

Eduardo M. L. Rodrigues de Castro
Helton Kramer Lustoza
Felipe Duque

TRIBUTOS EM ESPÉCIE

12ª edição
Revista, atualizada
e ampliada

2026

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE RECÍPROCA. IPTU. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. PRETENSÃO CUJO ACO-LHIMENTO DEMANDARIA REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 279/STF. PRECE-DENTES. 1. O Supremo reconheceu a possibilidade de exten-são da imunidade recíproca sobre a renda, os bens e o patrimônio de sociedade de economia mista que desempenha serviço de interesse público em caráter exclusivo. 2. A instância ordinária apontou preenchimento dos requisitos necessários para a incidência da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal . O acolhimento da pretensão demandaria um novo exame do acervo fático-probatório. Incide, no caso, a Súmula 279/STF. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 861545 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-076 DIVULG 23-04-2015 PUBLIC 24-04-2015)

O art. 173, §2º da Constituição Federal disciplina que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”. Contudo, a extensão da imunidade tributária para empresas públicas e sociedade de economia mistas tornou-se possível diante de situações onde estas empresas estatais estejam prestando um serviço público em regime obrigatório. Situação, por exemplo, que autorizou a extensão da imunidade tributária para sociedade de economia mista que esteja prestando serviços de saúde sem a finalidade de obtenção de lucro (RE 580.264, rel. min. Joaquim Barbosa – Tema 115).

Não significa que qualquer prestação de serviço público que autorizaria o reconhecimento da imunidade tributária, devendo haver o cumprimento de alguns pressupostos. No ACO 1460, a Companhia Catarinense de Águas e Saneamento (CASAN), sociedade de economia mista prestadora de serviço público de abastecimento de água e tratamento de esgoto, buscava a extensão da imunidade tributária recíproca. Neste julgamento, de Relatoria do Min. Dias Toffoli, a Corte firmou o entendimento de que é possível a extensão da imunidade tributária recíproca às sociedades de economia mista prestadoras de serviço público, observados os seguintes parâmetros:

- a) a imunidade tributária recíproca se aplica apenas à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado;
- b) atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política; e
- c) a desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do livre exercício de atividade profissional ou econômica lícita.

Foi exatamente sob o olhar do princípio da livre iniciativa em que o Supremo Tribunal Federal, apreciando o **Tema de Repercussão Geral 508**, fixou a seguinte tese: “*Sociedade de economia mista, cuja participação acionária é negociada em Bolsas de Valores, e que, inequivocamente, está voltada à remuneração do capital de seus controladores ou acionistas, não está abrangida pela regra de imunidade tributária prevista no art. 150, VI, ‘a’, da Constituição, unicamente em razão das atividades desempenhadas*”.

Trata-se de do julgamento dos RE 594015 e 601720, nos quais a Corte Suprema reconheceu o abuso da tese da imunidade tributária, para afastá-la nas situações em que há evidente interesse lucrativo. O relator ministro Joaquim Barbosa e outros oito ministros assentaram entendimento resumido no seguinte parágrafo do voto condutor: “*Assim, sempre que um ente federado criar uma instrumentalidade estatal dotada de capacidade contributiva, capaz de acumular e de distribuir lucros, de contratar pelo regime geral das leis trabalhistas, faltarão as condições propícias ao desvirtuamento do respeito federativo à autonomia local, motivação primeira de todas as normas e precedentes relacionados à imunidade tributária recíproca*”.

Isso significa que não é qualquer situação que envolva a prestação de serviço público que autorizaria o reconhecimento da imunidade tributária, devendo haver seu afastamento em situações em que a empresas estatais tenham o caráter lucrativo, como possuir ações negociadas na bolsa de valores. Neste caso, a finalidade lucrativa fica evidente, pois há distribuição de lucros a terceiros.

Tanto é assim que no julgamento da Reclamação nº 56369, de autoria da Ferrovia Centro-Atlântica S/A, o Supremo Tribunal Federal confirmou a incidência do IPTU sobre imóvel afetado a prestação exclusiva de transporte ferroviário. A empresa alegava que o imóvel é afetado para prestação exclusiva de serviço público de transporte ferroviário, ainda que explorado por pessoa jurídica de direito privado, razão pela qual faria jus ao reconhecimento da imunidade tributária recíproca disposta no art. 150, VI, a, da CF/88. Entretanto, a Suprema Corte afastou a imunidade, mediante aplicação dos Temas nºs 385 e 437, da repercussão geral, que impedem a fruição deste direito constitucional por pessoas que não atendam aos requisitos: i) íntegra a administração pública direta e indireta com participação acionária estatal majoritária; ii) não distribua lucros; e c) não possua ações negociadas na bolsa¹¹.

11. EMENTA: Agravo interno na reclamação. Direito tributário. Imunidade tributária recíproca. IPTU. Empresa privada ocupante de imóvel público. Decisão que define a empresa arrendatária como exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Imunidade inaplicável. Alegação de má-aplicação das teses firmadas no Recurso Extraordinário 594.015 – Tema-RG 385 e no Recurso Extraordinário 601.720 – Tema-RG 437. Inocorrência. Ausência de teratologia. Impossibilidade de revolvimento do conjunto fático-probatório na via estreita da reclamação. Precedentes. Agravo a que se nega provimento. (Rcl 56369 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 22-05-2023, Processo Eletrônico DJE-s/n Divulg 24-05-2023 Public 25-05-2023)

Em linhas gerais, são estas questões que mais fundamentaram a análise do aspecto material do IPTU no nível doutrinário e jurisprudencial nos últimos períodos.

Convém observar que em 17 de fevereiro de 2022, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional 116, que estendeu a imunidade tributária de IPTU aos imóveis alugados para templos religiosos de qualquer culto:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

...

§ 1º-A O imposto previsto no inciso I do caput deste artigo não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea "b" do inciso VI do caput do art. 150 desta Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 116, de 2022)

O efeito prático da referida Emenda Constitucional foi estender a templos em imóveis alugados um benefício do qual já gozavam igrejas que têm imóveis próprios.

Embora estejamos diante de uma previsão de imunidade tributária, ela não estará isenta de críticas e interpretações. Ainda que os templos de qualquer culto não sejam atingidos pela incidência tributária, tem-se que o IPTU incide sobre a propriedade imobiliária, o que, em tese, não impediria a cobrança do imposto do proprietário que alugou o imóvel para a igreja, sem ofender o texto constitucional.

A norma constitucional tentou proteger os templos de qualquer culto da incidência tributária imobiliária, mas no caso de propriedade locada ou arrendada, a entidade não se enquadra como contribuinte na relação jurídico tributária, em razão da posse ser precária.

Enfim, teremos que aguardar os questionamentos das autoridades fazendárias municipais e os pronunciamentos jurisprudenciais para identificamos a aplicação desta nova legislação.

2. ASPECTO TEMPORAL

O conceito de aspecto temporal da hipótese de incidência está relacionado ao momento em que se considera consumado o fato imponible. No caso do IPTU não é lógico entender que a propriedade ou posse de um imóvel possa ser somada durante um dado período de tempo, pois a mesma não é composta de porções que se acumulam até a formação de um todo.

É permitido ao ente municipal definir discricionariamente o aspecto temporal do IPTU, ou seja, o momento em que considera ocorrido o fato gerador. Com base neste permissivo, em geral, **os Municípios elegem 1º de janeiro de cada ano** como aspecto temporal, exigindo o tributo com o envio de um carnê de cobrança aos contribuintes.

Existem casos específicos em que as legislações municipais podem regulamentar de acordo com sua peculiaridade, como a ocupação originária de imóveis recém construídos. Nestes casos, a incidência do IPTU independe de quaisquer exigências legais para efetiva ocupação do imóvel, demandando apenas que possuam condições de habitabilidade ou de utilização. Segundo Aires F. Barreto, poderia a municipalidade se embasar nos seguintes momentos para considerar concretizado o fato gerador do imposto municipal¹²:

- Concessão do auto de vistoria (habite-se);
- Conclusão das obras: quando independem do auto de vistoria (habite-se) ou que tenha sido requerido fora do prazo;
- Ocupação efetiva do prédio: caso ocorra antes da autorização legal¹³.

Desta forma, como regra, o aspecto temporal do IPTU ocorrerá no 1º dia de cada ano, caso a legislação municipal não tenha disciplinado de forma diferente. Em caso de imóvel novo a legislação municipal deverá regulamentar a situação, devendo, no entanto, respeitar o momento em que o imóvel esteja apto à moradia.

Outro tema que é bastante turbulento dentro do tema aspecto temporal do IPTU é acerca da sua exigibilidade e o início do prazo prescricional. Já foi decidido pelo STJ que a Fazenda Pública dispõe de prazo quinquenal para constituição do crédito tributário, que na hipótese do IPTU pode ocorrer pelo mero envio do carnê ao endereço do contribuinte (Súmula n. 397/STJ). Se não houver a observação deste prazo, sujeita o crédito tributário à decadência. Assim, decidiu o Superior Tribunal de Justiça que por se tratar de lançamento de ofício, o prazo prescricional de cinco anos para que a Fazenda Pública realize a cobrança judicial de seu crédito tributário começa a fluir somente após o vencimento do prazo estabelecido pela lei local para o vencimento da exação:

O termo inicial do prazo prescricional da cobrança judicial do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU – inicia-se no dia seguinte à data estipulada para o vencimento da exação. (REsp 1.658.517-PA, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, por unanimidade, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018 – Tema 980)

Em outras palavras, a pretensão executória surge, portanto, somente a partir do dia seguinte ao vencimento estabelecido no carnê encaminhado ao endereço do contribuinte ou da data de vencimento fixada em lei local e amplamente divulgada através de calendário de pagamento. E na hipótese do contribuinte dispor de duas (ou mais) datas diferentes para pagamento em parcela única, cada qual contando com um percentual de desconto diferente, considera-se como marco inicial do

12. Cf. BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 192.

13. Previsão expressa no art. 56 do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro.

prazo prescricional o dia seguinte ao vencimento da 2ª cota única, data a partir da qual efetivamente haverá mora por parte do contribuinte.

3. ASPECTO ESPACIAL

O aspecto espacial pode ser entendido como o local em que o fato jurídico tributário vem a produzir os seus efeitos. No caso do IPTU, o art. 32 do Código Tributário Nacional segue a regra da territorialidade, delimitando a circunscrição territorial em “propriedade imobiliária localizada na zona urbana do Município”.

Em respeito ao artigo 146, I, da CF, o Código Tributário Nacional estabeleceu aspectos de localização para que os entes municipais pudessem definir os seus perímetros urbanos, nos termos do seu artigo 32, § 1º:

Art. 32... .

§ 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.

O critério estabelecido pelo Código Tributário Nacional é baseado na situação do bem, com a indicação de elementos fáticos que devem ser levados em conta pelo Município, no momento da definição da zona urbana. As **áreas definidas como zonas urbanas** devem, ao menos, ter 02 dos 05 elementos indicados pelo § 1º do dispositivo legal acima citado.

O § 2º do art. 32 do Código Tributário Nacional ainda prevê que a lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora da zona urbana. Observa Aires F. Barreto que para configurar como áreas urbanizáveis ou de expansão urbana deve haver uma lei municipal em conjunto com a aprovação oficial do loteamento, sem isso a equiparação não será possível¹⁴. Tais delimitações são exaustivamente

14. O concurso para **Procurador de Ponta Grossa (2010)** considerou como INCORRETA a afirmativa que dizia que o “para cobrança do IPTU, considera-se como zona urbana a definida em lei complementar municipal, observada a

previstas no Código Tributário Nacional, não exigindo que a mesma matéria venha a ser tratada através de Lei Complementar Municipal.

Acerca das áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça aprovou a Súmula 626, não condicionando a cobrança do IPTU aos melhoramentos previstos no art. 32, §1º, do CTN:

SÚMULA N. 626: 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. (Primeira Seção, julgado em 12/12/2018, DJe 17/12/2018).

Com isso, é permitido ao legislador municipal incluir na incidência do IPTU as áreas urbanizáveis e de expansão urbana. Trata-se daquelas que, embora fora da zona urbana, sejam destinadas aos loteamentos habitacionais, com fins de instalação de indústrias ou comércio determinado. Esses loteamentos podem ser incluídos na incidência do IPTU por ação do legislador municipal, após a aprovação de órgãos públicos competentes (Prefeitura e IBAMA, conforme o caso).

Com a aprovação da súmula 626, tivemos a consolidação do entendimento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça de que pode incidir IPTU sobre imóvel situado em área urbanizável ou de expansão urbana mesmo que ainda não existam os melhoramentos previstos no art. 32, § 1º, do CTN. Em outras palavras, a cobrança do IPTU é válida, mesmo sem melhorias previstas, como meio-fio, abastecimento de água, sistema de esgoto e rede de iluminação, entre outros.

Em síntese, temos duas situações distintas no aspecto espacial do IPTU, que podem ser assim demonstradas:

ZONA URBANA	ÁREA DE EXPANSÃO URBANA OU URBANIZÁVEL
Exemplo: imóveis incluídos pelo plano diretor na zona urbana (centro, bairros, etc.)	Loteamentos, área industrial, etc.
Requisitos: Devem ter, no mínimo, dois dos seguintes “melhoramentos” construídos ou mantidos pelo Poder Público: a) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; b) abastecimento de água;	É dispensável obediência aos requisitos do art. Art. 32 §2º do CTN

existência de pelo menos um dos seguintes melhoramentos mantidos pelo público: meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos sanitários ou rede de iluminação pública com portamento para distribuição domiciliar”.

ZONA URBANA	ÁREA DE EXPANSÃO URBANA OU URBANIZÁVEL
c) sistema de esgotos sanitários; d) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.	

É certo que a área urbana é definida pela legislação de cada Município, a qual, por exclusão, acaba por delimitar a área rural. Ocorre que o Código Tributário Nacional, conforme se analisou, apenas estabelece um critério de localização, que se mostra insuficiente para resolver possíveis conflitos de competência tributária. Imagine a situação em que algum imóvel que, embora esteja dentro do perímetro urbano, conserve características de rural, configurando um aparente conflito entre o IPTU e o ITR.

Observe que o Estatuto da Terra (Lei 4.504/64) em seu art. 4º define Imóvel Rural como “o *prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial*”. Nesse sentido, o Decreto-Lei 57/1966, que regulamenta a incidência do ITR, prescreve em seu art. 15: “O disposto no art. 32 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados”.

Em análise sistemática das legislações acima citadas, é possível aplicar um segundo critério de delimitação da incidência entre o IPTU e o ITR, de forma a definir que o imposto municipal não incidirá sobre os imóveis localizados em área urbana, quando estes tiverem comprovada destinação rural. Esse é o entendimento jurisprudencial predominante:

A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que incide o ITR e, não, o IPTU sobre imóveis nos quais são comprovadamente utilizados em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, ainda que localizados em áreas consideradas urbanas por legislação municipal. No REsp 1112646/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, DJe 28/08/2009, submetido ao Colegiado pelo regime da Lei nº 11.672/08 (Lei dos Recursos Repetitivos), que introduziu o art. 543-C do CPC, reafirmou-se o posicionamento acima exposto (STJ. AgRg no AREsp 80.947/ES, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/02/2012, DJe 08/03/2012)

Portanto, a incidência do IPTU estará restrita ao perímetro urbano, definido pela legislação municipal, desde que o imóvel não possua destinação rural, bem como as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, constantes em loteamentos aprovados pelos órgãos competentes.

ATENÇÃO!!!!

O artigo 53 da Lei 6.766/79¹⁵ determina que qualquer mudança do uso do solo rural para fins urbanos só pode ser feita após consulta prévia ao INCRA, ao órgão metropolitano competente (se houver na região) e com a necessária aprovação da prefeitura municipal ou do Distrito Federal. Essa exigência visa garantir que a conversão de áreas rurais em urbanas esteja de acordo com as normas e o planejamento estabelecidos pelos órgãos responsáveis.

Contudo, a ausência desta comunicação do INCRA não impede a cobrança do IPTU, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

As providências elencadas no art. 53 da Lei n. 6.766/1979 para que possa ser alterado o uso de solo rural para fins urbanos, dentre elas a necessidade de prévia audiência do Incra, não configuram condição à caracterização do fato gerador e à cobrança de IPTU sobre imóvel que, por lei local, passou a integrar a zona urbana da municipalidade e que preenche os requisitos do art. 32 do CTN.

REsp 2.105.387-SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, por unanimidade, julgado em 14/5/2024.

4. ASPECTO SUBJETIVO

O sujeito ativo do IPTU é o Município da situação do imóvel, com exceção dos territórios federais sem divisão em Municípios, onde a União irá arrecadar o imposto, bem como o Distrito Federal que irá arrecadar tributos estaduais e municipais dentro de sua circunscrição (art. 147 da Constituição Federal).

Por outro lado, o sujeito passivo está definido no art. 34 do Código Tributário Nacional, o qual possibilita que seja eleito como contribuinte do IPTU, o **proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título**. Frise-se, apesar do art. 34 do Código Tributário Nacional incluir o possuidor a qualquer título entre os contribuintes do IPTU, não é qualquer posse que autoriza a exigência do imposto: “*apenas aquelas hipóteses em que o possuidor se comporta como se legítimo proprietário do imóvel fosse. Assim, o locatário, o comodatário e outros que a estes se assemelham não são contribuintes do IPTU*”¹⁶.

Enquanto o proprietário será aquela pessoa que conste no registro do imóvel, o titular do domínio útil é aquele que paga o chamado foro ao senhorio direto, isto é, quem detém direitos sobre imóvel sujeito ao instituto da enfiteuse. E o conceito

15. Art. 53. Todas as alterações de uso do solo rural para fins urbanos dependerão de prévia audiência do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, do Órgão Metropolitano, se houver, onde se localiza o Município, e da aprovação da Prefeitura municipal, ou do Distrito Federal quando for o caso, segundo as exigências da legislação pertinente.

16. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 251.

de posse vem elencado no art. 1.196 do Código Civil, o qual disciplina que possuidor será aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade. Neste mesmo raciocínio, a jurisprudência, ao apreciar a matéria, assentou que, “*em tese, o sujeito passivo do IPTU é o proprietário e não o possuidor, a qualquer título (...) Ocorre que, em certas circunstâncias, a posse tem configuração jurídica de título próprio, de investidura do seu titular como se proprietário fosse. É o caso do usufrutuário que, como todos sabemos, tem a obrigação de proteger a coisa como se detivesse o domínio*”¹⁷.

Estão excluídas da figura de contribuinte do IPTU as pessoas que exerçam mera detenção do imóvel, como o locatário e o comodatário, uma vez que a posse, nestes casos, ocorre de maneira precária e transitória. Embora seja comum os contratos de locação transferir o encargo tributário para o locatário, tal previsão é irrelevante para a Fazenda Pública, por força do art. 123 do Código Tributário Nacional.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Com isso, essa cláusula terá valor somente entre as partes contratantes, não tendo poder de alterar a responsabilidade tributária prevista pela lei municipal.

Tanto é assim, que a 1ª turma do STJ julgou um caso que discutiu a responsabilidade pelo pagamento de IPTU, na hipótese de o contrato de locação do imóvel disciplinar o cumprimento dessa obrigação pelo locatário. E, curiosamente, o locatário era o próprio município que, em cláusula contratual, se comprometeu a pagar o IPTU, porém, descumpriu. O resultado não poderia ser outro, o STJ manteve a responsabilidade tributária do proprietário do imóvel, em respeito art. 123 do CTN, o qual impede a transferência da responsabilidade tributária por convenção das partes (REsp 1.384.263).

Por outro lado, é permitido aos municípios escolherem responsáveis tributários, sendo aqueles que, embora não estejam investidos de contribuinte, são identificados pela lei tributária para pagamento do tributo¹⁸. Por isso, a jurisprudência já decidiu ser possível eleger o promissário comprador como responsável solidário pelo pagamento de IPTU, uma vez possuir interesse comum sobre o direito de propriedade imobiliária:

17. STJ. AgRg no REsp 698.041/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06.12.2005.

18. No concurso para **Procurador da Fazenda Nacional, a banca ESAF (2012)**, considerou como CORRETA a assertiva que afirmou que “são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU tanto o promitente comprador do imóvel quanto o promitente vendedor, podendo ambos figurar conjuntamente no polo passivo em ações de cobrança do imposto”.

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 (REsp 1.110.551/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 18.6.2009 – recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC). 3. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 114.617/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/05/2012, DJe 14/05/2012)

No caso de **arrematação** de imóvel em hasta pública, o arrematante levará o imóvel desembaraçado e livre de quaisquer ônus pelo preço da arrematação. Não arcará com nenhum débito tributário pendente do imóvel, sendo que o preço pago pela arrematação ficará como garantia da dívida, nos termos do art. 130, par. único, CTN:

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

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Neste caso, o art. 130 do CTN disciplina que no caso do fato gerador do IPTU ocorrer antes da alienação do imóvel a norma de responsabilidade por sucessão não afasta a sujeição passiva do alienante. O parágrafo único do art. 130 do CTN ajuda não só a compreender o alcance e sentido da sub-rogação do caput, cujo efeito tem caráter meramente aditivo e integrador do terceiro adquirente sem liberação do devedor primitivo, como reforça o regime jurídico específico do instituto tributário em relação à disciplina estabelecida no Direito Civil.

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

A correta interpretação do art. 130 do CTN, combinada com a característica não excludente do parágrafo único, permite concluir que o objetivo do texto legal não é desresponsabilizar o alienante, mas responsabilizar o adquirente na mesma obrigação do devedor original. Trata-se de responsabilidade solidária, reforçativa e cumulativa sobre a dívida, em que o sucessor no imóvel adquirido se coloca ao lado do devedor primitivo, sem a liberação ou desoneração deste. (AgInt no AREsp 942.940/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2017, DJe 12/09/2017)

Também existe um posicionamento interessante na jurisprudência de que na hipótese de desapropriação do imóvel, persiste a responsabilidade do proprietário, mesmo após o decreto expropriatório, enquanto não tenha sido deferida e efetivada a imissão provisória na posse. Somente com a imissão provisória da posse é que

a responsabilidade tributária referente ao IPTU passará a ser da entidade expropriante, nos termos do entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

A simples declaração de utilidade pública, para fins de desapropriação, não retira do proprietário do imóvel o direito de usar, gozar e dispor do seu bem, podendo até aliená-lo. Enquanto não deferida e efetivada a imissão de posse provisória, o proprietário do imóvel continua responsável pelos impostos a ele relativos (STJ. REsp 239.687/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 20.3.2000).

Assim, cabe notar que o ente desapropriante não responde por tributos incidentes sobre o imóvel desapropriado nas hipóteses em que o período de ocorrência dos fatos geradores é anterior ao ato de aquisição originária da propriedade¹⁹. Se por um lado os artigos 130 e 131, I, do CTN, disciplinam que o comprador do imóvel se sub-roga nos direitos e obrigações que decorrem da aquisição, ou seja, se torna pessoalmente responsável pelos impostos referentes ao bem adquirido. Por outro, a desapropriação, de acordo com doutrina, é forma originária de aquisição da propriedade, ficando os eventuais credores sub-rogados no preço.

Com mencionado acima, em regra, o imposto será lançado em face do proprietário, ou seja, aquele proprietário que consta na matrícula do imóvel, conforme dispõe o art.1245 do Código Civil²⁰. Contudo, é possível identificar uma realidade fática diversa daquela definida na legislação, onde quem exerce efetivamente os direitos de propriedade com *animus domini* (usar e gozar) são posseiros.

Neste sentido, decisão interessante foi apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça, no qual um Município tentou lançar IPTU sobre o credor fiduciário. Contudo, este Tribunal Superior não acatou a tese da Fazenda Pública Municipal, sob o entendimento de que a propriedade conferida ao credor fiduciário é despida dos poderes de domínio/propriedade (uso, gozo e disposição), sendo a posse indireta por ele exercida desprovida de ânimo de domínio, considerando-se a inexistência do elemento volitivo: a vontade de ter o bem como se seu fosse:

O credor fiduciário, antes da consolidação da propriedade e da imissão na posse no imóvel objeto da alienação fiduciária, não pode ser considerado sujeito passivo do IPTU, uma vez que não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 34 do CTN.

Inicialmente, anote-se que, de acordo com o art. 25 da Lei n. 9.514/1997, a propriedade conferida ao credor fiduciário é resolúvel. Além disso, nos termos dos arts. 1.231 e 1.367 do Código Civil, essa não é plena e nunca o será.

AREsp 1.796.224-SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, por unanimidade, julgado em 16/11/2021.

19. REsp 1.668.058-ES, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, por unanimidade, julgado em 8/6/2017, DJe 14/6/2017.

20. Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

Portanto, o art. 34 do Código Tributário Nacional permite incluir como contribuinte somente o proprietário, titular de domínio útil e possuidor a qualquer título.

Proprietário	Titular Domínio Útil	Possuidor
Registro Imobiliário	Enfiteuse	Detentor do direito de superfície (art. 1369 CC)
–	–	Usufrutuário
–	–	Qualquer posse que demonstre a existência de animus domini
–	–	Promitente comprador na posse do imóvel
***Desapropriação: proprietário deixa de ser contribuinte somente após imissão provisória ou definitiva de posse	–	***não engloba o locatário, administrador, comodatário ou mero detentor

4.1. Invasões de Terras

Caso interessante de ser analisado é a respeito da invasão de propriedades urbanas e sua repercussão na obrigação tributária de pagar o IPTU. Em tese, a Fazenda Pública irá lançar o tributo em face do proprietário do imóvel invadido, uma vez que é este que consta no registro de imóveis. Contudo, relembra-se que o Código Civil define que proprietário é aquele que tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la.

A discussão se concentra no fato de que diante de uma invasão de propriedade, o proprietário deixará de usá-la e fruí-la, muitas vezes de dispô-la também, ou seja, a **propriedade deixa de ser plena** em razão do empecilho criado pelos invasores. Diante deste fato, a jurisprudência se manifestou no sentido de que aquele que estiver desprovido ilegalmente dos direitos sobre a sua propriedade e sem possibilidade de reavê-la, não pode se enquadrar como sujeito passivo dos tributos sobre propriedade:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ART. 535, II, DO CPC. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. IPTU. COBRANÇA. SUJEITO PASSIVO. PROPRIETÁRIO DO IMÓVEL. INVASÃO DA PROPRIEDADE POR TERCEIROS. DESAPROPRIAÇÃO. IMISSÃO NA POSSE PELO PODER PÚBLICO APÓS O FATO GERADOR. ARTIGO 34 DO CTN. EXAÇÃO INDEVIDA. POSSE DO MUNICÍPIO EXPROPRIANTE EXERCIDA ANTES DA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL DE IMISSÃO PROVISÓRIA. LOTEAMENTO E BENFEITORIAS NA ÁREA. ANIMUS APROPRIANDI. Não se pode exigir do proprietário o pagamento do IPTU quando sofreu invasão de sua propriedade por terceiros, defendeu-se através dos meios jurídicos apropriados e foi expropriado pela municipalidade, sendo que esta, antes de receber

a autorização judicial para imissão provisória, ingressou na área com o ânimo de desapropriante. (REsp 1111364/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 03/09/2009)

TRIBUTÁRIO. ITR. INCIDÊNCIA SOBRE IMÓVEL. INVASÃO DO MOVIMENTO “SEM TERRA”. PERDA DO DOMÍNIO E DOS DIREITOS INERENTES À PROPRIEDADE. IMPOSSIBILIDADE DA SUBSISTÊNCIA DA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO. (...) A propriedade plena pressupõe o domínio, que se subdivide nos poderes de usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa. Em que pese ser a propriedade um dos fatos geradores do ITR, essa propriedade não é plena quando o imóvel encontra-se invadido, pois o proprietário é tolhido das faculdades inerentes ao domínio sobre o imóvel. Com a invasão do movimento “sem terra”, o direito da recorrida ficou tolhido de praticamente todos seus elementos: não há mais posse, possibilidade de uso ou fruição do bem; conseqüentemente, não havendo a exploração do imóvel, não há, a partir dele, qualquer tipo de geração de renda ou de benefícios para a proprietária. (REsp 1144982/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/10/2009, DJe 15/10/2009)

Por isso, a invasão da propriedade provoca o esvaziamento dos direitos inerentes a ela, sendo que a ausência destes elementos impede a cobrança do IPTU do proprietário.

4.2. Terras da marinha

Outro ponto a ser analisado seria a respeito daqueles imóveis situados em locais ditos terras de marinha, dentro do perímetro urbano, haja vista que os ocupantes destas áreas são obrigados a pagar um valor anual, denominado de taxa de ocupação, para o Governo Federal (art. 20, VII, da CF).

Segundo o Decreto-Lei 9.760/46, que lista os bens da União, entende-se como terrenos de marinha, aquelas áreas que ocupam a faixa litorânea de 33 metros, medidos a partir da linha das áreas inundadas pela maré alta do ano de 1831. Para isso, estas áreas devem estar situadas no continente, na costa marítima e nas margens dos rios e lagoas, até onde se faça sentir a influência das marés ou que contornem as ilhas situadas em zona onde se faça sentir a influência das marés²¹.

Considerando que o critério material do IPTU é o exercício da “*propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel por natureza ou acessão física*”, deve-se analisar se tais elementos compõem a posse sobre terrenos de marinha.

É possível classificar a posse de terrenos de marinha em dois regimes no DL 9760/46: aforamento (art. 99) e ocupação (127). No primeiro caso, quando for afo-

21. Convém lembrar que se estas áreas tenham o domínio sido transferido para Estados e/ou Municípios não se considera mais como terreno de marinha.

ramento, não há dúvidas que existe domínio útil, sendo possível eleger o particular como sujeito passivo do IPTU, eis que é um caso que se enquadra na antiga hipótese de enfiteuse²². A polêmica se concentra no fato do regime de ocupação, uma vez que o ocupante, regularmente autorizado pela Secretaria do Patrimônio da União (SPU), possui mera detenção do imóvel, sendo obrigado a pagar a taxa de ocupação.

Existem poucos posicionamentos jurisprudenciais e doutrinários a respeito, mas pela análise da legislação é possível perceber que os terrenos de propriedade da União não geram uma posse exclusiva para os particulares. Essa ocupação é uma forma de posse precária, sendo que a União pode retomar o imóvel a qualquer tempo mediante o pagamento de indenização das benfeitorias (art. 132 DL 9760/46) e insuscetível de haver usucapião (art. 191, Par. Único da CF). O que mostra não ser possível a identificação da existência de uma posse com *animus domini* dos ocupantes de terrenos de marinha.

Apesar da existência de alguns entendimentos jurisprudenciais no sentido de que os ocupantes de terrenos de marinha são sujeito passivo do IPTU²³, prevalece o entendimento do Supremo Tribunal Federal de que os ocupantes de terrenos da União **não detém a posse exclusiva**, mas apenas a posse desdobrada decorrente do instituto jurídico que lhes outorgou o direito real de uso:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPTU. IMÓVEL DE PROPRIEDADE DA UNIÃO. CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO. POSSE PRECÁRIA. PÓLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, “A”, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. IMPOSSIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO. 1. O Supremo Tribunal Federal, em caso análogo ao presente, o RE nº 451.152, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ de 27.4.07, fixou entendimento no sentido da impossibilidade do detentor da posse precária e desdobrada, decorrente de contrato de concessão de uso, figurar no pólo passivo da obrigação tributária. Precedentes. 2. Impossibilidade de tributação, pela Municipalidade, dos terrenos de propriedade da União, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição. (STF. RE 599417 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 29/09/2009)

Portanto, prevalece o entendimento de que a taxa de ocupação não possui natureza tributária²⁴, bem como, a utilização dos imóveis localizados em terreno de marinha pode ocorrer de duas formas: aforamento e ocupação. Somente haverá possibilidade de incidência de IPTU no primeiro caso, pois no segundo inexistente posse com *animus domini*.

22. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 244/246.

23. TJSC, Apelação Cível nº 2009.002353-1, de Barra Velha, rel. Des. Newton Trisotto, j. 11-08-2009.

24. TRF4, AC 0015478-55.2012.404.9999, Terceira Turma, Relatora Maria Lúcia Luz Leiria, D.E. 19/12/2012.

4.3. Exigência do IPTU no caso de loteamento irregular

Conforme trabalhado acima, a hipótese de incidência do IPTU é o exercício do domínio sobre propriedade imóvel, ou seja, “*ser proprietário de bem imóvel*”. A este respeito, vale destacar que aquele que está na posse com *animus domini* de determinado bem não se excluem da mencionada materialidade.

Eduardo Sabbag leciona que o proprietário é aquele que tem domínio exclusivo do bem, com gozo jurídico, fruição e disposição do bem imóvel. Aquele que detém o domínio útil utiliza um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena, como exemplo, o enfiteuta e o usufrutuário. E, por fim, a posse para fins de IPTU, refere-se ao possuidor que age como titular fosse do domínio útil, em posse caracterizada como *usucapione*²⁵.

Em certas horas se visualiza um aparente problema jurídico em se identificar *a priori* o sujeito passivo, eis que o proprietário não exerce a posse plena/direta. E, paralelamente, existe um exercício de posse, inicialmente irregular, mas que se consumou no tempo.

Nos casos em que a realidade fática é diversa daquela definida na legislação, pois quem exerce efetivamente os direitos de propriedade (usar e gozar) são os posseiros. Diante de tal celeuma, deve-se separar as duas situações: de um lado, a identificação do proprietário na matrícula do imóvel, conforme dispõe o art. 1.245 do Código Civil²⁶; de outro, a identificação de posseiros com *animus domini*.

A título de exemplo, o art. 18 do Código Tributário Municipal de São José dos Pinhais permite que a situação fática seja levada em conta pelos fiscais municipais para fins de lançamento tributário:

Art. 18. *Para efeito de caracterização da unidade imobiliária, poderá ser considerada a situação de fato do bem imóvel abstraindo-se a descrição contida no respectivo título de propriedade.*

Em outras palavras, a Fazenda Pública Municipal não está vinculada de maneira absoluta ao que dispõe na matrícula do imóvel, sendo permitido realizar o lançamento tributário com base em situação fática, desde que identificado, motivadamente, o fato gerador e o sujeito passivo do tributo. No caso da situação fática demonstrar a existência de unidades divididas (terrenos autônomos), ainda que dentro de uma mesma matrícula, é possível, juridicamente, haver lançamentos individualizados.

Em defesa do lançamento individualizado, leciona Aires F. Barreto:

25. Cf. SABBAG, Eduardo de Moraes. *Elementos do Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Editora Premier Máxima, 2007, p. 311/312.

26. Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

A regra é que a incidência não se subordine ao cumprimento de quaisquer exigências legais, regulamentares ou administrativas. Independe, outrossim, da efetiva ocupação do imóvel edificado, exigindo-se, apenas, possua condições de habitabilidade ou de utilização para o exercício de quaisquer atividades²⁷.

Nestas situações considera-se que há um verdadeiro condomínio, ou seja, posse conjunta sem identificação jurídica dos proprietários individuais. Mas, diante de identificação *in loco* (fática), será possível que o Município realize o levantamento dos lotes e proceda o lançamento com base nos imóveis *pro diviso*.

O Tribunal de Justiça do Estado do Paraná já se manifestou acerca de uma situação de loteamento clandestino, onde não haviam lotes individualizados, o que reclama lançamento sem fracionamento:

Não individualizados os lotes de loteamento clandestino, estando a área, portanto, ainda como uma fração única, é inviável pretender-se obter lançamento e cobrança de IPTU em relação a uma fração ideal. (TJPR – 18ª C. Cível – AC 294459-0 – Curitiba – Rel.: Rabello Filho – J. 25.01.2006)

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul já decidiu que, em regra, em caso de loteamento irregular, o proprietário será contribuinte do IPTU, exceto se houver posse *ad usucapionem* (*animus* definitivo):

EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. PROPRIEDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. PRESCRIÇÃO. EXCESSO. 1. O proprietário, enquanto não regularizado o loteamento, responde pelo IPTU, salvo se comprovado que os adquirentes detêm posse 'ad usucapionem'. Hipótese em que esta prova não foi feita. (TJ-RS – Apelação Cível nº 70.004.228.706, 2ª Câmara Cível, relatora Desa. Maria Isabel de Azevedo Souza, julgado em 29/05/2002).

Caso contrário, se a situação fática demonstrar que existem **unidades divididas** (terrenos autônomos), ainda que dentro de uma mesma matrícula, é possível, juridicamente, haver lançamentos individualizados. Por isso, entende-se que a Fazenda Pública Municipal não está vinculada de maneira absoluta ao que dispõe na matrícula do imóvel, sendo permitido realizar o lançamento tributário com base em situação fática, desde que identificado, motivadamente, o fato gerador e o sujeito passivo do tributo.

Inclusive, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu ser desnecessária a prévia inscrição de unidades autônomas no registro de imóveis para a cobrança do IPTU individualizado:

O fisco, verificando a divisão de imóvel preexistente em unidades autônomas, pode proceder às novas inscrições de IPTU, ainda que não haja prévio

27. BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 241.