhor forma, sem eles seria impossível chegar até aqui. Agradeço também meus familiares e amigos e os momentos felizes que passamos que foi um refúgio importante ao longo desses 5 anos de curso.

Agradeço também meus professores e mestres que tanto me ensinaram e aconselharam durante esses 5 anos, em especial, agradeço a minha orientadora, Prof. Bianca, que deu todo o suporte e auxílio necessário para que eu pudesse concluir este Trabalho de Conclusão de Curso.

## RESUMO

O Imposto Predial e Territorial Urbano é um dos impostos do Código Tributário Nacional que incide sobre a propriedade do indivíduo. Apesar de sua antiguidade no ordenamento jurídico brasileiro, o IPTU ainda apresenta questionamentos relevantes acerca de suas principais características. Neste artigo, a pesquisa realizada foi no intuito de resolver um dos problemas do IPTU, a delimitação do seu sujeito passivo, principalmente nos casos de loteamentos e condomínios em fase de urbanização e construção. Assim, através de uma revisão bibliográfica e pesquisa documental, o presente artigo objetivou abranger os principais aspectos referentes ao IPTU, tais como a história dessa espécie tributária, os principais princípios constitucionais aplicáveis, a obrigação tributária e o seu fato gerador, o sujeito ativo e seus sujeitos passivos, assim como os conceitos de direito civil abordados pelo art. 32 e 34 do CTN. Por fim, foi feita a análise do sujeito passivo do IPTU nos loteamentos e condomínios. Considerando isso, concluiu-se que, em se tratando de hipótese de loteamentos e condomínios edifícios, seja em fase de construção ou já entregues, o sujeito passivo do IPTU será o promissário-comprador do lote/unidade, pois é ele que detém da disponibilidade econômica desse imóvel.

**Palavras-chave:** Imposto Predial e Territorial Urbano. Código Tributário Nacional. Sujeito Passivo. Loteamentos. Condomínios.

## ABSTRACT

The Urban Property and Territorial Tax is one of the taxes in the National Tax Code that is imposed on an individual's property. Despite its antiquity in the Brazilian legal system, the IPTU still presents relevant questions about its main characteristics. In this article, the research carried out was intended to solve one of the IPTU problems, the delimitation of its taxable subject, mainly in the cases of allotments and condominiums in the urbanization and construction phase. Thus, through a bibliographical review and documentary research, this article aimed to cover the main aspects relating to IPTU, such as the history of this tax type, the main applicable constitutional principles, the tax obligation and its triggering event, the active subject and its taxable subjects, as well as the concepts of civil law addressed by art. 32 and 34 of the CTN. Finally, an analysis of the IPTU taxable person in allotments and condominiums was carried out. Considering this, it was concluded that, in the case of allotments and building condominiums, whether in the construction phase or already delivered, for the IPTU taxpayer will be the promisor-buyer of the lot/unit, as he is the one who holds the economic availability of this property.

**Keywords:** Urban Property and Territorial Tax. National Tax Code. Passive subject. Allotments. Condominiums.

## SUMÁRIO

<b>Introdução .....</b>	<b>8</b>
<b>1. Uma visão histórica do IPTU no Brasil: sua previsão no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal de 88 .....</b>	<b>9</b>
<b>2. Princípios constitucionais aplicáveis ao IPTU .....</b>	<b>15</b>
<b>3. A obrigação tributária e o fato gerador do IPTU .....</b>	<b>17</b>
<b>4. Três conceitos importantes para a discussão: as distinções entre o direito real de propriedade, o domínio útil e a posse .....</b>	<b>20</b>
<b>5. O sujeito passivo na relação jurídico-tributária em casos de pagamento do IPTU e a questão da responsabilidade tributária .....</b>	<b>25</b>
<b>6. O sujeito passivo do IPTU nos loteamentos (Lei nº 6.766/79) e em condomínios edilícios (Lei nº 4.591/64) .....</b>	<b>30</b>
<b>Considerações finais .....</b>	<b>32</b>
<b>Referências bibliográficas .....</b>	<b>35</b>

## Introdução

O Imposto Predial e Territorial Urbano, comumente chamado de IPTU, é alvo de grandes discussões, especialmente em que pese a doutrina do direito tributário. Ainda, com o crescimento dos grandes centros urbanos e o desenvolvimento dos loteamentos e condomínios edilícios, o referido imposto passou a ser alvo de discussão também do direito civil e do direito imobiliário.

Sobre isso, um dos principais debates acerca do IPTU engloba os três ramos do direito – isto é, o direito tributário, o direito civil e o direito imobiliário – e paira na incerteza jurídica sobre quem é o sujeito passivo do IPTU nos loteamentos e condomínios edilícios e, portanto, quem deve de fato realizar o pagamento do referido imposto.

Na medida em que o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 34 (BRASIL, 1966), traz que o sujeito passivo do IPTU é tanto o proprietário do imóvel, quanto o titular do seu domínio útil ou, ainda, o seu possuidor a qualquer título, não se tem certeza jurídica acerca de quem o fisco deverá cobrar o referido imposto: da loteadora ou incorporadora que deu início às obras de urbanização do loteamento ou condomínio que é, pela lei e no registro, a proprietária dos lotes e titular do seu domínio útil, ou do promissário comprador dos lotes que, por contrato de promessa de compra e venda com a loteadora ou incorporadora, é o possuidor direto dos lotes e detentor de direito real (vide art. 1.225, inciso VII, do CC/02 (BRASIL, 2002) e, por cláusula *interpartes*, responsável pelo pagamento do referido imposto.

Nesse sentido, o presente artigo pretende, a partir da análise dos dispositivos legais – especialmente do Código Tributário Nacional de 1966, da Constituição Federal de 1988 e do Código Civil de 2002 – bem como da jurisprudência e da doutrina pertinentes, investigar quanto ao sujeito passivo do IPTU no que tange os loteamentos e condomínios edilícios em fase de construção e urbanização, uma vez que inúmeros casos surgem no Judiciário brasileiro, tanto envolvendo a relação fisco-contribuinte, quanto envolvendo a relação promissário comprador-promitente vendedor.

O tema abordado é de extrema relevância não só em âmbito jurídico, mas também para a sociedade civil de modo geral, vez que essa, diante da indecisão deixada pelo legislador do CTN em decidir sobre o fato gerador do IPTU, muitas vezes precisa recorrer ao Judiciário para responder sobre seus direitos e deveres. Tal situação, assim, gera

discordâncias acerca do pagamento do referido imposto, causando, portanto, insegurança jurídica.

Dessa forma, para alcançar uma resposta para essa problemática, o presente artigo tem como objetivo abranger os principais aspectos referentes ao IPTU e sua relação com o tema central da pesquisa – assim, discorre sobre a história desse imposto; alguns dos princípios que lhe são aplicáveis e possuem maior relevância para a questão investigada; sobre a obrigação tributária, o seu fato gerador e sujeitos ativo e passivo da relação jurídica. Em igual sentido, abrange também os conceitos do direito civil relativos ao direito de propriedade, como o direito real de propriedade, domínio útil e posse, todos eles necessários para uma compreensão abrangente do tema. Por fim, analisa e disserta sobre o sujeito passivo do IPTU nos loteamentos e condomínios edilícios, fazendo-o a partir da revisão bibliográfica e da análise da legislação.

Para tanto, a metodologia científica utilizada foi a revisão bibliográfica e a pesquisa documental. Os documentos analisados na pesquisa foram majoritariamente o Código Tributário Nacional, a Constituição Federal de 1988, a Lei nº 4.591 de 1964, que trata sobre os condomínios e incorporações imobiliárias, e a Lei nº 6.766 de 1979, que versa sobre o parcelamento de solo. Quanto ao material bibliográfico, foram utilizados artigos científicos de publicação periódica, bem como outros textos acadêmicos produzidos por pesquisadores da área, como teses de doutorado e dissertação de mestrado, além de livros referência no campo de estudo do Direito Tributário.

## **1. Uma visão histórica do IPTU no Brasil: sua previsão no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal de 88**

O IPTU está disciplinado no art. 156, inciso I da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988). Contudo, essa espécie de imposto já havia sido disciplinada no próprio Código Tributário Nacional de 1966, nos arts. 32 a 34, bem como em outros diplomas legais já revogados. O Código Tributário deu ao Imposto Predial e Territorial Urbano a relevância de ter sua própria seção no capítulo em que trata sobre os Impostos sobre o Patrimônio e a Renda. Nesse sentido, percebe-se a relevância deste e sua antiguidade em relação a Constituição Federal de 1988. No entanto, o IPTU não se trata de uma novidade trazida pelo Código Tributário Nacional de 1966.

Ele surgiu em 1808, no fim do período Colonial com a chegada da família real ao Brasil, sob a denominação de “décima urbana dos prédios urbanos” (BRASIL, 1808). Isso ocorreu como forma de dar aos municípios uma fonte de renda importante para a sua subsistência. Sendo assim, a sua função primordial sempre foi meramente fiscal, isto é, tal espécie de imposto tinha a única função de arrecadar fundos para o ente público competente. (LOBO, 2015)

Com o passar dos anos, não houve mudanças significativas no IPTU, mesmo com as diversas outras mudanças que ocorriam no ordenamento jurídico brasileiro, o IPTU sempre teve função fiscal e incidiu sobre a propriedade urbana, seja ela predial ou territorial.

O IPTU, da forma como conhecemos hoje, Imposto Predial e Territorial Urbano de competência municipal, demorou para aparecer no ordenamento jurídico brasileiro dessa forma e com essas características. O embrião deste imposto tem sua primeira previsão na Constituição da República Federativa do Brasil de 1881, em seu art. 9º, inciso II (BRASIL, 1891), que atribuiu a competência dos impostos sobre a propriedade urbana aos Estados-membros da República. (HARADA, 2012, p. 90)

A Constituição de 1934, no entanto, trouxe duas novidades no imposto sobre a propriedade urbana em relação ao da Constituição de 1881. A primeira foi o desmembramento deste imposto em dois impostos distintos, o imposto predial urbano e o imposto territorial urbano. Naquela ocasião, o imposto predial urbano incidia sobre os imóveis nos quais havia construção, enquanto o imposto territorial urbano era cobrado apenas sobre os terrenos em que não havia edificação. A segunda novidade foi em relação a competência para instituir os dois impostos, enquanto na CF de 1881 o imposto sobre a propriedade urbana era de competência dos Estados-membros, na CF de 1934 os dois impostos, tanto o predial urbano, quanto o territorial urbano, passaram a ser de competência dos municípios (BRASIL, 1934).

A Constituição de 1946, em seu art. 29, inciso I (BRASIL, 1946) manteve a competência de instituir impostos sobre a propriedade urbana aos municípios, consolidando-a. No entanto, unificou os impostos predial urbano e territorial urbano novamente. Dessa forma, estabeleceu pela primeira vez que a competência de cobrar impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana seria dos municípios, sendo, neste diploma legal, a primeira aparição do IPTU nas características e moldes atuais.

Entretanto, antes de aparecer no Código Tributário Nacional e consolidar as características atuais, o IPTU sofreu com duas mudanças. A primeira foi trazida pela Emenda

Constitucional nº 5 de 1961, que modificou o art. 29, I, da CF 1946, para atribuir aos municípios a competência dos impostos sobre a propriedade rural. Ocorre que, ao fazer isso acabou desmembrando novamente o imposto predial e territorial urbano em dois impostos distintos, ambos de competência municipal.

A emenda constitucional nº 10 de 1964, por sua vez, modificou novamente o art. 29, inciso I, da CF 1946, agora para retirar a competência dos municípios de instituírem impostos sobre a propriedade rural. Contudo, ao fazer isso, se esquivou de unificar o imposto predial urbano e o imposto territorial urbano, ainda que os tenha mantido de competência municipal.

Foi o Código Tributário Nacional de 1966, portanto, que consolidou de vez a unificação e a competência do IPTU, estabelecendo-o como imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana de competência municipal. A redação estipulada no art. 32 do CTN (BRASIL, 1966) foi repetida nas duas Constituições que o sucederam, a de 1967, no art. 25, inciso I (BRASIL, 1967) e a de 1988, em seu art. 156, inciso I (BRASIL, 1988). Importante ressaltar que o IPTU ao longo dos anos manteve as suas características principais em relação a ser um imposto de incidência sobre a propriedade no sentido econômico.

O Imposto Predial e Territorial Urbano, por sua relevância para a arrecadação municipal, ganhou uma seção própria no capítulo III, que trata sobre os impostos sobre o patrimônio e a renda. O referido capítulo está localizado no título III, que versa sobre os impostos do Sistema Tributário Nacional (Livro I). O IPTU possui três artigos, o art. 32, que versa sobre seu fato gerador, o art. 33, que trata da base de cálculo, e o art. 34, que estabelece o seu contribuinte (BRASIL, 1966).

Especificamente no que tange o art. 32 do CTN, é ele que consolida a unificação e competência municipal do IPTU, trazendo ainda seu fato gerador, definindo-o como “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município” (BRASIL, 1966). Da definição do fato gerador do IPTU, pode-se depreender três questões centrais acerca de sua redação: 1) A primeira, de que o fato jurídico relevante que gera o dever de pagar o IPTU é **ter** a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, por natureza ou por acessão física, conforme definido na lei civil. No entanto, percebe-se que o CTN não trouxe o conceito de propriedade, domínio útil ou posse, deixando a cargo da legislação civil estabelecer um conceito importante para a caracterização do fato gerador do imposto.

2) A segunda compreensão possível é que a legislação trouxe três hipóteses em que geram o dever de pagar o IPTU – a propriedade, o domínio útil ou a posse – contudo, percebe-se que são situações distintas, podendo ser excludentes (uma pessoa ter a posse e outro a propriedade) ou conjuntas (uma pessoa exercer o domínio útil e ter a propriedade) e, não estabeleceu a ordem de prioridade na cobrança do referido imposto (deve se cobrar do proprietário primeiro e depois do titular de domínio útil, o CTN não estabeleceu). 3) Por último, entende também que deve ser localizado na zona urbana do Município. Nessa questão, o CTN resolveu, no §1º (BRASIL, 1966) do referido dispositivo, deixar a cargo da legislação municipal a definição da zona urbana, estabelecendo requisitos mínimos de urbanização.

Diante disso, nota-se que, ainda que melhor do que a dos outros diplomas legais anteriores, a redação do art. 32 do CTN deixou incertezas jurídicas que se reverberam em discussões doutrinárias e jurisprudenciais, ficando a cargo dos intérpretes e operadores do direito decidirem sobre questões importantes do IPTU. O fisco municipal, por exemplo, pode decidir cobrar esse imposto diretamente do promissário-comprador do lote/unidade privativa, o qual detém a posse direta do imóvel, sem antes mesmo cobrar do promitente-vendedor, titular do domínio útil e proprietário do imóvel.

A redação do art. 34 também não ajuda a resolver as questões abertas pelo art. 32, uma vez que repete as hipóteses do art. 32 sem definir os conceitos, deixando, novamente, para a legislação civil. Ademais, também não define o contribuinte, nem uma ordem de prioridade entre eles, deixando tal questão aberta. À vista disso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) foi questionado diversas vezes sobre quem deveria figurar como sujeito passivo do IPTU, o que levou o referido Tribunal a definir, através da Súmula 399<sup>1</sup>, que cabe ao legislador municipal determinar sobre isso.

Mesmo com a decisão do tribunal, ainda não há um grau de segurança jurídica capaz de dar, na medida do possível, previsibilidade aos operadores do direito. Deixar a cargo do legislador municipal definir o contribuinte do IPTU entre três hipóteses distintas pode ocasionar contradições e incertezas. Como em um município cabe a incorporadora/loteadora pagar o imposto – aumentando assim o custo do empreendimento e, por conseguinte, das unidades privativas e dos lotes – e em outro município cabe ao promissário-comprador –

---

<sup>1</sup> A referida súmula prevê que: “Súmula 399 STJ: cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU”.

diminuindo assim o custo do empreendimento e, conseqüentemente, da unidade privativa/lote.

Para além disso, essa diferença entre os municípios e incertezas em relação ao contribuinte, sujeito passivo do IPTU, geram litígios ao Judiciário brasileiro, o que se dá tanto na relação fisco e contribuinte, quanto na relação promissário comprador e promitente vendedor. Desse modo, verifica-se que há, atualmente, a incerteza jurídica em relação ao sujeito passivo do IPTU, principalmente em condomínios edilícios e loteamentos em fase de urbanização e construção, em que há nitidamente diferenças latentes entre proprietário, possuidor e titular de domínio útil. Diferenças estas que tem conseqüências econômicas, gerando para o Judiciário brasileiro inúmeros litígios.

Diante disso, expostos alguns pressupostos iniciais necessários a discussão pretendida, a seguir será tratado acerca dos princípios e conceito do IPTU na CF/88 e no CTN, bem como questões atinentes ao Código Civil. Isso para, através também da análise jurisprudencial e doutrinária, se chegar a uma definição do sujeito passivo/contribuinte nos loteamentos e condomínios edilícios em fase de urbanização e construção.

A Constituição Federal de 1988 tratou do Imposto Predial e Territorial Urbano no seu art. 156, inciso I (BRASIL, 1988), estabelecendo no referido dispositivo a competência municipal para sua instituição. O texto constitucional tratou de consolidar de vez a unificação do imposto predial e territorial urbano e sua competência municipal.

Desde sua criação, o IPTU sempre teve função meramente fiscal. Contudo, através da Emenda Constitucional nº 29 de 2000, o IPTU ganhou também a possibilidade de um caráter extrafiscal, utilizando desta técnica de tributação como um instrumento efetivo para o alcance da justiça social (HARADA, 2012, p. 101). A emenda acrescentou ao texto constitucional o §1º do art. 156 (BRASIL, 1988) que estabeleceu a possibilidade de o IPTU ser progressivo, em relação ao valor do imóvel, bem como de ter alíquotas diferentes, de acordo com a localização do imóvel (BRASIL, 1988).

Tal medida foi um avanço para os municípios e para a justiça social no Brasil, uma vez que concretizou um importante princípio do direito tributário, qual seja, o da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88) (BRASIL, 1988), isto é, aquele que detém mais recursos, ou seja, possui imóveis mais caros em regiões mais nobres, pode e deve pagar mais do que aquele que possui um imóvel mais barato em uma região mais humilde.

Em sentido similar, o §4º do art. 182 (BRASIL, 1988) da CF deu também ao IPTU um caráter extrafiscal, visto que trouxe a possibilidade do fisco municipal, mediante lei

específica, exigir do proprietário do solo urbano não edificado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena de parcelamento ou edificação compulsórios, imposto progressivo no tempo e desapropriação. Tal prerrogativa municipal foi mais tarde trabalhada pela Lei n. 10.257/2001, que nas palavras Leandro Paulsen (2022, p. 407):

Ao estabelecer as diretrizes da política urbana, estabelece que, descumprida pelo proprietário determinação de parcelamento, edificação ou utilização, o Município procederá à aplicação do IPTU progressivo no tempo mediante majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos, podendo dobrá-la a cada ano, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

Percebe-se que a Constituição Federal de 1988 se esquivou de tratar sobre o sujeito passivo do IPTU, uma vez que o Código Tributário Nacional de 1966, anterior ao texto constitucional, já estabelecia as características do referido imposto. No entanto, importante destacar que o §4º do art. 182 da CF faz menção de pena apenas ao proprietário do solo urbano, ainda que o CTN tenha estabelecido que não só o proprietário é o responsável pelo pagamento desta espécie de imposto, mas também o titular de domínio útil e o possuidor a qualquer título.

É claro que, ao tratar da política urbana, o legislador constitucional não estava preocupado em resolver a questão da responsabilidade pelo pagamento do IPTU. Porém, tal menção exclusiva do proprietário pode indicar a preferência do legislador na cobrança do referido imposto, uma vez que o proprietário do imóvel pode ser facilmente localizado no registro do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis da comarca em que está localizado.

Diante de todo o exposto até aqui, nota-se a trajetória percorrida pelo IPTU desde seu surgimento no ordenamento jurídico brasileiro e as importantes modificações as quais foi sendo submetido desde então. Considerando isso, vê-se que mesmo tantos anos depois continuam a existir lacunas que precisam ser respondidas para que se traga maior segurança jurídica aos contribuintes. É diante deste contexto que a próxima seção do trabalho se dedica aos princípios constitucionais aplicáveis a esse imposto, vez que eles atuam como limites constitucionais ao poder de tributar e, portanto, de enorme importância para a legitimidade de tal ação por parte Estado.

## **2. Princípios constitucionais aplicáveis ao IPTU**

Diversos são os princípios constitucionais aplicáveis ao IPTU. Em sua obra intitulada “IPTU: doutrina e prática”, o Prof. Kiyoshi Harada (2012) dá ênfase há seis princípios

específicos: o princípio da discriminação de impostos, o da imunidade recíproca, da imunidade genérica, da legalidade tributária, da isonomia tributária e da capacidade contributiva. Para fins deste artigo, no entanto, devemos nos ater apenas a três destes: o princípio da discriminação de impostos, o da legalidade tributária e o da capacidade contributiva.

O princípio da discriminação de impostos é um importante princípio do Direito Tributário que delimita a competência dos entes políticos para instituir os impostos. Trata-se de um princípio limitador que determina qual ente político (União, Estados ou municípios) ficará responsável pela arrecadação de qual imposto. Este princípio possui dois efeitos, o de atribuir competência a um ente e o de inibir os demais entes de cobrar o imposto que compete ao outro ente.

Segundo o Prof. Harada (2012, p. 2), é a partir deste princípio que decorre “a noção corrente na doutrina, segundo a qual os conceitos de direitos privados utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar competência tributária são vinculantes dentro do Direito Tributário”.

Tal noção da doutrina, referendada no art. 110 do CTN, é importante para compreender que a palavra “propriedade” utilizada pelo legislador na atribuição da competência do IPTU aos municípios deveria seguir o conteúdo e conceito do direito privado, o que não se verifica no caso, haja vista que o CTN possibilita aos municípios tributarem também a posse e o domínio útil.

Quanto ao princípio da legalidade, ele se dá no Direito Tributário através da leitura de dois dispositivos constitucionais: o art. 5º, inciso II, e o art. 150, inciso I. O primeiro é genérico e serve para todo o ordenamento jurídico: “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988). Já o segundo, por sua vez, é específico do Direito Tributário, referindo-se, portanto, a um princípio tributário. Segundo ele: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, 1988).

Tal princípio trata-se de uma limitação ao poder de tributar do Estado. É uma exigência aos entes políticos e, ao mesmo tempo, uma garantia aos contribuintes que o tributo e sua majoração decorreram de lei, oriunda de processo legislativo democrático. Nesse sentido, este princípio visa a segurança jurídica necessária a relação fisco-contribuinte

e mina a possibilidade de ativismo judicial, estabelecendo ao juiz que cumpra a lei tal qual foi aprovada, sem margem a interpretações abertas.

No que tange o IPTU, o princípio da legalidade é de extrema importância, haja vista que há divergência doutrinária acerca do termo “propriedade” utilizado pelo legislador constituinte. Quanto a isso, uma parcela da doutrina tributarista defende que a “propriedade” a que se refere o art. 156, inciso I, da CF/88 deve seguir o conceito utilizado no direito privado, conforme estipula o art. 110 do CTN. Desse modo, a escolha do legislador ordinário do CTN pela inclusão do domínio útil e da posse como fato geradores do IPTU seria inconstitucional, haja vista que propriedade, posse e domínio útil são conceitos distintos no direito privado. Nessa corrente, apenas o proprietário seria o sujeito passivo do IPTU.

Por outro lado, outra corrente da doutrina defende que o termo “propriedade” foi utilizado no sentido comum, como ocorre em outros dispositivos da Constituição, e, logo, deve ser interpretado em harmonia com os demais preceitos da Constituição. Desse modo, de acordo com essa corrente, o IPTU incidiria sobre aquele que detém a disponibilidade econômica do imóvel seja ele proprietário, titular de domínio útil ou detentor da posse.

Em relação ao princípio da capacidade tributária, este está contido no §1º do art. 145 da CF/88:

Art. 145 (...) § 1º 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 (BRASIL, 1988).

Tal princípio é baseado na ideia de que os tributos devem contribuir para a justiça social distributiva, através de sua personalização e graduação. Os tributos serão mais justos se condizerem com a capacidade econômica do contribuinte, de forma a cobrar mais daqueles que podem pagar mais. No que tange o IPTU, este princípio serve de base para a corrente doutrinária que defende a constitucionalidade do domínio útil e da posse como sujeitos passivos do IPTU. Vejamos:

A primeira constatação que decorre de todo o exposto é a de que o IPTU não pode ser cobrado de um proprietário despojado da posse, quer porque ele já transferiu a posse ao compromissário comprador, quer porque ele já alienou a propriedade imobiliária por escritura definitiva, porém pendente de registro no registro imobiliário competente, quer, enfim, por qualquer outro motivo que impede o proprietário de exercer o direito de uso e gozo da propriedade como, por exemplo, restrições de uso por questões ambientais. O certo é que sem a disponibilidade econômica do imóvel o IPTU não poderá ser cobrado simplesmente pelo fato de determinada

pessoa constar como titular de domínio perante o cartório de registro de imóveis. Afinal, o IPTU não grava o imóvel ou o titular dominial, mas grava a disponibilidade econômica do proprietário, do titular de domínio útil ou de possuidor a qualquer título com total abstração do título jurídico da propriedade. Os defensores da tese de que o conceito de propriedade se extrai do Código Civil é vinculante no âmbito do Direito Tributário não examinam essa tese à luz do princípio da capacidade contributiva. Sempre entendemos que o legislador constituinte empregou a palavra “propriedade” em seu sentido usual e não no sentido estritamente jurídico. Se o imposto é uma espécie tributária destinada a retirar a parcela de riqueza produzida pelo particular, não se pode entender como tributar um proprietário de imóvel urbano destituído de posse. Sem estar na posse do imóvel o seu proprietário nenhuma renda potencial ou efetiva poderá auferir desse imóvel (HARADA, 2012, p. 32).

O caráter de pessoalidade e graduação do princípio da capacidade contributiva corroboram, portanto, com a tese da constitucionalidade defendida por parte da doutrina. No entanto, antes de aprofundarmos no tema, trataremos sobre a obrigação tributária e o fato gerador do IPTU, pois tal conhecimento é importante para que se possa dar prosseguimento a discussão proposta e, conseqüentemente, encontrar uma resposta para a problemática investigada por essa pesquisa.

### **3. A obrigação tributária e o fato gerador do IPTU**

A obrigação tributária é uma espécie de obrigação jurídica que pressupõe a relação entre duas pessoas. No caso da obrigação tributária, ela sempre decorre de lei em sentido estrito e formal e tem como partes a Fazenda Pública e o particular. Como obrigação, a obrigação tributária repousa sobre o tripé: causa, sujeito e objeto. A causa da obrigação tributária é a lei estrita e formal, os sujeitos a Fazenda Pública e o particular (fisco e contribuinte) e o objeto refere-se a obrigação de pagar o tributo ou penalidade pecuniária (obrigação principal) e, em alguns casos, as prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (chamadas de obrigações acessórias).

A obrigação tributária, portanto, pode ser definida como sendo uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, Estados, DF ou Municípios) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente no pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, ou a prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária. Logo, o fato gerador da obrigação tributária é a situação abstrata descrita na lei tributária, a qual, uma vez ocorrida

em concreto no mundo fenomênico, enseja o nascimento da obrigação tributária (HARADA, 2012, p. 35-36).

O CTN define o que é fato gerador da obrigação tributária nos artigos 114, que trata da obrigação principal, e 115, que versa sobre a obrigação acessória. A título de IPTU e para fins deste artigo, nos preocuparemos apenas com a obrigação principal deste imposto, isto é, com a definição exposta pelo art. 114 do CTN e com a obrigação principal do imposto conforme exposta no art. 32 do mesmo Código. Antes, no entanto, devemos nos ater a uma importante consideração quanto ao fato gerador, que é o de que só poderão ser tributáveis os fatos dotados de “substrato econômico, sob pena de violar o princípio da capacidade contributiva (§1º do art. 145 da CF), provocando o efeito confiscatório do tributo, o que é vedado pela Constituição (art. 150, IV da CF)” (HARADA, 2012, p. 36).

Tal consideração é importante para entendermos a defesa da constitucionalidade da cobrança do IPTU sobre a posse e o domínio útil, já que o Prof. Harada, assim como outros doutrinadores, sustenta que o termo “propriedade” usado no texto constitucional é no sentido comum da palavra e o IPTU abrange a disponibilidade econômica do imóvel, podendo assim cobrar do proprietário, do possuidor ou do titular de domínio útil.

O fato gerador possui cinco aspectos a serem levados em consideração em seu estudo: o aspecto objetivo, subjetivo, temporal, espacial e quantitativo. O primeiro deles diz respeito a situação descrita genérica e abstratamente na lei, cuja concreção surge a obrigação tributária. O aspecto subjetivo trata dos sujeitos descritos pela lei, sendo o ativo, a Fazenda Pública, e o passivo, o contribuinte ou o responsável tributário. O aspecto quantitativo trata da base de cálculo e da alíquota do imposto, ao passo que o aspecto espacial diz respeito ao local do fato tipificado na lei tributária como suficiente para acarretar o nascimento da obrigação. O aspecto temporal, por sua vez, trata do momento em que ocorreu o fato gerador. Neste artigo, nos preocuparemos apenas com o aspecto objetivo e subjetivo do IPTU, pois que são eles os mais pertinentes a investigação aqui desenvolvida.

O aspecto objetivo do IPTU está contido no art. 32 do CTN e segundo ele esse se refere a imposto municipal incidente “sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município” (BRASIL, 1966). Já o aspecto subjetivo está no art. 34 do CTN e esse prevê que “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título” (BRASIL, 1966).

O CTN, dessa forma, definiu três situações para que o sujeito possa ser enquadrado como o sujeito passivo do IPTU, sendo elas: i) ser o proprietário do imóvel; ii) ser o titular do seu domínio útil; iii) ser o possuidor a qualquer título (BRASIL, 1966). No entanto, as três hipóteses adotadas pelo legislador ordinário podem ao mesmo tempo coincidir - sendo o sujeito tanto proprietário, quanto titular de domínio útil ou possuidor – ou não coincidirem – quando o proprietário já não é mais o titular de domínio útil ou possuidor do imóvel.

Nesse sentido, o CTN deixou a cargo do fisco a escolha do sujeito passivo, deixando assim um grau de incerteza jurídica em relação ao sujeito passivo do IPTU. O STJ também, quando questionado, deixou a cargo do legislador municipal a escolha do sujeito passivo deste imposto, a ver:

**EMENTA. 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 (BRASIL, 2004, grifos nossos).

Nesta importante decisão do STJ, os ministros deixaram claro que caberá ao legislador municipal a escolha pelo sujeito passivo do IPTU. Além disso, neste mesmo julgado, os ministros declararam que tanto o promissário comprador, quanto o promissário vendedor, são contribuintes do IPTU, isto é, responsáveis pelo pagamento deste imposto, cabendo a escolha pelo legislador municipal para facilitar o procedimento de arrecadação.

Quando se analisa o voto do relator que deu origem a ementa do caso supra, percebe-se que o ministro deu razão ao argumento de incluir o proprietário (promissário vendedor) na ação de execução fiscal, contrariando o argumento de que, após a celebração do contrato de compra e venda, o proprietário (promissário vendedor) não possui mais a posse com *animus domini*, isto é, não possui mais a disponibilidade econômica sobre o imóvel tributado, cabendo à Fazenda Municipal analisar a situação fática vigente à época do fato gerador do tributo para cobrar o IPTU do verdadeiro contribuinte, aquele que possui a posse com *animus domini*, a disponibilidade econômica sobre o imóvel, no caso em questão o promissário comprador (BRASIL, 2004).

O argumento elencado pelo Ministro-relator é de que não havia lei municipal que excluía o proprietário do imóvel da qualidade de contribuinte do IPTU, assim, a Fazenda Municipal poderia cobrar dele conjuntamente com o promissário comprador. Os argumentos aduzidos pelo ministro-relator não são capazes de gerar a tão almejada segurança jurídica sobre o sujeito passivo do IPTU, pois, ao estabelecer que cabe aos dois tipos de contribuintes e deixar a cargo da Fazenda Municipal a decisão, o julgado abre o precedente para as Fazendas Municipais cobrarem o referido imposto de todos, isto é, daquele que lhe for mais factível, uma vez que o objetivo é facilitar a arrecadação municipal (BRASIL, 2004).

Considerando que o Direito Tributário possui princípios basilares que buscam dar segurança jurídica para os contribuintes, a fim de evitar o abuso de poder do ente público, este artigo busca trazer argumentos sólidos para chegar a uma melhor resposta sobre o sujeito passivo do IPTU e alcançar a almejada segurança jurídica no tema. Para tal, no tópico a seguir será analisado os conceitos de direito privado elencados pelo art. 32 e 34 do CTN, de modo que eles possibilitem uma melhor compreensão da temática aqui exposta.

#### **4. Três conceitos importantes para a discussão: as distinções entre o direito real de propriedade, o domínio útil e a posse**

Conforme anteriormente exposto, o art. 32 do CTN estipula três hipóteses como fatos geradores do IPTU: a propriedade, o domínio útil e a posse do bem imóvel. O referido dispositivo legal ainda estipula que tais hipóteses seguirão o definido pela lei civil. Além disso, o art. 110 do mesmo diploma legal estabelece que a legislação tributária não pode alterar conceitos de direito privado utilizados pela Constituição Federal (BRASIL, 1966).

Diante disso, para alcançarmos o objetivo da presente pesquisa é necessário delimitarmos o que a doutrina civil entende como propriedade, domínio útil e posse.

Quanto ao primeiro deles, o direito de propriedade é um dos mais amplos direitos presente no Direito brasileiro e, mais especificamente, dos direitos reais. De acordo com o Código Civil de 2002, no artigo 1.128 “o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha” (BRASIL, 2002). Logo, nota-se que ele se refere a um direito complexo que possui características únicas.

O direito de propriedade torna o proprietário possuidor de amplos poderes sob a coisa, trata-se de um direito absoluto, perpétuo e exclusivo. Nos termos da legislação civil, o direito de propriedade pode ser conceituado da seguinte forma, de acordo com Orlando Gomes (2012, p. 103):

Sua conceituação pode ser feita à luz de três critérios: o sintético, o analítico e o descritivo. Sinteticamente, é de se defini-lo, com Windscheid, como a submissão de uma coisa, em todas as suas relações, a uma pessoa. Analiticamente, o direito de usar, fruir e dispor de um bem, e de reavê-lo de quem injustamente o possua. Descritivamente, o direito complexo, absoluto, perpétuo e exclusivo, pelo qual uma coisa fica submetida à vontade de uma pessoa, com as limitações da lei.

Nesse sentido, proprietário é aquele que possui todos os poderes sob a coisa. No entanto, a propriedade imóvel possui peculiaridades em relação a propriedade móvel, como, por exemplo, a sua forma de aquisição. Em relação a isso, “a propriedade das coisas imóveis adquire-se por transcrição, sucessão, usucapião e acessão; a propriedade das coisas móveis, por tradição, sucessão, usucapião, ocupação e diversas formas consideradas, por alguns, espécies de acessão: especificação, comistão, confusão e adjunção” (GOMES, 2012, p. 155).

A referida distinção sobre as formas de aquisição da propriedade tem grande importância de ordem prática, principalmente no que tange a transferência de titularidade. A lei exige que a transferência da propriedade imóvel seja por transcrição, enquanto a da propriedade móvel pode ser feita apenas pela tradição. Assim:

É de grande importância prática a distinção entre os modos de adquirir os bens móveis e imóveis. Basta atentar na circunstância de que os bens imóveis se adquirem ordinariamente *inter vivos* pela transcrição do título em registro público apropriado, enquanto os bens móveis se adquirem por simples tradição. A lei cerca de maiores garantias a circulação da riqueza imobiliária, exigindo solenidades para a transmissão da propriedade dos bens imóveis, que se estendem até ao próprio título. Assim é que a alienação de tais bens deve obedecer necessariamente à forma da escritura pública. O título, se revestido das solenidades legais, há de ser levado à

transcrição para que se produza o efeito translativo (GOMES, 2012, p. 155).

A transferência da propriedade sob bem imóvel, portanto, se dá pela escritura pública de compra e venda do bem imóvel, com efeito *inter partes*, e com o registro público, com efeito *erga omnes*. Tal distinção é relevante para entendermos que, para o fisco, proprietário é aquele que está registrado na matrícula do imóvel. Desta forma, até que a escritura pública seja registrada por uma das partes no cartório de registro de imóveis da serventia do imóvel, o proprietário do imóvel será a loteadora/incorporadora que deu origem a ele.

Isso pois o fisco não tem como saber se há entre as partes uma escritura pública de compra e venda, nem um contrato de promessa de compra e venda, se estes documentos não forem levados a registro. Assim, conforme já destacado, a propriedade é um direito complexo que dá ao proprietário vários poderes inerentes sobre a coisa.

Em que pese o domínio útil, que, como vimos, nos termos do CTN também configura como fato gerador do IPTU, existem na realidade fática hipóteses em que o proprietário do bem não possui todos os poderes da propriedade. Sobre isso, a doutrina civilista divide então como propriedade plena e propriedade restrita. Vejamos:

Propriedade Plena ou Alodial – é a hipótese em que o proprietário tem consigo os atributos de gozar, usar, reaver e dispor da coisa. Todos esses caracteres estão em suas mãos de forma unitária, sem que terceiros tenham qualquer direito sobre a coisa. Em outras palavras, pode-se afirmar didaticamente que todos os elementos previstos no art. 1.228 do CC/2002 estão reunidos nas mãos do seu titular ou que todas as cartas estão em suas mãos. (...) Propriedade Limitada ou Restrita – é a situação em que recai sobre a propriedade algum ônus, caso da hipoteca, da servidão ou usufruto; ou quando a propriedade for resolúvel, dependente de condição ou termo, nos termos dos arts. 1.359 e 1.360 do CC/2002. O que se percebe, portanto, é que um ou alguns dos atributos da propriedade passam a ser de outrem, constituindo-se em direito real sobre coisa alheia (TARTUCE, 2022, p. 163).

No caso de propriedade restrita, há duas possibilidades: a nua-propriedade e o domínio útil. Quanto a primeira, essa diz respeito à titularidade do domínio, isto é, de ser a pessoa o proprietário e, portanto, estar em seu nome o bem. De forma geral, diz que essa “é aquela despida dos atributos do uso e da fruição (atributos diretos ou imediatos). A pessoa que a detém recebe o nome de nu-proprietário, senhorio direto ou proprietário direto” (TARTUCE, 2022, p. 163).

Já em que pese a segunda possibilidade, que se trata do domínio útil, esse corresponde a três atributos referentes ao imóvel, sendo eles: os de usar, gozar e dispor da coisa. Ainda a seu respeito, a depender dos atributos de que possua, “a pessoa que o detém

recebe uma denominação diferente: superficiário, usufrutuário, usuário, habitante, promitente comprador, etc.” (TARTUCE, 2022, p. 163).

Conforme destacado pelo Prof. Flávio Tartuce (2022), o promissário-comprador possui o domínio útil da propriedade, isto é, a ele é dado o direito de usar, gozar e dispor da coisa pelo promitente-vendedor. No entanto, a ele não é dado o poder de reaver a propriedade, daí porque não possui a propriedade plena do imóvel. O poder de reaver a propriedade é mantido pelo promitente-vendedor como garantia de que o promissário-comprador irá comprar de fato o imóvel, pois, caso não o faça, o promitente-vendedor pode reavê-la.

Sobre isso, e no que tange ao tema analisado por essa pesquisa, nos importa destacar que, na relação jurídica tributária, o fisco, no entanto, só saberá dessa situação específica de domínio útil sobre o imóvel se o contrato de promessa de compra e venda for levado a registro ou levado ao fisco a título de informação para a troca de titularidade para fins de pagamento do IPTU.

Por último, sobre o conceito de posse, há na doutrina civilista duas teorias importantes: a Teoria Subjetiva da Posse, de Savigny, e a Teoria Objetiva da Posse, de Ihering. Quanto a primeira delas, para Savigny (1893, p. 187), essa refere-se a posse enquanto um poder que se compõe por dois elementos, quais sejam: a apreensão física da coisa, que é o *corpus*, e também o *animus domini*, que se trata da intenção de ter a coisa como se fosse seu dono. Já em que pese a Teoria Objetiva da Posse, desenvolvida por Ihering (1976, p. 107), a atenção é voltada ao *corpus*, sendo pautada na relação existente entre a pessoa e a coisa – uma relação exterior, que é demonstrada pela apreensão.

O Código Civil de 2002, no art. 1.196, repetiu a redação dada ao art. 485 do CC/1916, consagrando a teoria objetiva da posse de Ihering (1976). De acordo com o referido dispositivo, “possuidor é todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade” (BRASIL, 2002). Nesse sentido, de acordo com Paulo Lôbo (2023, p. 25), nos termos do CC/2002: “para ser considerado possuidor é suficiente que tenha o exercício de fato de parte ou da totalidade de qualquer desses poderes (usar, fruir, dispor e reaver) em relação à coisa (pode usar, sem fruir, por exemplo)”.

No entanto, apesar da redação do CC/2002 aparentar ter consagrado a teoria objetiva da posse, conforme os termos desenvolvidos por Ihering e acima expostos, segundo Paulo Lôbo (2023, p. 25):

A norma legal brasileira não declara que a posse seja o poder de fato sobre a coisa, não exige o elemento intencional, nem impõe a exteriorização do comportamento próprio de dono da coisa. É acontecimento do mundo fático, porém *erga omnes*. Assim, não seguiu a teoria subjetivista, que o legislador originário procurou evitar, nem a teoria objetivista, em sua pureza, nem optou pela fusão de ambas. Nem Savigny, nem Ihering (LÔBO, 2023, p. 25).

Assim, nos termos deste mesmo autor, a doutrina jurídica brasileira teria optado por seguir os ensinamentos de Pontes de Miranda sobre a posse. Sobre isso, vejamos:

A posse é relação fática entre a pessoa e a comunidade, diferentemente da propriedade que é relação jurídica entre a pessoa e a comunidade. Quem toma posse de um terreno sem oposição está no mundo fático. Mas, quando há oposição à posse esta ingressa no mundo jurídico como fato jurídico. Ou quando ela ofende direito alheio. Ou quando é objeto de algum negócio jurídico. A posse deixa o mundo fático e é juridicizada. Então o sistema jurídico protege a posse, ou protege o direito contra a posse; é o momento da entrada da posse no mundo jurídico. Segundo Pontes de Miranda, a posse é estado de fato em que acontece poder (de fato), mas não é ato de poder; compreende-se como possibilidade de exercer poder como o que exerceria quem fosse proprietário. Não se precisa de qualquer ato para que se possua; o herdeiro recebe a posse sem qualquer ato. Em virtude da limitação do poder exercido, há posse como usuário, como usufrutuário, como locatário, como depositário, como credor pignoratício, como comodatário, que também estão abrangidos pela definição legal (LÔBO, 2023, p. 26).

A partir disso, o legislador brasileiro teria definido a posse a partir do mundo fático, ainda que, para tanto, tenha o feito a partir do mundo jurídico (LÔBO, 2023). Portanto, para fins de direito tributário e IPTU, a posse pode ser definida como poder de fato sobre a propriedade predial e territorial urbana. Nesse sentido, aquele que detém a posse do imóvel, não necessariamente possui a propriedade ou o domínio útil sobre a coisa. A propriedade e o domínio útil são situações jurídicas, enquanto a posse é situação fática.

Assim, para fins de cobrança de IPTU, o fisco não possui meios de identificar o possuidor do imóvel, a não ser que faça uma investigação ou o possuidor se identifique como possuidor do imóvel por vontade própria ao fisco. Ainda, para além do conceito de posse, para entendermos melhor a situação do promissário-comprador do lote e do promissário-vendedor, devemos nos ater a distinção entre posse direta e posse indireta. Conforme nos ensina Paulo Lôbo (2023, p. 36):

A posse direta é o exercício real e temporário do poder de fato sobre a coisa, em virtude de relação jurídica pessoal ou real contraída com o possuidor indireto. A posse indireta é a do titular da posse ou propriedade da coisa que está sob exercício do possuidor direto. Exemplos recorrentes são o do locatário (possuidor direto), cuja posse foi obtida em razão de contrato – direito pessoal – com o locador (possuidor indireto) e o do

usufrutuário (possuidor direto), cuja posse resulta de relação jurídica real com o nu-proprietário (possuidor indireto). Fruto de longa evolução, essa classificação da posse é uma das mais importantes no direito brasileiro. Permite distinguir claramente o possuidor direto (possuidor autêntico) do detentor (que não é possuidor).

Desse modo, o promissário-comprador do lote/unidade privativa, por força do contrato de promessa de compra e venda com a loteadora/incorporadora, é o possuidor direto do lote/unidade, ainda que na fase de construção da infraestrutura do loteamento. Já a loteadora/incorporadora é a possuidora indireta do lote/unidade, haja vista que é a titular da propriedade até que se concretize a compra e venda através da escritura de compra e venda e o posterior registro no cartório de registro de imóveis.

É importante destacar que o promissário-comprador se torna possuidor direto do lote/unidade quando assina o contrato de promessa de compra e venda e não quando recebe a autorização para construir após a entrega das obras de infraestrutura pela loteadora/incorporadora. O impedimento de construir no lote/unidade se dá por imposição legal e não por obrigação contratualmente estabelecida. Nesse sentido, é lícito que, mediante o contrato de promessa de compra e venda, a loteadora/incorporadora (promissária-vendedora) passe a posse direta do lote/unidade ao promissário-comprador ainda na fase de construção da infraestrutura do loteamento/condomínio, uma vez que a Lei nº 4.591/64 autoriza as loteadoras e incorporadoras a venderem o imóvel nessa fase com o intuito de viabilizar economicamente a construção do empreendimento.

Nos loteamentos/condomínios que já estão com as obras de infraestrutura entregues e com autorização de construir ocorre a mesma coisa, só que não há mais o impedimento de construir no lote/unidade pela lei. Diante disso, tem-se que o promissário-comprador do lote/unidade privativa é o titular de domínio útil do imóvel e possuidor direto deste, enquanto a promissária-vendedora é a proprietária do imóvel e possuidora indireta deste.

Diante disso, a pesquisa passa agora a discussão sobre o sujeito passivo do IPTU dentro da relação jurídica-tributária referente a prática de seu fato gerador. A partir de todos os pressupostos desenvolvidos até aqui, entende ser possível discutir agora sobre quem, afinal, ficará com o encargo de pagar este imposto.

## **5. O sujeito passivo na relação jurídico-tributária em casos de pagamento do IPTU e a questão da responsabilidade tributária**

Conforme destacamos, o art. 32 do CTN estipula três sujeitos passivos para o IPTU. São eles: i) o proprietário do imóvel; ii) o titular do domínio útil; iii) o possuidor a qualquer título. O STJ, em jurisprudência já apontada, dá poder ao legislador municipal e a Fazenda Municipal para escolherem de quem irão cobrar esse imposto, podendo cobrar de um ou de todos solidariamente, como nas ações de execução fiscal, por exemplo. No entanto, conforme vem sendo demonstrado, tal situação causa incerteza jurídica e movimentação o Judiciário brasileiro com discussões entre a Fazenda Municipal (sujeito ativo) e os sujeitos passivos, bem como entre os próprios sujeitos passivos entre si.

À vista disso, existem duas correntes na doutrina tributarista que buscam solucionar a questão do sujeito passivo do IPTU. A primeira delas tem como argumento principal a inconstitucionalidade da cobrança do imposto sobre o domínio útil e sobre a posse. Para esta corrente, o município só teria competência para cobrar o IPTU sobre a propriedade, nos termos do art. 156 da CF/88, cumulado com o art. 110 do CTN.

Esta corrente argumenta que o art. 156 da CF/88 atribui competência para os municípios cobrarem o IPTU sobre a propriedade predial e urbana. Isso pois o artigo determina que “compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana” (BRASIL, 1988). Assim, quando o legislador constituinte se refere a propriedade predial e territorial urbana ele está indicando que o fato gerador do IPTU é a propriedade, no sentido jurídico estrito.

Além disso, o legislador infraconstitucional do CTN estaria entrando em contradição, quando no art. 110 do CTN dispõe que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal” (BRASIL, 1966) e ao mesmo tempo no art. 32 e 34 deturpa o conceito de propriedade do direito civil, ao dar duas hipóteses distintas de propriedade (domínio útil e posse) como fatos geradores do IPTU.

Como ressaltamos na seção anterior, a propriedade para o direito civil brasileiro é:

A hipótese em que o proprietário tem consigo os atributos de gozar, usar, reaver e dispor da coisa. Todos esses caracteres estão em suas mãos de forma unitária, sem que terceiros tenham qualquer direito sobre a coisa. Em outras palavras, pode-se afirmar didaticamente que todos os elementos previstos no art. 1.228 do CC/2002 estão reunidos nas mãos do seu titular ou que todas as cartas estão em suas mãos (TARTUCE, 2022, p.163).

Nesse sentido, se a interpretação dos conceitos de direito privado utilizados pela CF/88 não pode ser alterada pela lei tributária, o correto, segundo esta corrente, seria entender que a Constituição Federal de 1988 atribui aos municípios a competência de tributar

apenas a propriedade e não o domínio útil e a posse. Dessa forma, o domínio útil e a posse não poderiam ser fatos geradores do IPTU, pois distinguem-se do conceito de propriedade utilizado no direito privado, sendo, portanto, inconstitucional a cobrança do titular do domínio útil e do possuidor a qualquer título. Tal posicionamento é defendido por juristas como Leandro Paulsen (2023, p. 852):

Contribuintes. Só o proprietário. A riqueza revelada pela propriedade predial e territorial urbana é que é dada à tributação. Assim, não se pode tributar senão a propriedade e senão quem revele tal riqueza. A titularidade de qualquer outro direito real revela menor riqueza e, o que importa, não foram os demais direitos reais previstos constitucionalmente como ensejadores da instituição de impostos. Vide nota ao art. 156, I, da CF acerca da extensão da base econômica “propriedade predial e territorial urbana”, que dá suporte à instituição do IPTU. O CTN, todavia, alarga o rol dos possíveis contribuintes.

Ainda na temática, Jayr Viégas Gavaldão Jr (2002, p. 305) defende que “está confinada ao conceito jurídico de propriedade, cuja definição exclui outras relações jurídicas que, em que pese assemelhadas, não reservam aos sujeitos ativos nelas contemplados todos os direitos imanes ao domínio pleno”.

Se adotado este posicionamento da inconstitucionalidade da cobrança do IPTU sobre o titular de domínio útil e do possuidor a qualquer título, a cobrança deste imposto recairia apenas sobre o proprietário no sentido jurídico, isto é, aquele que possui todos os poderes inerentes da propriedade e tem o registro do imóvel no cartório de registro de imóveis da serventia do imóvel. Contudo, tal tese de inconstitucionalidade encontra grande oposição na doutrina tributarista.

Sobre isso, alguns doutrinadores, como Kiyoshi Harada (2012), sustentam que o termo “propriedade” empregado pela Constituição Federal é no sentido comum e corriqueiro da palavra, isto é, a “propriedade” prevista no art. 156, I da CF/88 não segue o mesmo sentido jurídico estabelecido pelo Código Civil de 2002. Deste modo, no texto constitucional a palavra “propriedade” teria sido empregada “em sua acepção comum abarcando prédios, fazendas, terras, lotes etc. com abstração de seu aspecto estritamente jurídico” (HARADA, 2012, p. 95).

Ainda sobre as divergências doutrinárias aqui em análise, vale destacar que é posicionamento de João Damasceno Borges de Miranda (2002, p. 317):

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 ao

imóvel, seja pleno ou limitado. É nessa relação patrimonial que encontramos o substrato econômico tributável.

Outros doutrinadores, como Hugo de Brito Machado (2011), no entanto, sustentam que a Constituição utilizou o sentido estritamente jurídico do termo ‘propriedade’, porém tal acepção não impossibilita o legislador infraconstitucional de inserir o domínio útil e a posse como fatos geradores do IPTU, uma vez que se trata de direitos inerentes da propriedade. Nesse sentido:

Falando a Constituição em ‘propriedade’, naturalmente abrangeu a posse, que nada mais é que um direito inerente à propriedade. A autorização constitucional é para tributar a propriedade, e o CTN faculta a lei ordinária tomar para o fato gerador do tributo a propriedade, o domínio útil ou a posse, vale dizer, o direito pleno, total, que é a propriedade, ou um de seus elementos, o domínio útil, ou ainda a posse. Se a propriedade, com todos os seus elementos, está reunida em poder de uma pessoa, o tributo recai sobre ela. Se a propriedade está fracionada, e em razão disto ninguém é titular da propriedade plena, porque há enfiteuse, pode a lei definir como fato gerador do tributo o domínio útil. E se o imóvel não consta do registro do cartório competente, não se podendo, portanto, cogitar o proprietário, pode a lei definir como fato gerador do imposto a posse (MACHADO, 2011, p. 349-350)

Do ponto de vista histórico, a CF/88 não trouxe novidades em matéria de IPTU, vez que ela apenas repetiu o que já havia sido costumeiramente adotado por outras constituições anteriores e pelo Código Tributário Nacional. Nesse sentido, é razoável pensar que o legislador constituinte adotou o sentido jurídico do termo ‘propriedade’, sem, contudo, adotar o sentido de propriedade plena, abrindo espaço para o que já estava sendo praticado pelo art. 32 e 34 do CTN.

A tese de inconstitucionalidade baseia-se na contradição que há entre os artigos 32 e 34 e 110 do CTN e o art. 156, I, da CF/88. No entanto, o que torna contraditório é o disposto no art. 110 do CTN, que impede o legislador infraconstitucional de flexibilizar conceitos de direito privado da Constituição. Porém, a Constituição Federal foi escrita após o Código Tributário Nacional e, se o legislador constituinte quisesse cobrar o IPTU apenas do proprietário pleno, no sentido estritamente jurídico, e mudar o que era praticado até então, este teria inserido na CF/88 um termo ou inovação na matéria do IPTU que revogasse o disposto no CTN, deixando mais evidente a sua intenção.

Como dito anteriormente, o legislador constituinte não inovou em matéria de IPTU e, em constituições anteriores ao CTN, já havia a menção exclusiva a propriedade. Ser proprietário e ter a propriedade plena do imóvel também são coisas distintas, assim, é correto

pensar que os legisladores, tanto do CTN quanto da Constituição Federal, não foram excepcionalmente técnicos ao pensar nessa perspectiva.

Além disso, o argumento do Prof. Harada (2012, p. 98) de que “o IPTU não grava o imóvel, mas a sua disponibilidade econômica” ajuda a elucidar a ideia de que este imposto, do ponto de vista histórico, foi concebido como forma de tributar o proveito econômico gerado pelo patrimônio, no caso o imóvel. É inconcebível pensar que, se o proprietário não possui mais a disponibilidade econômica do imóvel, o Estado vai tributá-lo mesmo assim. Se assim o fizesse, estaria ferindo alguns dos princípios constitucionais que norteiam o Direito tributário, como o princípio da capacidade contributiva.

Do ponto de vista pragmático, cobrar o IPTU apenas do proprietário poderia facilitar os trâmites para o fisco, haja vista que seria necessário apenas uma consulta ao registro de imóveis para identificar o proprietário e efetuar a cobrança em seu nome. Tal solução seria a adequada para solucionar a problemática da insegurança jurídica, se não estivesse ferindo os princípios e causando distorções, injustiças e consequências econômicas.

Dessa forma, não há razão o argumento de que é inconstitucional a cobrança do IPTU sobre o titular de domínio útil e do possuidor a qualquer título, uma vez que, do ponto de vista histórico, o IPTU sempre foi tratado como imposto sobre a disponibilidade econômica do imóvel e sempre foi cobrado pelos entes públicos dessa forma. O esforço rigoroso de entender o significado do termo ‘propriedade’ escrito na Constituição Federal como propriedade plena causaria diversas injustiças e distorções, além de violar princípios basilares do Direito Tributário, conforme mencionado.

Considerando o exposto, entende-se que o STJ foi feliz em dar ao Município o poder de escolher quem vai tributar, contudo, ao mesmo tempo, o Tribunal foi igualmente infeliz em possibilitar que cobre de todos os sujeitos passivos de uma vez. Sustentamos que, para que haja segurança jurídica, o correto seria o município cobrar, dentre os três sujeitos passivos, daquele que detém a disponibilidade econômica do imóvel tributado. Assim, uma vez escolhido o possuidor como sujeito passivo do IPTU de um imóvel, o fisco não poderia inserir o proprietário como polo passivo em uma ação de execução fiscal, por exemplo.

Nessa perspectiva, o fisco municipal não escolheria o contribuinte na intenção de facilitar o procedimento de arrecadação, como aduziu o STJ, mas como forma de alcançar aquele, dentre os três, que tem a disponibilidade econômica do imóvel e auferir algum proveito econômico com este patrimônio. Assim, superada a questão da constitucionalidade da cobrança do IPTU sobre o titular de domínio útil e do possuidor a qualquer título e da

segurança jurídica, explicitaremos o problema central deste artigo: o sujeito passivo do IPTU nos loteamentos e condomínios edilícios.

## **6. O sujeito passivo do IPTU nos loteamentos (Lei nº 6.766/79) e em condomínios edilícios (Lei nº 4.591/64)**

A Lei nº 4.591/64 e a Lei nº 6.766/79 não tratam de matéria tributária no seu texto, eis que são legislações específicas que versam sobre as edificações e incorporações imobiliárias (Lei nº 4591/64) e parcelamento do solo urbano (Lei nº 6766/79). Essas legislações contemplam os processos de aprovação e registro dos imóveis localizados em loteamentos e condomínios edilícios, verticais ou horizontais. Há de se ressaltar que a lei de 64, através de seu art. 32, possibilita ao empreendedor vender o lote/unidade privativa ainda na planta do empreendimento, isto é, antes da entrega das obras de infraestrutura mínima dos lotes. Em seus termos, “o incorporador somente poderá alienar ou onerar as frações ideais de terrenos e acessões que corresponderão às futuras unidades autônomas após o registro, no registro de imóveis competente” (BRASIL, 1964).

Ao fazer isso tal lei regulariza uma modalidade de imóvel e empreendimento comumente chamada de ‘venda na planta’. Nestes casos, o lote/unidade privativa não existe na realidade fática, mas tão somente no universo jurídico. Ou seja, ele não existe no mundo real, mas irá existir por conta do trabalho e empenho do incorporador que promete ao comprador que executará as obras de infraestrutura do lote e entregará o lote com condições mínimas para habitação e construção.

Neste sentido, o lote/unidade privativa das incorporações imobiliárias, isto é, dos loteamentos e condomínios edilícios em fase de construção e urbanização, não se adequam a definição legal de terreno (imóvel) dada pelo art. 2º, §4º, da Lei nº 6766/79, segundo o qual “considera-se lote o terreno servido de infraestrutura básica cujas dimensões atendam aos índices urbanísticos definidos pelo plano diretor ou lei municipal para a zona que se situe” (BRASIL, 1979).

Isto pois não possui a infraestrutura básica de um lote, nos termos do §5º do mesmo dispositivo: “a infraestrutura básica dos parcelamentos é constituída pelos equipamentos urbanos de escoamento das águas pluviais, iluminação pública, esgotamento sanitário, abastecimento de água potável, energia elétrica pública e domiciliar e vias de circulação”

(BRASIL, 1979). No que tange o IPTU, o CTN, através do § 1º do art. 32, tratou de estabelecer requisitos mínimos para a cobrança deste imposto. Com base nele:

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o **requisito mínimo** da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - Meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - Abastecimento de água;

III - Sistema de esgotos sanitários;

IV - Rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - Escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado (BRASIL, 1966, grifo nosso).

De certo, ao menos os 4 (quatro) primeiros requisitos elencados no dispositivo supra são cumpridos ao longo do processo de construção do loteamento/condomínio, que, por lei, costumam ter prazo máximo de 4 (quatro) anos, podendo ser prorrogáveis por igual período. Nesse sentido, ao longo do processo de construção desses empreendimentos, o fisco não poderia cobrar o IPTU, uma vez que não estão cumpridos os requisitos do §1º do art. 32 do CTN, que, como se verificou, trata-se de exigência para que possa haver a cobrança do referido imposto. É o que entende o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, conforme exposto abaixo:

APELAÇÃO. Ação declaratória c.c. anulatória de lançamento fiscal. IPTU. Sentença de parcial procedência para declarar indevida a cobrança em relação aos loteamentos Parque Brasilândia e Vila Aimorés, por ausência do mínimo de melhoramentos. Alegação de que uma vez inseridos por lei na zona urbana, são indispensáveis os melhoramentos previstos no artigo 32 do CTN. Descabimento. Exceção que se aplica somente aos imóveis localizados fora do perímetro urbano. Ausência de fato gerador a legitimar a exação. Honorários. Redução. Cabimento. Recurso parcialmente provido. (TJSP - Apelação nº 9171752-09.2008.8.26.0000. Relator João Alberto Pizarini. 14 Câmara de Direito Público. Data do Julgamento:08/08/13)

Apelação. IPTU. Zona urbana e zona de expansão urbana. Distinção. Inexigibilidade de existência de melhoramentos urbanos para a incidência do IPTU apenas nas zonas de expansão urbana. Inteligência dos §§1º e 2º do art. 32 do CTN. Imóvel situado em zona urbana. Inclusão no perímetro urbano pela Lei municipal n. 7.032/1998. Loteamento aprovado pela Prefeitura, Alvará n. 641/1999. Loteamento situado em zona urbana. Inteligência da Lei municipal n. 5.138/1992, art. 3º, alínea a. Não incidência do IPTU enquanto inexistentes no mínimo dois melhoramentos urbanos. Recurso não provido. (TJSP; Apelação Cível 0060778-

42.2009.8.26.0576; Relator (a): Cláudio Marques; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de São José do Rio Preto - 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 17/03/2016; Data de Registro: 04/04/2016)

No entanto, o STJ, já sumulou o entendimento de que, se a lei municipal torna uma área urbanizável ou de expansão urbana, a cobrança do IPTU é válida.

A incidência do IPTU sobre imóvel situado em área considerada pela lei local como urbanizável ou de expansão urbana não está condicionada à existência dos melhoramentos elencados no art. 32, § 1º, do CTN. (SÚMULA 626, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2018, DJe 17/12/2018)

Assim, uma vez cumprida a exigência dos dois requisitos mínimos do §1º do art. 32 do CTN ou o imóvel estar localizado em área considerada como urbanizável ou de expansão urbana pela lei local, o Município poderá cobrar o IPTU e, nesses casos, paira a incerteza jurídica de quem o fisco deverá cobrar o referido imposto – se isso será do incorporador – promitente-vendedor, proprietário e possuidor indireto do lote/unidade – ou do promissário-comprador – possuidor direto do lote/unidade. Neste ponto, há uma diferença entre o loteamento/condomínio em fase de urbanização e construção e os loteamentos/condomínios já entregues – e essa diferença consiste no domínio útil.

Como ressaltamos na quarta seção deste trabalho, o titular de domínio útil é aquele que possui o direito de usar, gozar e dispor da coisa (TARTUCE, 2022, p. 163). Ora, se o lote ainda não foi entregue pelo incorporador, o promissário comprador não possui, ainda que por exigência legal, o direito de usar e gozar do imóvel como queira. Tal situação apenas se concretiza na entrega do loteamento/condomínio ao Poder Público com a respectiva emissão do Termo de Recebimento de obras. Nesse sentido, diferente dos loteamentos/condomínios já entregues, o promissário comprador nos loteamentos e condomínios em fase de urbanização e construção não são os titulares de domínio útil do imóvel, cabendo tal delimitação ao promitente vendedor.

Se sustentássemos a tese de inconstitucionalidade do domínio útil e da posse como fatos geradores do IPTU, sustentariamos que o IPTU fosse cobrado apenas do proprietário do imóvel, assim, o imposto só poderia ser cobrado do promitente-vendedor até que o promissário-comprador quite suas obrigações, lavre a escritura pública de compra e venda e a leve a registro no cartório de registro de imóveis da serventia do imóvel. Tal situação, como

já evidenciamos, acarretaria injustiça, distorções e iria contra o princípio da capacidade contributiva presente na Constituição Federal.

### **Considerações finais**

A presente pesquisa se propôs a discutir sobre o sujeito passivo na relação jurídico-tributária envolvendo o pagamento do IPTU nos loteamentos e condomínios edilícios. À vista disso, apresentou e analisou os principais aspectos concernentes ao tema, de modo a melhor compreendê-lo e buscar possíveis soluções a esta problemática que importa ao campo jurídico, mas também social. Assim, diante de todo o exposto com o desenvolvimento deste trabalho, verificou-se que para garantir a segurança jurídica almejada e para estabelecer um parâmetro justo, o certo seria cobrar o IPTU daquele que detém a disponibilidade econômica do imóvel.

O correto, portanto, seria cobrar esse imposto do promissário-comprador do lote/unidade a partir do momento em que fora assinado o contrato de promessa de compra e venda entre as partes. O promissário-comprador do lote/unidade, ainda em fase de construção e urbanização, já possui a disponibilidade econômica do lote, tanto o é que a ele é facultado ceder o crédito ou o direito adquirido com a incorporadora à outra pessoa. Assim, o promissário-comprador, quando adquire a promessa do lote ainda na planta do loteamento/condomínio, usualmente adquire sobre um preço abaixo do valor de mercado que aquele lote/unidade terá quando o loteamento/condomínio for entregue.

Trata-se de uma relação lucrativa para ambas as partes, uma vez que a incorporadora recebe adiantado por um produto ainda inacabado, tal situação possibilita que a incorporadora capitalize o empreendimento e adquira capital de giro para novos empreendimentos. Além do lucro com o valor de mercado do lote/unidade, o promissário-comprador também adquire direito real, na medida em que leva a registro o contrato de promessa de compra e venda, garantindo assim o direito de preferência sobre aquele lote perante terceiros.

Não obstante, ainda que não leve a registro o contrato de compra e venda, o promissário-comprador pode ajuizar ação de rescisão contratual cumulada com perdas e danos contra a incorporadora que vendeu o lote que lhe foi prometido, nos termos do que prevê a Súmula 543 do STJ. Ademais, conforme destacado na terceira seção deste artigo, o STJ também já se posicionou acerca da possibilidade de o promissário-comprador figurar

como sujeito passivo do IPTU, cabendo ao legislador municipal a escolha entre ele e o promitente-vendedor.

Portanto, considerando todo o exposto no presente artigo, entendemos que em se tratando de hipótese de loteamentos e condomínios edilícios, seja em fase de construção ou já entregues, a melhor opção para o sujeito passivo do IPTU será o promissário-comprador do lote/unidade, pois é ele que detém da disponibilidade econômica desse imóvel.

## Referência Bibliográficas

BRASIL. **Alvará de 27 de junho de 1808**. Cria o imposto da décima dos prédios urbanos. Coleção das leis do Brasil, Rio de Janeiro, v.1, p. 68,1891. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/alvara/antioresa1824/alvara-40207-27-junho-1808-572252-publicacaooriginal-95373-pe.html>>. Acesso em: 26 out. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, promulgada em 05 de outubro de 1988. D.O.U. de 05.10.1988. Planalto. Sítio oficial. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 26 out. 2023.

BRASIL, Lei n. 5.172 de 25 de out. de 1966. Institui o **Código Tributário Nacional**. D. O. U. 27.10.1966, Brasília, DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em: 26 out. 2023.

BRASIL. Lei n. 10.246 de 10 de jan. de 2002. Institui o **Código Civil**. D. O. U de 11.01.2002, Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm) Acesso em: 29 out. 2023.

BRASIL. **Lei n. 4591 de 16 de dez. de 1964**. Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias. D. O. U. de 21.12.1964, Brasília.

BRASIL. **Lei n. 6766 de 19 de dez. de 1979**. Dispõe sobre o Parcelamento do Solo Urbano e dá outras Providências. D. O. U. de 20.12.1979, Brasília, DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16766.htm#:~:text=LEI%20No%206.766%2C%20DE%2019%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201979&text=Dispõe%20sobre%20o%20Parcelamento%20do,Art](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16766.htm#:~:text=LEI%20No%206.766%2C%20DE%2019%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201979&text=Dispõe%20sobre%20o%20Parcelamento%20do,Art). Acesso em: 01 nov. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.110.551 – SP (2008/0269892-3)**. Relator: Ministro Mauro Capbelll Marques.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26°. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6° ed. – São Paulo: Noeses, 2015.

GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). IPTU: Aspectos Jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

GOMES, Orlando. **Direitos Reais**, 21ª edição. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2012. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-4392-9/>. Acesso em: 21 out. 2023.

HARADA, Kiyoshi. **IPTU: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas S.A, 2012.

IHERING, Rudolf von. **A teoria simplificada da posse**. Trad. Vicente Sabino Junior. São Paulo: José Bushatsky, 1976.

LÔBO, Paulo. **Direito civil: direito das coisas**. v.4. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553628274. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553628274/>. Acesso em: 21 out. 2023.

LOBO, Rodrigo. **Junta de Lançamento da Décima Urbana**. In: Dicionário da Administração Pública Brasileira do Período Colonial (1500-1822). Rio de Janeiro: Arquivo nacional, 2011. Disponível em: <<http://linux.an.gov.br/mapa/?p=2748>>. Acesso: 1 jul. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MIRANDA, João Damasceno Borges de. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPTU: Aspectos Jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553624801. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624801/>. Acesso em: 24 nov. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553623255. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623255/>. Acesso em: 21 out. 2023.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPTU: Aspectos Jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

SAVIGNY, Friedrich Karl von. **Traité de la possession en droit romain**. (Tratado de Posse no Direito Romano). Trad. Henri Staedler. Bruxelles: Bruylant-Christophe, 1893.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: Direito das Coisas**. v.4. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559643486. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559643486/>. Acesso em: 21 out. 2023.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. 14ª Câmara de Direito Público. Apelação nº 0060778-42-2009.8.26.0576. São Paulo, 17 de março de 2016.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. 14ª Câmara de Direito Público. Apelação nº 9171752-09.2008.26.0000. São Paulo, 08 de agosto de 2013.