

A COBRANÇA DE IPTU SOBRE O PATRIMÔNIO DOS ENTES PÚBLICOS

A Experiência no Distrito Federal¹

Indaga-se: *É possível, nos termos da legislação vigente, a cobrança de IPTU sobre a posse de imóveis públicos, ocupados por particulares?*

INTRODUÇÃO

O Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), instituído pelos Municípios e Distrito Federal (DF), e cobrado das pessoas físicas e jurídicas que sejam proprietárias ou possuidoras de um imóvel urbano, é um tributo bastante visível, popular e conhecido da comunidade, por ser tipicamente local. Sua arrecadação, além de ser muito baixa no Brasil, é estável ao longo do tempo. Em 2009, por exemplo, a receita foi estimada em R\$ 14 bilhões, o que equivale a 0,45% do PIB, e 1,3% da carga tributária nacional, correspondendo a R\$ 73,2 por habitante.² Há assim um amplo espaço para o incremento dessa arrecadação tributária.

É cediço que, no Sistema Tributário Brasileiro, as escolhas políticas das bases econômicas de incidência tributária privilegiam o consumo e a renda dos indivíduos, desonerando o capital, o lucro e o patrimônio.³ Essa menor participação na tributação sobre o patrimônio, a exemplo do IPTU, sem dúvida, exprime uma preferência do próprio

¹ Hable, Jose. Publicado na Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, doutrina e jurisprudência selecionada. Belo Horizonte: Editora Forum. Ano 12- nº 69, maio/junho 2014, pp. 71 a 90.

² Iniciativas nacionais e municipais para a remoção de obstáculos ao fortalecimento do IPTU no Brasil. Alexandre Sobreira Cialdini Presidente da ABRASF e Secretário de Finanças de Fortaleza.22/08/2012; Disponível em:
http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=7&ved=0CFwQFjAG&url=http%3A%2F%2Fwww.esdm.com.br%2Farquivo%2Fdownloads%2FConferencia%2FSessao%25202_5-%2520Alexandre%2520Cialdini.pdf&ei=eHovUpOKF4ra8ATP6IC4Bg&usg=AFOjCNGw4t3_IK44VA_Xov02rB6mxFjbU8g&sig2=rZEDpRqNUDJksZm1_pyddA&bvm=bv.51773540,d.dmg. Acesso em: 10 de abr. 2014.

³ FERREIRA, Alexandre Henrique Salema; BARRETO, Suênia Aureliano. Tributação e justiça social. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 15, n. 2643, 26 set. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/17450>>. Acesso em: 21 fev. 2014.

ente tributante arrecadador, ao exigir e cobrar determinados impostos denominados indiretos, que apesar de terem pior qualidade no que se refere à justiça fiscal, são de mais fácil arrecadação, pois demandam menor reação negativa da população, além de possuírem uma produtividade fiscal mais elevada.⁴ Temos como exemplo desses impostos, o ISS e o ICMS, que já vêm embutidos seus valores no próprio preço do serviço ou mercadoria, passando, por vezes, desapercebidos pela grande maioria da população.

Somado a essa preferência, há ainda um baixo aproveitamento do IPTU, como fonte de receita tributária, tendo em vista a grande carência de recursos técnicos e humanos necessários à estrutura administrativa de cobrança, além da majoração de sua base de cálculo depender da aprovação do Poder Legislativo local, o que termina politizando qualquer intenção de aumento.⁵

Com esse panorama, novas fontes de recursos são almejadas pelo ente tributante, e nesse caminhar as atenções se voltam a um setor pouco explorado e ainda não muito aceito pela doutrina e jurisprudência: a cobrança de IPTU sobre a posse de imóveis públicos ocupados por particulares.

No ano de 2005, o Governo do DF, tendo como base legal apenas a posse do imóvel, iniciou o processo de cobrança do IPTU sobre imóveis públicos ocupados irregularmente por pessoas físicas e jurídicas.

Esse fato, naturalmente, demandou inúmeras ações judiciais, em que se contesta a mencionada cobrança do imposto, alegando-se, entre outros, que: a) segundo a Constituição Federal de 1988, o IPTU tem como fato gerador somente a propriedade do imóvel urbano, e não a posse; b) há vedação constitucional para instituir impostos sobre o patrimônio dos entes públicos, com base na imunidade recíproca; c) o

⁴ TEXTO PARA DISCUSSÃO Nº 583. UMA ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA DO BRASIL. Rio de Janeiro, agosto de 1998. Este trabalho foi elaborado conjuntamente pela Diretoria de Pesquisa do IPEA e pela Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/pub/td/td0583.pdf> p. 07. Acesso em 14 jan. 2014.

⁵ AFONSO, Jose Roberto, ARAUJO, Erika Amorim e NOBREGA, Marcos Antonio Rios. **IPTU no Brasil, um diagnóstico abrangente.** FGV projetos, IDP, 4 vol. 2013, p. 20.

mero possuidor (locatário, ocupante ou possuidor a qualquer título) não pode ser contribuinte do IPTU; d) nem toda posse é fato gerador do IPTU, mas somente aquela que conduza à propriedade; e) os imóveis públicos não podem ser adquiridos pela usucapião, não se admitindo assim a posse *ad usucaptionem*; e por fim, f) não há fundamentação legal para a referida cobrança.

Nesse estudo, ir-se-á buscar respostas ao seguinte questionamento: *É possível, nos termos da legislação vigente, a cobrança de IPTU sobre a posse de imóveis públicos, ocupados por particulares?*

2. O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU)

A partir do ordenamento jurídico posto na Constituição Federal de 1988 (CF/88), os entes federativos não podem ainda exigir ou cobrar os impostos de sua competência. Isso porque a CF/88 apenas desenha o perfil dos impostos, denominando-os, e define a competência de cada ente político da federação, para que possam instituir por meio de lei, que em regra, é a lei ordinária.

2.1 A competência tributária para a instituição do IPTU

A competência tributária para instituir impostos é *privativa* de cada ente tributante designado expressamente pela CF/88, e nesse sentido, estabelece:

Art. 156: Compete aos **Municípios** instituir **impostos** sobre:
I – **propriedade predial e territorial urbana**; (grifos não do original)

Por esse dispositivo constitucional, o IPTU é um imposto de competência privativa dos Municípios, e que pode também ser instituído

pela União e pelo DF, tendo em vista a competência cumulativa que possuem, nos termos do art. 147 da CF/88.⁶

E ainda, pelo texto constitucional, verifica-se que a instituição do IPTU é sobre a *propriedade* predial e territorial urbana, ou seja, está a alcançar a propriedade de um bem imóvel urbano. E nesse sentido, há quem queira defender que, tendo em vista o que vem disposto na CF/88, o IPTU só pode ter como fato gerador a propriedade do imóvel urbano.

2.2 O IPTU, seus fatos geradores e contribuintes

Fato gerador, nos termos do art. 114 do Código Tributário Nacional (CTN), “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” Numa definição mais compreensível, fato gerador é uma situação ou “evento previsto em lei, de forma abstrata, mas que, uma vez ocorrido concretamente, faz surgir para uma determinada pessoa a obrigação de pagar o tributo”.⁷ Assim, pelo conceito de fato gerador, em regra, basta uma pessoa adquirir a propriedade de um imóvel urbano para que ocorra o fato gerador do IPTU e surja então a obrigação tributária de pagar o imposto.

Doutrinadores têm defendido a inconstitucionalidade de qualquer legislação que venha fixar como fato gerador do IPTU outra relação jurídica que não a propriedade. Nesse sentido, Leandro Paulsen,⁸ entre outros, entende ser inconstitucional a colocação de contribuinte do IPTU que não seja o proprietário do imóvel e que só se pode tributar a propriedade, sendo incompatíveis com o texto constitucional os que ensejam “a tributação do domínio útil e da posse, bem como a exigência do IPTU dos respectivos titulares.”

⁶ CF/88. “Art. 147. Competem à **União**, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao **Distrito Federal** cabem os impostos municipais.” (grifos não do original)

⁷ KOYAMA, Mário A.F.; WEFFORT, C.C; SESSAR, I. Jr. **Direito Tributário**, 6^a edição, São Paulo: Central de Concursos, 1996, p. 43.

⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 7^a ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, pp. 421 e 763.

Hugo de Brito Machado,⁹ entre outros, afirma que “falando a Constituição em propriedade, naturalmente abrangeu a posse, que nada mais é que um direito inerente à propriedade.”

Relevante registrar que a CF/88, além de definir a competência tributária de cada ente político da federação, expressamente determina o instrumento legal a quem cabe estabelecer a definição dos respectivos fatos geradores dos impostos discriminados na Constituição, nesses termos:

Art. 146. Cabe à **LEI COMPLEMENTAR**:

(...)

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

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

Desse modo, não cabe à CF/88 definir os fatos geradores dos impostos e seus contribuintes, mas sim somente à Lei Complementar (LC). E a LC que está a estabelecer as *normas gerais em matéria de legislação tributária* é o CTN, Lei nº 5.172, de 1966, que, pelo Ato Complementar nº 36, de 1967, foi acolhida pela Carta Magna de 1988,¹⁰ como LC em sentido material.

O CTN, assim, define os respectivos fatos geradores e contribuintes do IPTU, ao dispor:

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

(...)

Art. 34. **CONTRIBUINTE** do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu **POSSUIDOR A QUALQUER TÍTULO**. (grifos não do original)

⁹ MACHADO, H. B. *Curso de Direito Tributário*, Forense, 3.^a Ed., 1985, p. 178.

¹⁰ BRASIL. CF/88. ADCT “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. (...) § 5º - **Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior**, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos § 3º e § 4º.” (grifamos). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 22 mar. 2014.

Tem-se então como fatos geradores do IPTU, segundo o CTN, *a propriedade, o domínio útil ou a posse*, de bens imóveis edificados ou não, localizados na zona urbana do Município, e como contribuintes, *o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título*.

O Supremo Tribunal Federal (STF)¹¹ acolheu o instituto da posse, definido no CTN, como fato gerador do IPTU, não fazendo sentido o entendimento doutrinário de que há vícios de constitucionalidade a colocação da posse como fato gerador e o não-proprietário do imóvel como contribuinte do IPTU, porquanto suas definições são estabelecidas por LC (CTN, arts. 32 e 34), por autorização expressa da própria CF/88.

2.3 A receita arrecadada do IPTU e sua destinação

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, instituída em lei, que comporta, como gênero, cinco espécies, entre as quais, o imposto. Uma das diferenças mais marcantes do imposto com relação às demais espécies de tributos está em sua receita não ser vinculada, segundo estabelece seu próprio conceito, insculpido no art. 16 do CTN.¹² Em outras palavras, o tributo denominado *imposto* tem como fato gerador uma situação que não se conecta a nenhuma atividade específica do Estado dirigida ao contribuinte, isto é, sua receita não pode estar atrelada a uma contraprestação ou despesa específica,¹³ exceto as ressalvadas na própria CF/88.¹⁴ Isso implica afirmar que o governante está livre, nos termos do orçamento público, para utilizar a receita de impostos na promoção do bem comum.

¹¹ STF. RE 253.472/SP, o Min. Marco Aurélio, no seu voto, assim se manifestou: “ora, não se afigura como fato gerador do imposto em comento apenas a propriedade, o que desaguaria na convicção de ser contribuinte de direito, sempre e sempre, o proprietário. Requer-se a existência física do imóvel, mas admissível é que se tome **como fato gerador não só a propriedade, como também o domínio útil ou a POSSE** quando esses fenômenos não estão na titularidade daquele que normalmente os tem, ou seja, o proprietário. (grifos não do original).

¹² CTN, “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

¹³ Podemos citar o exemplo clássico: “A receita do IPVA não pode estar vinculada ou atrelada às despesas com a recuperação das estradas, viadutos, etc.”

¹⁴ CF/88. Art. 167. **São vedados:** (...) IV - a **vinculação de receita de impostos** a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos (...); (grifamos)

Assim, as receitas de impostos são utilizadas para financiar a prestação de serviços públicos gerais, também chamados de universais, postos à disposição da coletividade, a exemplo dos serviços de saúde, educação, segurança pública, infra-estrutura urbana das cidades, praças, estradas, etc, que são usufruídos por todas as pessoas físicas ou jurídicas, independente de ser proprietário de imóvel, ou de ter contribuído para isso.

3. O TERMO POSSE NO ORDENAMENTO JURÍDICO

O CTN, ao tratar dos fatos geradores do IPTU, não define as expressões propriedade, domínio útil e posse; disciplina apenas que cabe essa competência à lei civil, ao dispor em seu art. 32: “como definido na lei civil.” Exige-se assim buscar tais conceituações nos dispositivos do direito privado, mais especificamente no Código Civil (CC). Nesse contexto, *propriedade* é o direito pleno de uso, gozo, fruição e disposição do bem imóvel;¹⁵ *domínio útil* é o direito de uso e gozo sobre a propriedade;¹⁶ e *posse* é o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.¹⁷

Por sua vez, o ordenamento jurídico, disposto no CC de 2002, apresenta vários tipos de posse e sobre o termo posse inserido no CC, o entendimento doutrinário, adotado desde a edição do CC de 1916, tem amparo em duas teorias: a de Friedrich Karl Von Savigny e a de Rudolf Von Ihering.

¹⁵ BRASIL. CC. “Art. 1.228. 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.”

¹⁶ “DOMÍNIO ÚTIL – Situação jurídica, relativa à propriedade, que se gera do desdobramento dos direitos reais sobre a coisa, ficando o foreiro com o domínio útil, pelo que o proprietário conserva o direito de propriedade sobre o bem, mas cabe ao foreiro o direito de uso e gozo pela utilização do mesmo. Do Direito Notarial. Disponível em: <http://dodireitonotarial.blogspot.com.br/2010/05/significados.html>. Acesso em: 25 abr. 2014. Domínio Útil é o domínio do Enfiteuta. A enfiteuse foi abolida pelo CC/2002, no seu art. 2.038, continuando, porém, válidas as que já existiam, até a sua extinção, seguindo o determinado pelo CC de 1916, arts. 678 e ss.

¹⁷ Quanto à aquisição da posse, o art. 1.204 do CC/2002 disciplina que “adquire-se a posse desde o momento em que se torna possível o exercício, em nome próprio, de qualquer dos poderes inerentes à propriedade”.

Savigny formulou a teoria subjetiva da posse, em que defende haver a vontade do possuidor em assenhorar-se da coisa, materializada na teoria da posse *ad usucaptionem* com *animus domini*.¹⁸ Esta teoria está prevista nos arts. 550 e 551 do CC/1916, e hoje no art. 1.238 do CC/2002.

Ihering, por sua vez, desenvolveu a teoria objetiva da posse, que consiste no exercício de fato, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade, sem necessariamente estar presente o elemento subjetivo da vontade de possuir como se dono fosse. Assim, possuidor é aquele que age como tal.

Desse modo, não se pode negar que o CC, tanto o anterior (CC/1916, art. 485), quanto o atual (CC/2002, art. 1.196), adotou também a teoria objetiva da posse proposta por Ihering, que consiste no exercício de fato, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade, sem necessariamente estar presente o elemento subjetivo da vontade de assenhorar-se da coisa (*animus domini*).¹⁹

3.1 A Posse de bens públicos e a usucapião

A Usucapião é o direito relativo à posse de aquisição de um bem móvel ou imóvel, que um cidadão adquire em decorrência do uso deste bem por um determinado tempo estipulado em lei.

Em relação à posse *ad usucaptionem*, os seus requisitos formais estão compreendidos nos elementos necessários e comuns do instituto, que são a *posse*, o *lapso de tempo* e a *sentença judicial*, e os requisitos especiais são o *justo título* e a *boa-fé*. Assim, sem posse não

¹⁸ *Animus domini* é uma expressão latina que significa “a intenção de ser dono ou ânimo de dono”, ou seja, é aquela posse que pode conduzir à propriedade.

¹⁹ FIUZA, César. **Direito Civil: Curso completo**. 6^a ed. rev. atual. e ampl. de acordo com o Código Civil de 2002. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 715. Ao analisar o art. 485 do CC de 1916, o autor descreve: “Mas, afinal, que teoria adota o Código Civil Brasileiro? O art. 485 diz considerar-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes ao domínio, ou propriedade. Vimos que os poderes inerentes à propriedade são os de usar, fruir, dispor e reivindicar. **O exercício de qualquer que seja acarretará posse**. Claro está, pois, que a teoria adotada é a de Jhering, muito mais adequada ao tráfego negocial contemporâneo.”

há a usucapião, precisamente porque ela é a aquisição do domínio pela posse prolongada.²⁰

Na legislação brasileira, a posse pela usucapião está prevista nos arts. 1.238 a 1.244 do CC/2002. E em se tratando de imóveis públicos, no entanto, a CF/88, nos seus arts. 183 e 191,²¹ proíbe sua aquisição pela usucapião, ao dispor:

Art. 183. (...)
§ 3º Os imóveis públicos não serão adquiridos por usucapião.
(...)
Art. 191. (...)
Parágrafo único. Os imóveis públicos não serão adquiridos por usucapião.

Verifica-se, por meio desses dispositivos, que os imóveis públicos não são usucapíveis, isto é, não são adquiridos pela posse, mesmo que prolongada, e assim não se admite a posse *ad usucaptionem* sobre bens públicos.

E nesse caminhar, para quem defende que o fato gerador do IPTU só alcança a posse com “*animus domini*”, ou seja, aquela que conduza à propriedade, a posse de imóveis públicos não poderá então ser fato gerador do IPTU, pois nunca haverá a posse com a intenção de ser dono de imóveis públicos. Doutrinam nesse sentido Martins e Barreto:²²

“quando o Código Tributário Nacional fala em possuidor a qualquer título, entendemos que a expressão volta-se apenas para as situações em que há posse *ad usucaptionem*, vale dizer, posse que pode conduzir à propriedade.”

3.2 A função social da posse

²⁰ DINIZ, Maria Helena. **Código Civil Anotado**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 149.

²¹ BRASIL. CF/88. “Art. 183. Aquele que possuir como sua área urbana de até duzentos e cinqüenta metros quadrados, por cinco anos, ininterruptamente e sem oposição, utilizando-a para sua moradia ou de sua família, adquirir-lhe-á o domínio, desde que não seja proprietário de outro imóvel urbano ou rural. § 1º O título de domínio e a concessão de uso serão conferidos ao homem ou à mulher, ou a ambos, independentemente do estado civil. § 2º Esse direito não será reconhecido ao mesmo possuidor mais de uma vez.” “Art. 191. Aquele que, não sendo proprietário de imóvel rural ou urbano, possua como seu, por cinco anos ininterruptos, sem oposição, área de terra, em zona rural, não superior a cinqüenta hectares, tornando-a produtiva por seu trabalho ou de sua família, tendo nela sua moradia, adquirir-lhe-á a propriedade.”

²² MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, pp. 107/108.

A CF/88 refere-se à propriedade em seu sentido comum, estabelecendo, entre outros, a sua função social (art. 5º XXIII). Aires Fernandino Barreto,²³ no entanto, afirma que a Carta Política ao garantir o direito de propriedade (art. 5º, XXII), prescrever sua função social (art. 5º XXIII), e dizer ainda que a propriedade deve cumprir a função social (arts. 182 e 186), “certamente não deixou de dar proteção à enfiteuse, ao usufruto e à **posse.**” (grifamos)

Marcelo Dias Ferreira,²⁴ por sua vez, tratando da função social da posse afirma que “a combinação sistêmica de duas políticas – uma voltada para a questão tributária, outra para a questão urbana -, reafirma fundamentalmente a **função social da posse.**” Assim, continua o autor que “Sob esta nova perspectiva, também a posse assume uma relação passível de funcionalidade, na medida em que a posse, assim como a propriedade, é **instrumento de produção e circulação de riqueza.**” (grifamos)

Desse modo, da mesma forma que a propriedade, a posse também é um instrumento de produção e circulação de riqueza, em que se exercem alguns dos poderes inerentes à propriedade, não se podendo negar sua função social perante a sociedade.

E assim, a análise da cessação dos vícios, quanto à utilização irregular do imóvel, e a possibilidade de sua convalidação ou não, devem ser feitas à luz da função social da posse, diante de cada caso.²⁵

4. A EXIGIBILIDADE DO IPTU SOBRE IMÓVEIS PÚBLICOS

Grandes discussões pairam sobre o alcance do termo posse para fins de defini-la como fato gerador do IPTU. Muitas são as

²³ BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Cejup, 1997, p. 300.

²⁴ FERREIRA, Marcelo Dias. O IPTU e a informalidade urbana. A tributação da posse em AEIS como ferramenta de regulação do mercado informal de terras. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1955, 7 nov. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11905>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

²⁵ MELO, Marco Aurélio Bezerra de. *Novo CC*. Anotado (arts. 1.196 a 1.510). 2^a Ed. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2006, p. 20.

alegações contrárias e os óbices que se colocam diante da tentativa do ente público de se exigir o IPTU sobre o patrimônio público, que vão desde a previsão constitucional de imunidade sobre o patrimônio público, a posse em si, como fato gerador do imposto, até sua restrição como fato gerador de imposto, apenas àquela que tenha o ânimo de ser dono, entre outros.

Na doutrina e jurisprudência de nossos tribunais, há diversos posicionamentos sobre o alcance do termo posse para fins tributáveis, predominando aquela posse que conduza à propriedade, ou seja, a posse com ânimo de ser dono, segundo a teoria de Savigny.

4.1 A situação fundiária e a natureza mutável do direito

É obrigação da Administração Pública fiscalizar e cuidar, por meio do exercício regular do poder de polícia, dos bens públicos, buscando, sempre que possível, atender à função social da propriedade e posse. Ao deixar o Estado de cumprir com essas obrigações e também de disponibilizar condições mínimas de moradia, muitos imóveis públicos são ocupados de maneira irregular.

A situação fundiária no Brasil tem-se agravado dia após dia, onde por falta de uma política responsável de habitação, cidades inteiras são formadas sobre terras do poder público, não sendo mais possível o seu desfazimento, a exemplo do DF, onde mais de 130 mil pessoas vivem em condomínios irregulares, construídos em terras de propriedade do governo federal, e ocupados por pessoas de todas as classes sociais.²⁶

Relata, nesse sentido, Hélio de Andrade Silva,²⁷ que a ocupação de terra no DF foi, historicamente, sendo modelada de forma irregular por invasões clandestinas, onde o assentamento populacional

²⁶ JORNAL CORREIO BRAZILIENSE, Distrito Federal, Publicação de 14/02/2011.

²⁷ SILVA, Hélio de Andrade. **Os problemas fundiários do Distrito Federal (com adaptações)** Mundo Jurídico, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.mundojuridico.adv.br/Doutrina>>. Acesso em: 10 jun. 2013.

sempre foi um dos grandes problemas enfrentados pelos seus sucessivos governos.

No ano de 2005, porém, o Governo do DF, tendo como base legal apenas a posse do imóvel, iniciou o processo de cobrança do IPTU sobre imóveis públicos ocupados irregularmente por pessoas físicas e jurídicas. Inúmeras ações judiciais foram postuladas, tendo como fundamento maior a falta de amparo legal no sistema jurídico pátrio.

Antônio Maria Iserhard²⁸ expõe que “os sistemas jurídicos não são perfeitos, completos e acabados, o que está em conformidade com a natureza mutável e instável da naturalidade do problema do direito, por ele concebido.”

É cediço que o homem e o direito se influenciam mutuamente. Como o direito não é estático, fechado, mas sim algo dinâmico, mutável, que se adapta às realidades ditadas pelos fatos sociais, deve ele permanentemente adequar-se às demandas sociais e com isso sofrer suas adaptações, não podendo persistir o conceito estático de um direito pronto, produzido segundo parâmetros históricos, e doutrinários, por vezes, já ultrapassados.

O direito, ora posto e vigente, no mínimo, não mais se adapta à realidade ditada pelo fato social presente. Desse modo, quando se vai tratar do tema “a posse de bem público como fato gerador do IPTU” há de se utilizar uma interpretação sistemática, pois a norma não pode ser vista de forma isolada, mas sim relacionada a outras normas pertinentes ao mesmo objeto, bem como a princípios e demais elementos que venham a fortalecer a interpretação de modo integrado, e não isolado.²⁹

Desse modo, na interpretação e aplicação da norma que trata sobre a tributação sobre a posse de imóveis públicos deve-se levar em consideração fatores, que busquem responder às seguintes questões:

²⁸ ISERHARD, Antônio Maria. Os sistemas jurídicos na visão pontesiana. Revista Direitos Culturais. Num. 3-2007, Dezembro 2007, págs. 33-48. Disponível em: <http://br.vlex.com/vid/sistemas-juridicos-vis-pontesiana-213306549>. Acesso em: 12 jun. 2013.

²⁹ CARLOS MAXIMILIANO. In Hermenêutica e Aplicação do Direito, 9 ed. Forense, RJ, 1979, pp. 9/10.

1) qual a abrangência e extensão da imunidade recíproca sobre o patrimônio público?; 2) qual o alcance do termo posse como fato gerador do IPTU?; 3) qual a destinação dada à receita do IPTU?; 4) por que limitar a posse tributável somente àquela que possa conduzir à propriedade, isto é, com ânimo de ser dono?; 5) se exigir IPTU apenas do possuidor com ânimo de ser proprietário, não se está desrespeitando ao princípio constitucional da igualdade tributária?; 6) quem deve pagar IPTU e qual o amparo legal para a cobrança de IPTU sobre a posse de bens públicos?

4.2 a imunidade recíproca sobre o patrimônio público

No que se refere à imunidade reciproca, dispõe a CF/88:

Art. 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é **vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir **impostos** sobre:

a) **patrimônio**, renda ou serviços, **uns dos outros**; (grifos não do original)

Esse excerto constitucional está a proibir a instituição de *impostos* sobre o *patrimônio* das pessoas jurídicas de Direito Público. É consequência direta da forma federativa de Estado brasileiro, evitando que se tributem mutuamente.

A imunidade recíproca é aplicada aos entes políticos e por extensão, às autarquias e fundações, desde que o patrimônio esteja vinculado às suas *finalidades essenciais*, nos termos do § 2º, do art. 150, da CF/88.³⁰ Desse modo, está implícito que somente será agraciado por essa exclusão tributária constitucional o patrimônio público que esteja sendo utilizado ou vinculado àquelas atividades descritas como essenciais, direcionadas ao interesse da coletividade.³¹

³⁰ BRASIL. CF/88. “Art. 150. § 2º - A vedação do inciso VI, “a”, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, **vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.**” (grifamos).

³¹ HABLE, Jose. Terceiro Setor e Tributação 2, Tema: “Imunidade Tributária das Instituições de Educação, a Aplicação Integral, no País, de Seus Recursos na Manutenção de Suas Finalidades

E é nesse sentido que a própria CF/88, em seu art. 150, § 3º,³² estabelece que a imunidade recíproca não se aplica ao patrimônio público relacionado com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, vez que são regidas pelas normas do Direito Privado.

Em outras palavras, o patrimônio público deve ser utilizado no desempenho de atividade determinada pela Constituição, que é, sobremaneira, voltado ao interesse público, ou seja, de toda a sociedade. Qualquer desvio dessa finalidade deverá, por determinação constitucional, ter um tratamento tributário isonômico com o patrimônio privado.

Na mesma situação estão os imóveis públicos cedidos “a qualquer título” a particulares, por meio de concessões de direito real de uso, locação, etc. em que se deve verificar, prioritariamente, a destinação dada a eles, para fins de análise da imunidade recíproca.

Desse modo, quando o imóvel público está sendo utilizado regular (concessão, permissão, locação, etc) ou irregularmente (ocupação, invasão, etc) por particulares, não está ele sendo empregado na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente público. Portanto, não há se falar em imunidade tributária recíproca em favor, nem do ente público proprietário do imóvel, e muito menos do ocupante a qualquer título que está a utilizar o referido imóvel público.

Doutrina, nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins,³³ ao afirmar:

Não há, pois, a meu ver, imunidade, a favor de bens da União, quando não seja ela a possuidora direta, no que concerne ao IPTU, nada obstante, - reitero mais uma vez - a jurisprudência e doutrina em contrário. (grifos não do original)

Essenciais”, sob a coordenação de José Eduardo Sabo Paes. Brasília: Editora Fortium, ano 2008, pp. 83/84.

³² BRASIL. CF/88. “Art. 150, (...) § 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior **não se aplicam ao patrimônio**, à renda e aos serviços, relacionados com **exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados**, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.” (grifos não do original)

³³. Revista do Ministério Público, n. 19, jan/jun 2004. *in* Incidência do IPTU sobre bens da União em posse de entidades não imunes. Rio de Janeiro: Ministério Público, p. 183/4.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no RE 434.251,³⁴ está enfrentando dois temas muito polêmicos no campo do IPTU. O caso envolve a cobrança de IPTU sobre imóvel de propriedade da União, cujo uso foi cedido a um particular por meio da concessão real de uso, em que se discutirá a imunidade recíproca e o possuidor a qualquer título como sujeito passivo do IPTU.

4.3 o princípio da igualdade tributária

A CF/88 estabelece, em seu art. 5º, o princípio constitucional de igualdade jurídica, ao disciplinar que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza,” tendo como consequência direta deste o princípio da isonomia, conhecido também como princípio da igualdade tributária, nos termos de seu art. 150:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
II - **instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, (...) (grifamos)**

Esse princípio determina que não se pode instituir e cobrar tributos de forma desigual entre contribuintes que se encontrem em condições de igualdade jurídica.

O possuidor de bem público, quando adquire ou compra o imóvel, diga-se muito comum no DF, tem consciência de sua irregularidade, e devido a essa situação consegue adquiri-lo com valor abaixo de mercado. Não bastasse isso, há ainda outra compensação, o não recolhimento do IPTU, sob a alegação de que nunca vai ser dono do imóvel.

Denota-se nesse fato uma ofensa direta a vários princípios constitucionais, em especial o da isonomia, e o “da capacidade contributiva que outra coisa não é senão mero desdobramento do princípio da isonomia tributária que proíbe o *discrimen*, entre os iguais,

³⁴ BRASIL. STF. RE 434251 - RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno. Pedido de vistas da Min. Carmen Lucia em 26/08/2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 20 maio 2014.

de um lado, e impõe o dever de distinguir os desiguais, de outro lado,”³⁵ pois todo aquele que pratica o fato gerador *deverá ser tributado igualmente, sem qualquer tipo de distinção*, exceto os casos previstos na norma legal.³⁶

Relevante salientar que todas as pessoas, proprietárias ou ocupantes (regulares ou não) de imóveis urbanos, estão a usufruir de serviços públicos, financiados com receitas de impostos, entre elas, a do IPTU. E desse modo, exigindo-se o IPTU apenas dos proprietários ou possuidores que tenham o ânimo de ser donos, está-se a dar um tratamento tributário desigual, em evidente violação ao princípio constitucional da igualdade tributária, o que gera uma situação injusta e discriminatória entre contribuintes que se encontram em situação equivalente.

4.4 A tributação do IPTU sobre a posse a qualquer título

Grande parte da doutrina e jurisprudência de nossos tribunais tem defendido que nem toda posse é tributável, limitando àquela que conduza à propriedade, ou seja, a posse com ânimo de ser dono.

Nesse sentido, Marcelo Dias Ferreira³⁷ doutrina que: “o certo é que é condição *sine qua non* para a contribuição para o IPTU, que o possuidor tenha o incensado *animus domini*. (...) “Portanto, a posse prevista na lei, como tributável, é a de pessoa que já é ou pode vir a ser proprietária do imóvel.”

Na jurisprudência do TJDFT, há julgados divergentes. Contudo, alguns afirmam que “a jurisprudência desta Egrégia Corte de Justiça firmou entendimento no sentido de que não há posse sobre

³⁵ HARADA, Kiyoshi. IPTU: o sentido da palavra “propriedade” empregada pela Constituição Federal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3192, 28 mar. 2012 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/21376>>. Acesso em: 14 jun. 2013.

³⁶ FERREIRA, Marcelo Dias. O IPTU e a informalidade urbana. A tributação da posse em AEIS como ferramenta de regulação do mercado informal de terras. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1955, 7 nov. 2008 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11905>>. Acesso em: 18 jun. 2013.

³⁷ FERREIRA, Marcelo Dias. O IPTU e a informalidade urbana. A tributação da posse em AEIS como ferramenta de regulação do mercado informal de terras. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1955, 7 nov. 2008 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11905>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

terras públicas, caracterizando mera tolerância do Poder Público à sua ocupação, cuja natureza é sempre precária.”³⁸

No mesmo entender, o STJ³⁹ proferiu diversos julgados entendendo que “só é contribuinte do IPTU quem tenha o *animus domini*, que pode ser expresso pelo exercício da posse ou do próprio domínio.”

E como consequência direta dessa assertiva, a cobrança de IPTU sobre a posse de bens públicos não seria devida, pois a ocupação está em imóvel público, onde não se admite a posse *ad usucaptionem*.

Mas *por que limitar a posse tributável somente àquela que possa conduzir à propriedade, isto é, com o ânimo de ser dono?*

Uma das justificativas para se defender que somente a posse com o ânimo de ser dono pode ser tributável estaria no fato de que a receita do IPTU está sendo revertida na melhoria ou em benefício do próprio imóvel, e assim essa obrigação seria apenas do seu proprietário. É o que se denota, muita das vezes, no comportamento do posseiro que ao ser compelido a pagar o IPTU do imóvel que tem a posse, o faz imaginando que estará com isso adquirindo a propriedade do imóvel ou consolidando-a.

Essas premissas, no entanto, não são verdadeiras, porquanto o pagamento, assim como a destinação da receita de impostos, a exemplo do IPTU, não têm qualquer vinculação com o imóvel em si ou sua despesa, não havendo assim nenhuma relação da posse tributável com a propriedade do imóvel, ou com a intenção de ser dono.

Interessante colocar que o entendimento de que somente a posse que conduza à propriedade é tributável advém de uma construção doutrinária, restritiva/limitativa, que condiciona e vincula a posse,

³⁸ BRASIL. TJDF: 2005 01 1 105280-9 QUINTA TURMA CÍVEL. APC/RMO – APELAÇÃO CÍVEL – REMESSA EX OFFÍCIO. Acesso em: 10 jun. 2013

³⁹ BRASIL. STJ, REsp. 681.406\RJ, 1ª Turma, Rel. min. José Delgado, julgado em 06.12.2004, DJ 28.02.2005, p. 252). 2ª Turma, AgRg no REsp 1198430\SP, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 23/11/2010, DJe 01/12/2010 “1. (...), não dá à primeira a condição de contribuinte do IPTU, visto que não exerce a posse do referido imóvel com *animus domini*. Precedentes. 2. (...). No mesmo sentido: STJ, 2ª Turma, AgRg no Ag 1335959\SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 18/11/2010, DJe 04/02/2011; STJ, 1ª Turma, AgRg no REsp 1205250\RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 26/10/2010, DJe 16/11/2010, entre outros.

como fato gerador do IPTU, à possibilidade de ser proprietário do imóvel.

Ressalte-se, inicialmente, que não é isso o que estabelece a LC que tem a competência para definir os fatos geradores e os contribuintes do IPTU. Nesse caminhar, o CTN é cristalino ao estabelecer no seu art. 32, que o fato gerador do IPTU é a posse em si de bem imóvel e no art. 34, que o seu contribuinte é, entre outros, o *possuidor a qualquer título*.

Em outras palavra, a norma complementar regente não faz qualquer limitação ou restrição ao tipo de posse, para fins de fato gerador do imposto, e nem ao seu possuidor, como contribuinte. Assim, pela norma legal, toda e qualquer posse pode ser utilizada como fato gerador do IPTU, e não apenas aquela com o ânimo de ser dono, limitação essa, frise-se, advinda de uma construção apenas doutrinária.

Pode-se, como exceção, excluir de fato gerador do IPTU, aquela posse de imóvel onde já exista, por lei, a eleição do sujeito passivo (contribuinte ou responsável). É o caso, por exemplo, da posse direta do inquilino na locação de bem particular, em que a lei expressamente elege apenas o proprietário como contribuinte do IPTU, não podendo convenções particulares modificar a definição legal do sujeito passivo, para fins de responsabilizar outrem pelo pagamento de tributo,⁴⁰ no caso o inquilino.

Com já afirmado no item 3 desse trabalho, o Código Civil, tanto o anterior quanto o atual, adotou também a teoria da posse proposta por Ihering, em que existe a posse com o exercício de fato de algum dos poderes inerentes à propriedade, sem necessariamente estar presente o elemento subjetivo da vontade de assenhorar-se da coisa (*animus domini*). É o caso da posse de bem público, onde o ocupante está exercitando de fato e plenamente alguns dos poderes inerentes à propriedade, quais sejam de usar, dispor e fruir da coisa, sem o *animus domini*.

⁴⁰ CTN, “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.”

No DF, por exemplo, os ocupantes de terras públicas, a exemplo da área administrativa de Vicente Pires e dos condomínios residenciais irregulares, estão de fato usufruindo do exercício pleno de todos os poderes inerentes à propriedade, quais sejam, o de usar e fruir do imóvel, inclusive, dispondo desses direitos, ao serem alienados a terceiros, o que, em verdade, ocorrem com bastante frequência.

Na doutrina, Aliomar Baleeiro⁴¹ já há muito comungava o entendimento sobre a possibilidade dos posseiros serem contribuintes do IPTU em terras públicas, ao afirmar:

Nos vários casos de posse de terras públicas, ou mesmo de particulares, **o possuidor efetivo poderá ser alvo do imposto. Posse a ‘qualquer título’ - diz o CTN**, assegurando opções ao legislador competente para decretar o tributo. (grifou-se)

Do mesmo modo, Ives Gandra da Silva Martins,⁴² revendo seu posicionamento anterior, doutrina:

O fato de jamais o artigo 34 ter sido inquinado de inconstitucional, sem redução de texto, para efeitos de **bens públicos**, levou-me a reconsideração de minha inteligência pretérita.

O que dá a característica de bem tributável é **a detenção tanto em virtude da propriedade, como da efetiva posse direta, a qualquer dos títulos (domínio útil ou posse)**.

(…)

É de se lembrar que o IPTU, por ser um imposto real, que não leva em conta a capacidade contributiva ou econômica do detentor – e esta é a jurisprudência do STF -, é exigível daqueles que possam **deter** o domínio útil ou a posse, a qualquer título, de imóvel pertencente a pessoa de direito público. (grifos não do original)

Dessa forma, não se pode admitir o simplório e estático entendimento doutrinário e jurisprudencial de que a única posse tributável é aquela com o ânimo de ser dono. Ou seja, fundamento legal para essa cobrança existe. O que pode não haver é unanimidade no entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a matéria.

4.5 A Responsabilidade tributária pelo pagamento do IPTU

⁴¹ BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 10 ed, Forense, 1981, p. 151.

⁴² Revista do Ministério Público, n. 19, jan/jun 2004. *in* Incidência do IPTU sobre bens da União em posse de entidades não imunes. Rio de Janeiro: Ministério Público, pp. 183/184.

Aos que ainda relutam na aceitação de que qualquer tipo de posse pode ser fato gerador do IPTU, mesmo diante de expressa disposição legal autorizando-a, há um outro fundamento legal que fere de morte essa não aceitação pela cobrança de IPTU sobre a posse de patrimônio público: a *responsabilidade tributária*.

É cediço que os sujeitos de deveres jurídicos, que formam a relação jurídico-tributária, são o sujeito ativo - o Estado, e o sujeito passivo, que "é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo."⁴³ Por sua vez, o sujeito passivo pode ser tanto o *contribuinte*, que é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador,⁴⁴ como o *responsável*, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de *disposição expressa de lei*.⁴⁵

Em algumas situações, assim, a lei poderá determinar quem será o responsável tributário pelo pagamento da obrigação tributária. É o que ocorre na legislação tributária do DF. O Decreto-lei distrital nº 82/66⁴⁶ disciplina no *caput* do art. 5º,⁴⁷ quem é o contribuinte do IPTU, e estabelece ainda:

Art. 5º - (...)
Parágrafo Único - **RESPONDEM, SOLIDARIAMENTE, pelo pagamento do imposto** o titular do domínio pleno ou útil, o **justo possuidor**, o titular do direito do usufruto ou uso, os promitentes compradores imitidos na posse, os cessionários, **os POSSEIROS**, os comodatários e os **OCUPANTES a qualquer título do imóvel, AINDA QUE PERTENCENTES À UNIÃO, AOS ESTADOS, AOS MUNICÍPIOS,**

⁴³ BRASIL. CTN, art. 121.

⁴⁴ BRASIL. CTN. Art. 121, parágrafo único, I.

⁴⁵ BRASIL. CTN. Art. 121, parágrafo único, II. É o que vem dispondo o art. 128 do CTN: "Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação." (grifos não do original)

⁴⁶ No mesmo sentido, dispõe o Decreto nº 28.445, de 20 de novembro de 2007, que consolida a legislação que institui e regulamenta o IPTU no DF: Art. 3º. (...) § 3º **RESPONDEM SOLIDARIAMENTE** pelo pagamento do imposto o titular do domínio útil, o justo possuidor, o titular do direito de usufruto ou uso, os promitentes compradores imitidos na posse, os cessionários, os **POSSEIROS**, os comodatários e os **OCUPANTES A QUALQUER TÍTULO** do imóvel. § 4º O possuidor direto é o responsável no caso especificado no art. 12-A. (...) Art. 12-A O imóvel ou a fração do imóvel cujo **proprietário ou possuidor seja beneficiário de imunidade ou isenção do IPTU** estará sujeito à inscrição autônoma no Cadastro Imobiliário Fiscal quando nele houver **atividade econômica**, desde que não explorada diretamente pelos beneficiários da imunidade ou isenção, sendo o seu possuidor direto o responsável pelo referido **imposto**. (grifos não do original)

⁴⁷ Decreto-lei nº 82/66. "Art. 5º - **Contribuinte** do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu **possuidor a qualquer título**." (grifou-se)

AO DISTRITO FEDERAL ou a qualquer pessoa isenta do imposto ou a ele imune. (grifos não do original)

Por esse dispositivo legal, não há dúvidas que os *posseiros* e os *ocupantes a qualquer título do imóvel* são responsáveis solidários pelo pagamento do IPTU, ainda que os imóveis pertençam à União, aos Estados, aos Municípios, ao Distrito Federal ou a qualquer pessoa isenta do imposto ou a ele imune.

Há responsabilidade solidária quando há mais de um sujeito passivo responsável pela obrigação tributária, e nos termos do parágrafo único do art. 124 do CTN,⁴⁸ a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem, isto é, não há escolha ou ordem de quem irá cumprir primeiro a obrigação, podendo-se assim exigir o pagamento do IPTU diretamente do posseiro ou ocupante.

Desse modo, caso se entenda que o *possuidor a qualquer título* não pode ser contribuinte do IPTU, não há como negar que a lei atribui a ele, de modo expresso, a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto, não podendo se furtar de pagar o IPTU.

Sendo assim, se o imóvel público estiver ocupado por particular, e desviado de sua finalidade essencial, o contribuinte do imposto continua sendo o ente público, proprietário do bem imóvel. Porém, o *posseiro ou ocupante a qualquer título* do imóvel público será o responsável tributário pelo pagamento do IPTU, por expressa disposição de lei, não podendo os entes tributantes, no caso, os municípios e o DF, ficarem sem receber as receitas desse imposto, sob a alegação de que não há a incidência tributária sobre determinada posse, por invocação da imunidade recíproca ou da posse sem o ânimo de ser dono.

E ainda, no caso de estar alocado o imóvel público, nos termos da Lei nº 8.245, de 1991,⁴⁹ o locador é o responsável pelo pagamento

⁴⁸ CTN. “Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

⁴⁹ BRASIL. Lei 8.245, de 18 de outubro de 1991, Dispõe sobre as **locações dos imóveis urbanos** e os procedimentos a elas pertinentes. “Art. 1º A locação de imóvel urbano regula - se pelo disposto nesta lei: Parágrafo único. Continuam regulados pelo Código Civil e pelas leis especiais: a) **as locações:** 1. de imóveis de propriedade da União, dos Estados e dos Municípios, de suas autarquias e fundações públicas; (...) b) **o arrendamento mercantil**, em qualquer de suas modalidades. (...) Art. 22. **O locador**

dos impostos, independentemente de ser ente público ou não, deverá responder pelo recolhimento o imposto devido, por expressa disposição legal.

CONCLUSÃO

O IPTU é um imposto municipal e distrital, cobrado das pessoas físicas e jurídicas, proprietárias ou possuidoras de um imóvel urbano. Sua arrecadação, por ser baixa e estável ao longo do tempo, instiga a descoberta de novas fontes de recursos, o que está a desviar as atenções para um setor pouco explorado e ainda não muito aceito pela doutrina e jurisprudência, que é a cobrança de IPTU sobre a posse de imóveis públicos ocupados por particulares.

No ano de 2005, o Governo do DF, tendo como base legal apenas a posse do imóvel, iniciou o processo de cobrança do IPTU sobre imóveis públicos ocupados irregularmente por pessoas físicas e jurídicas, o que demandou inúmeras ações judiciais, contra sua cobrança, alegando, entre outros, que nem toda posse pode ser tributável, mas somente aquela com a intenção de ser dono.

Porém, conforme demonstrado nesse trabalho, é possível, nos termos da legislação vigente, a cobrança de IPTU sobre a posse de imóveis públicos, ocupados por particulares, porquanto:

1. A imunidade recíproca só pode ser invocada pelos entes políticos e por extensão, às autarquias e fundações, desde que o seu patrimônio esteja vinculado às suas *finalidades essenciais* no interesse público, ou seja, tenha destinação pública. Qualquer desvio dessa finalidade deverá, por determinação constitucional, ter um tratamento tributário isonômico com o patrimônio privado.

é obrigado a: (...) VIII - pagar os impostos e taxas, e ainda o prêmio de seguro complementar contra fogo, que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel, salvo disposição expressa em contrário no contrato; (grifos não do original)

Desse modo, quando o imóvel público está sendo utilizado regular (concessão, permissão, locação, etc) ou irregularmente (ocupação, invasão, etc) por particulares, não está ele sendo empregado na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente público, não se podendo aplicar a imunidade tributária recíproca em favor, nem do ente público proprietário do imóvel, e muito menos do ocupante a qualquer título que está a utilizar o referido imóvel público.

2. Não cabe à CF/88 definir os fatos geradores dos impostos e seus contribuintes, e sim à LC. E a LC que estabelece as *normas gerais em matéria de legislação tributária* é o CTN, que dispõe, em seu art. 32 e 34, como fato gerador do IPTU a posse em si do bem imóvel e o contribuinte, o possuidor a qualquer título do imóvel, entre outros, não fazendo qualquer limitação ou restrição quanto ao seu alcance.

3. As receitas de impostos, que não podem estar vinculadas a qualquer contraprestação ou despesa, exceto as ressalvadas na própria CF/88, são utilizadas para financiar a prestação de serviços públicos gerais, postos à disposição da coletividade e usufruídos por todas as pessoas físicas ou jurídicas, independente de ser proprietário de imóvel, ou de ter contribuído para isso. Desse modo, o pagamento, assim como a destinação da receita de impostos, a exemplo do IPTU, não têm qualquer vinculação com o imóvel em si ou sua despesa, não havendo assim nenhuma relação da posse tributável com a propriedade do imóvel, ou com a intenção de ser dono.

4. Todo aquele que pratica o fato gerador deverá ser tributado igualmente, sem qualquer tipo de distinção. Como as receitas de impostos são utilizadas para financiar a prestação de serviços públicos gerais, todas as pessoas, proprietárias ou ocupantes (regulares ou não) de imóveis urbanos, estão a usufruir de serviços públicos. Exigindo-se o IPTU apenas dos proprietários ou possuidores que tenham o ânimo de ser donos, está-se a dar um tratamento tributário desigual, em evidente violação ao princípio constitucional da igualdade tributária, o que gera uma situação injusta e discriminatória entre contribuintes que se encontram em situação equivalente.

5. Esse entendimento de que somente é tributável a posse que conduza à propriedade advém de uma construção doutrinária, restritiva/limitativa, que condiciona e vincula a posse à possibilidade de ser proprietário do imóvel. A norma complementar, o CTN, não faz qualquer limitação ou restrição quanto ao tipo de posse, para fins de fato gerador do imposto, e nem ao seu possuidor, como contribuinte. Assim, pela norma legal, toda e qualquer posse pode ser utilizada como fato gerador do IPTU, e não apenas aquela com o ânimo de ser dono.

O próprio Código Civil adotou também a teoria subjetiva da posse, proposta por Ihering, em que há *posse*, sem necessariamente estar presente o elemento subjetivo da vontade de assenhorar-se da coisa, isto é, sem o *animus domini*.

6. São sujeitos passivos da relação tributária tanto o *contribuinte*, como o *responsável*. A lei é que determina quem será o responsável tributário pelo pagamento da obrigação tributária. E o Decreto-lei distrital nº 82/66 determina que os *posseiros*, e os *ocupantes a qualquer título* do imóvel respondem, solidariamente, pelo pagamento do IPTU, ainda que os imóveis pertençam à União, aos Estados, aos Municípios, ao Distrito Federal ou a qualquer pessoa isenta do imposto ou a ele imune.

Assim, caso não se considere o *possuidor a qualquer título* contribuinte do IPTU, não há como negar que a lei atribui a eles, de modo expresso, a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto, não podendo se furtar de pagar o IPTU.

Desse modo, se o imóvel público estiver ocupado por particular, e desviado de sua finalidade essencial, o contribuinte do imposto continua sendo o ente público, proprietário do bem imóvel. Porém, o *posseiro ou ocupante a qualquer título* do imóvel público será o responsável tributário pelo pagamento do IPTU, por expressa disposição de lei, não podendo os entes tributantes, no caso, os municípios e o DF, ficarem sem receber as receitas desse imposto, sob a alegação de que não há a incidência tributária sobre determinada posse, por invocação da imunidade recíproca ou da posse sem o ânimo de ser dono.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFIAS

AFONSO, Jose Roberto, ARAUJO, Erika Amorim e NOBREGA, Marcos Antonio Rios. **IPTU no Brasil, um diagnóstico abrangente.** FGV projetos, IDP, 4 vol. 2013.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 10 ed, Forense, 1981.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Cejup, 1997.

CARLOS MAXIMILIANO. **In Hermenêutica e Aplicação do Direito**, 9 ed. Forense, RJ, 1979.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil Anotado**. 12^a ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FIUZA, César. **Direito Civil: Curso completo**. 6^a ed. rev. atual. e ampl. de acordo com o Código Civil de 2002. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

HABLE, Jose. **Terceiro Setor e Tributação 2**, Tema: “Imunidade Tributária das Instituições de Educação, a Aplicação Integral, no País, de Seus Recursos na Manutenção de Suas Finalidades Essenciais”, sob a coordenação de José Eduardo Sabo Paes. Brasília: Editora Fortium, ano 2008.

KOYAMA, Mário A.F.; WEFFORT, C.C; SESSAR, I. Jr. **Direito Tributário**, 6^a edição, São Paulo: Central de Concursos, 1996.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**, Forense, 3.^a Ed., 1985.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

MELO, Marco Aurélio Bezerra de. **Novo CC. Anotado** (arts. 1.196 a 1.510). 2^a Ed. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2006.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 7^a ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFIAS ELETRÔNICAS E REVISTAS

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br>

BRASIL. **Lei nº 3.071**, de 01/01/1916. **Código Civil**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br>.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25/10/1966. **Código Tributário Nacional**.
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

BRASIL. Lei 8.245, de 18 de outubro de 1991. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br>.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10/1/2002. **Código Civil**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br>.

BRASIL. STF. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>.

BRASIL. STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>.

BRASIL. TJDFT. Disponível em: <http://www.tjdft.jus.br..>

CIALDINI. Alexandre Sobreira **Iniciativas nacionais e municipais para a remoção de obstáculos ao fortalecimento do IPTU no Brasil**.
Alexandre Sobreira Cialdini é Presidente da ABRASF e Secretário de Finanças de Fortaleza. 22/08/2012. Disponível em:
http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=7&ved=0CFwQFjAG&url=http%3A%2F%2Fwww.esdm.com.br%2Farquivo%2Fdownloads%2FConferencia%2FSessao%25202_5-%2520Alexandre%2520Cialdini.pdf&ei=eHovUpOKF4ra8ATP6IC4Bg&usg=AFQjCNGw4t3_1K44VAXov02rB6mxFjbU8g&sig2=rZEDpRqNUDJksZm1_pyddA&bvm=bv.51773540,d.dmg

Do Direito Notarial. Disponível em:
<http://dodireitonotarial.blogspot.com.br/2010/05/significados.html>. Acesso em: 25 abr. 2014.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema; BARRETO, Suênia Aureliano. Tributação e justiça social. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2643, 26 set. 2010. Disponível em:
<<http://jus.com.br/revista/texto/17450>>

FERREIRA, Marcelo Dias. O IPTU e a informalidade urbana. A tributação da posse em AEIS como ferramenta de regulação do mercado informal de terras. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1955, 7 nov. 2008. Disponível em:
<<http://jus.com.br/revista/texto/11905>>. Acesso em: 13 jun. 2013.

ISERHARD, Antônio Maria. **Os sistemas jurídicos na visão pontesiana. Revista Direitos Culturais**. Num. 3-2007, Dezembro 2007, págs. 33-48. Disponível em:

<http://br.vlex.com/vid/sistemas-juridicos-vis-pontesiana-213306549>

JORNAL CORREIO BRAZILIENSE, Distrito Federal, Publicação de 14/02/2011.

Revista do Ministério Público, n. 19, jan/jun 2004. *in Incidência do IPTU sobre bens da União em posse de entidades não imunes.* Rio de Janeiro: Ministério Público, p. 183/4.

SILVA, Hélio de Andrade. **Os problemas fundiários do Distrito Federal (com adaptações)** Mundo Jurídico, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.mundojuridico.adv.br/Doutrina.>>.

TEXTO PARA DISCUSSÃO N° 583. **UMA ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA DO BRASIL.** Rio de Janeiro, agosto de 1998. Este trabalho foi elaborado conjuntamente pela Diretoria de Pesquisa do IPEA e pela Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/td0583.pdf>