

PEDRO PAULO ROCHA SANTANA

**A EXECUÇÃO FISCAL DE IMÓVEL INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA POR  
INADIMPLÊNCIA DO IPTU: Da Responsabilidade Tributária por Transferência  
Decorrente de Arrematação Em Hasta Pública**

Ji-Paraná  
2019

PEDRO PAULO ROCHA SANTANA

**A EXECUÇÃO FISCAL DE IMÓVEL INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA POR  
INADIMPLÊNCIA DO IPTU: Da Responsabilidade Tributária por Transferência  
Decorrente de Arrematação Em Hasta Pública**

Artigo científico apresentado no Curso de Direito do Centro Universitário São Lucas – Ji-Paraná, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Francis Hency Oliveira Almeida de Lucena.

S232e

Santana, Pedro Paulo Rocha

A Execução fiscal de imóvel inscrito em dívida ativa por inadimplência do IPTU: da responsabilidade tributária por transferência decorrente de arrematação em hasta pública / Pedro Paulo Rocha Santana. Ji-Paraná: Centro Universitário São Lucas, 2019.

30 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Centro Universitário São Lucas, Curso de Direito, Ji-Paraná, 2019.

Orientador: Prof. Francis Hency Oliveira Almeida de Lucena

1. Imposto predial territorial urbano. 2. Responsabilidade tributária. 3. Expropriação. 4. Hasta pública. 5. Aquisição originária. I. Lucena, Francis Hency Oliveira Almeida de. II. A Execução fiscal de imóvel inscrito em dívida ativa por inadimplência do IPTU: da responsabilidade tributária por transferência decorrente de arrematação em hasta pública. IV. Centro Universitário São Lucas

CDU 347.952:336.22

Ficha catalográfica elaborada pelo bibliotecário José Fernando S Magalhães  
CRB 11/1091

PEDRO PAULO ROCHA SANTANA

**A EXECUÇÃO FISCAL DE IMÓVEL INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA POR  
INADIMPLÊNCIA DO IPTU: Da Responsabilidade Tributária por Transferência  
Decorrente de Arrematação Em Hasta Pública**

Artigo científico apresentado à Banca Examinadora do Centro Universitário São Lucas, como requisito de aprovação para a obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Francis Hency Oliveira Almeida de Lucena.

Ji-Paraná, 12 de junho de 2019.

Resultado:

\_\_\_\_\_  
BANCA EXAMINADORA

Resultado: \_\_\_\_\_

---

_____ Titulação e Nome	Centro Universitário São Lucas – Ji-Paraná
_____ Titulação e Nome	Centro Universitário São Lucas – Ji-Paraná
_____ Titulação e Nome	Centro Universitário São Lucas – Ji-Paraná

# A EXECUÇÃO FISCAL DE IMÓVEL INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA POR INADIMPLÊNCIA DO IPTU: Da Responsabilidade Tributária por Transferência Decorrente de Arrematação Em Hasta Pública<sup>1</sup>

Pedro Paulo Rocha Santana<sup>2</sup>

Francis Hency Oliveira Almeida De Lucena<sup>3</sup>

**RESUMO:** A responsabilidade tributária pelos créditos decorrentes de fatos geradores anteriores à expropriação de imóvel por praça pública (modalidade de hasta pública), segundo o Código Tributário Nacional, sub-roga-se no respectivo preço do arremate. Vale lembrar que a responsabilidade tributária (stricto sensu) deve sempre decorrer de expressa previsão legal, em obediência ao princípio da legalidade ou da reserva legal. Contudo, existem julgados que a atribuem, total ou parcialmente, ao próprio arrematante quando do valor do arremate não for possível a quitação dos débitos decorrentes do imóvel. Porém, por tratar-se a aquisição em praça pública de aquisição originária, subentende-se que o imóvel deveria estar livre dos ônus e vínculos anteriores à sua alienação, apesar de a obrigação em razão dele ser de natureza *propter rem*, não cabendo ao arrematante o dever suplementar nem subsidiário quanto aos débitos pendentes à época. Através de uma análise legal, doutrinária e jurisprudencial, o presente artigo tem a pretensão de identificar os possíveis excessos da exação quanto aos débitos de imóveis que vão à praça por meio da execução fiscal, sem a pretensão de exaurir todo o conteúdo pertinente à matéria, mas delimitando aos aspectos mais relevantes da temática proposta restrita ao panorama do Imposto Predial e Territorial Urbano.

**Palavras-chave:** Imposto Predial e Territorial Urbano. Responsabilidade tributária. Expropriação. Hasta Pública. Aquisição originária.

## THE FISCAL EXECUTION OF A REALTY ENROLLED ON ACTIVE DEBT BY DEFAULT TAXES: By The Tributary Responsibility Related to The Transference by Public Auction

**ABSTRACT:** The tributary responsibility by credits deriving from generator facts prior to land expropriation on public square (public square modality), according to National Tributary Code, it surrogates on the respective ending price. It's worth remembering that tributary responsibility (stricto

---

<sup>1</sup> Artigo científico apresentado no Curso de Direito do Centro Universitário São Lucas – Ji-Paraná, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Francis Hency Oliveira Almeida de Lucena.

<sup>2</sup> Pedro Paulo Rocha Santana, graduando em Direito do Centro Universitário São Lucas, 2019. Email: pedrosantana.hbl@gmail.com.

<sup>3</sup> Francis Hency Oliveira Almeida de Lucena, Professor orientador do artigo. Graduado bacharelado em Direito pela Universidade Luterana do Brasil (2013), graduado em licenciatura em História pelo Centro Universitário Claretiano de Batatais (2014). Graduando em Relações Internacionais e pós-graduado especialista em Metodologia do Ensino na Educação Superior pelo Centro Universitário Internacional UNINTER. Pós-graduado especialista em Direito Para Carreira da Magistratura pela Escola da Magistratura de Rondônia – EMERON e pós-graduando em Direito Tributário pela Escola Paulista de Direito - EPD.

sensu) should always pass from the legal express forecast, obeying the legitimacy principle or the legal restriction. However, there is some that assigns it, partially or completely to the very bidder when it's not possible for the price of the bidder to release the debits deriving from the realty. Nevertheless, by dealing with the public square acquisition comes to original acquisition, it implies that the realty should be free from the onus and entails preceding of its own alienation, despite the obligation due to its nature being *propter rem*, doesn't apply to the bidder the supplementary obligation nor the subsidiary according to debits related at the time. Through a general analysis, dogmatic and jurisprudencial, the present item has the pretension of identifying the possible excess of the exaction referring to realty debits that goes to public square by the fiscal execution, without the pretension of deplete every content that is related to the subject, but delimitating the aspects that are more applicable from the suggested thematic restrict to the perspective of the Municipal Property Tax.

**Keywords:** Municipal property tax. Tributary responsibility. Expropriation. Public auction. Original acquisition.

## 1 INTRODUÇÃO

Dentre as prerrogativas de que goza o Estado, está a presunção de legitimidade por parte de seus servidores no exercício de suas funções.

Em se tratando da exigência de tributos, o Direito Tributário criou meios que facilitam a satisfação do crédito em desfavor do sujeito passivo, seja ele contribuinte de fato ou de direito, como por exemplo, a responsabilização de sujeitos que guardam apenas relação indireta e impessoal com o fato gerador da exação, bastando, para tanto, que o responsável tenha algum vínculo com o fato imponible.

Através de uma metodologia apoiada na análise bibliográfica e jurisprudencial, o presente artigo pretende compilar alguns aspectos importantes a respeito da expropriação por meio da hasta pública, em especial no caso de execução fiscal de imóvel com débitos inscritos em dívida ativa por débitos decorrentes do Imposto Predial e Territorial Urbano, o qual tem como fato gerador a propriedade.

Contudo, o Código Tributário Brasileiro é claro e objetivo ao dispor, mais especificamente no art. 128, que cabe à lei atribuir responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da obrigação que ensejou o crédito.

Faculta, ainda, que, em caráter supletivo, o contribuinte originário possa ser responsabilizado pelo todo ou por parte do adimplemento do crédito supramencionado. Evidentemente, a busca do legislador ao dispor a responsabilidade, é pela efetiva satisfação do crédito em favor da Fazenda Pública.

Sabendo que da propriedade decorre uma obrigação *propter rem*, ou seja, própria da coisa, o que noutras palavras significa dizer que as obrigações seguem a

coisa, no caso, o imóvel urbano com débitos em aberto, o presente objetiva direcionar a responsabilidade pelo crédito remanescente, mesmo após a arrematação em hasta pública, haja vista que o Fisco só pode extinguir o crédito nas hipóteses do art. 156 do CTN, ou seja, se este for satisfeito por alguma das modalidades abordadas no referido artigo, se perdoado, se fora do prazo para cobrança/arrecadação (casos de decadência e prescrição) ou então se for o crédito indevido, seja por irregularidades de ato administrativo ou erro material.

Nessa senda, o *caput* do art. 130 do CTN dispõe exatamente sobre a sub-rogação do crédito na pessoa do adquirente, quando tratar-se de obrigação *propter rem*, limitando tal substituição aos impostos, taxas de prestação de serviço e contribuições de melhoria. Porém, o referido *caput* trata apenas da sucessão imobiliária, onde ocorre a transmissão dos bens, bem como dos direitos e deveres relativos à coisa, os quais decorrem de uma relação jurídica entre o alienante e o adquirente.

No entanto, o parágrafo único do mesmo artigo trata do imóvel no caso de arrematação em hasta pública. Melhor dizendo, quando tratar-se de imóvel, a arrematação se dará em praça pública. Nota-se que aqui a sub-rogação não se dá na pessoa do adquirente. Diferente da transmissão, aqui o crédito recai sobre o respectivo preço do arremate.

Neste diapasão, através de uma interpretação um pouco mais profunda, podemos perceber uma brecha para a atuação do Fisco no sentido de poder cometer alguns excessos na exação com a finalidade de satisfazer seu crédito. A forma como isto pode ocorrer é atribuindo ao próprio arrematante a responsabilidade pelo crédito remanescente da sub-rogação sobre o preço do arremate quando este for insuficiente para quitar o crédito.

No entanto, a aquisição de imóvel em praça pública se equipara à aquisição por usucapião, por tratarem-se ambas de aquisição originária que devem estar livres de vínculos, relações jurídicas ou quaisquer outras situações anteriores à ela, bem como também desassociada do proprietário anterior.

Assim, podemos afirmar com clareza que se o remanescente puder recair sobre alguém para além do preço, este alguém deve, necessariamente, ser o próprio executado, visto não haver relação alguma entre o adquirente e o crédito inscrito em dívida ativa objeto da execução fiscal.

## 1.1 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

De acordo com Eduardo Sabbag (2013, p. 730), o art. 130 do Código Tributário Brasileiro, o qual trata dos créditos cujo fato gerador são a propriedade, o domínio útil e a posse de bens imóveis, deixou de incluir aqueles relacionados à transmissão de bens imóveis, quais sejam, o ITBI, imposto municipal e o ITCMD, estadual, aos quais o referido autor confere interpretação extensiva, pois, apesar de não decorrerem da propriedade, decorrem da transferência desta, cabendo tão somente ao sucessor uma ação de regresso em face do sucedido, em ambos os casos.

A respeito da responsabilidade dos sucessores nas transmissões, o critério adotado pelo Código Tributário Brasileiro, segundo Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2019, p. 436), é o critério temporal, no qual o artigo 129 “estipula que a responsabilidade dos sucessores enlaça os fatos jurídicos tributários (fato gerador) verificados até a data da sucessão, ainda que a existência do débito tributário venha a ser apurada após aquela data.” Noutras palavras, o critério temporal referido preconiza que há a transmissão, em razão da obrigação *propter rem*, dos débitos decorrentes de fatos geradores até a data da transmissão, ainda que não tenham sido lançados à época do negócio jurídico.

Contudo, caso o contribuinte descubra nos 10 dias subsequentes ao arremate que existe ônus real ou gravame não mencionado em edital, poderá desistir do arremate. Isto é passível de ocorrer, visto que os fatos geradores ainda não lançados podem ser lançados posteriormente e, não havendo tal cláusula, estaria o arrematante sem a segurança jurídica do negócio.

Na mesma linha, Marcus Abraham (2018, p. 220) diz que “Ponto crucial na análise da sucessão tributária está na verificação do momento da ocorrência do fato gerador, não importando a data do lançamento, ou seja, a data da constituição definitiva do crédito tributário, tendo em vista a natureza declaratória deste ato quanto à ocorrência do fato gerador (parte final do art. 129 do CTN). Assim, haverá sucessão dos créditos tributários definitivamente constituídos, dos que estão se constituindo na data da sucessão e dos que venham a se constituir após a sucessão, desde que todos referentes a fato gerador anterior ocorrido até a data da sucessão. Noutras palavras, a sucessão tributária refere-se aos créditos anteriores, pendentes e futuros – *antes, durante e depois*, desde que vinculados a fatos geradores ocorridos antes da data da sucessão.”

### 1.1.1 DO IPTU

Previsto no art. 156, I da Carta Maior e do arts. 32 ao 34 do CTN, a instituição do Imposto Predial e Territorial Urbano é de competência dos municípios e Distrito Federal, que o poderão instituir por meio de lei ordinária. Tem como fato gerador a propriedade, a posse ou o domínio útil de imóvel localizado em área urbana, devidamente demarcada e reconhecida por lei municipal.

*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.*

A respeito das classificações de imóvel abordadas no artigo supra, é mister mencionar, que um decorre da natureza (por natureza) e abrange solo, subsolo, espaço aéreo, árvores e adjacências naturais e o outro se dá artificialmente (art. 79, CC), ou seja, tudo o que for incorporado permanentemente ao solo pelo homem, como a semente, construções e edificações (art. 43, I e II, CC/1916).

A Lei do Inquilinato (Lei 8.245/91, alterada pela Lei 12.112/2010) permite que as partes negociem o pagamento do IPTU, porém, tal disposição não surtirá efeito algum com relação ao fisco, cabendo ao locador, em caso de descumprimento por parte do locatário, tão somente uma ação de regresso em âmbito cível. Assim, o contribuinte do imposto em questão jamais poderá se dispor de sua responsabilidade perante o fisco, alterando a sujeição passiva do mesmo por contrato particular de locação, pois, ainda que seja válido o contrato, não poderá ser oposto à Fazenda Pública, conforme preceitua o art. 123 do CTN.

Nesta linha de raciocínio, Eduardo Sabbag aduz que:

*[...] O locatário, embora possuidor, não se enquadra nem como contribuinte, nem como responsável tributário do IPTU, distanciando-se do art. 34 do CTN. Assim, mostra-se como pessoa estranha à relação jurídico-tributária adstrita ao referido imposto, haja vista não possuir o chamado animus domini. O locatário é um mero detentor de coisa alheia, daí não ser parte legítima, no plano processual, para impugnar um lançamento do IPTU, faltando-lhe legitimidade ativa. Aliás, na mesma linha de raciocínio, o proprietário do imóvel – e não o locatário! – será o legitimado ativo para postular a repetição de indébito do IPTU. Com efeito, a definição legal do sujeito passivo (art. 34, CTN) prevalece sobre qualquer estipulação contratual que determine que terceiro arcará com o pagamento de IPTU, pois a referida avença não é oponível à Fazenda (art. 123, CTN).*

O locatário não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas em Lei como fato gerador do IPTU, não figurando como contribuinte, tampouco como responsável, pois fundamentalmente o possuidor deve ter *animus domini*, ou seja, o ânimo de ser o dono.

Na mesma seara, Marcus Abraham diz o seguinte:

*É importante lembrar que, segundo o art. 123 do CTN, 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. Portanto, a título exemplificativo, ainda que haja previsão expressa em contrato de locação transferindo ao locatário a obrigação de pagar anualmente o IPTU, perante a Fazenda Pública o locador-proprietário continuará a ser o contribuinte do imposto (sem prejuízo da validade entre as partes do contrato, podendo o locador, em demanda cível, reaver do locatário o valor do IPTU pago ao Fisco).*

Neste lastro, a posse de que trata o art. 34, CTN, faz referência, por exemplo, à posse *ad usucapionem* e não à posse direta (*ad interdicta*) do caso do locatário e comodatário, pois naquela espécie de posse observa-se o *animus domini* do possuidor. Outro caso interessante a que alude o artigo é o do promitente-comprador de imóvel imune, cujo entendimento é explicitado e pacificado pela Súmula 583 do STF.

Eduardo Sabbag (2017, p. 1452), a esse respeito, dispõe resumidamente que “os sujeitos passivos do IPTU serão o proprietário, o enfiteuta, o usufrutuário, o superficiário, o possuidor com *animus dominis*, o possuidor *ad usucapionem* e o promitente comprador”. Além desses, temos ainda a figura do responsável tributário, ao qual a lei, por conveniência, atribui o dever de pagar o tributo, matéria esta que será esmiuçada no próximo capítulo.

Tais posses são comumente confundidas quando da leitura e interpretação literal do trecho “possuidor a qualquer título”. Trata-se o referido artigo de posse plena, aquela em que o possuidor cumpre os requisitos da propriedade previstos no art. 1.228 do CC e atua como se dono fosse, observados ainda os quesitos de ela (a posse) ser tranquila, mansa e pacífica, como na usucapião, não se enquadrando a posse por mera disposição de uso/gozo advinda de contrato de locação. Importa salientar que tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência pátria.

Todavia, antes de aprofundarmos o estudo do IPTU quanto à sujeição passiva e ao critério quantitativo, urge detalharmos um pouco mais sobre os elementos da regra matriz de incidência, que caracterizam a hipótese de incidência tributária, que é

formada pelos critérios material (o que?), espacial (onde?) e temporal (quando?), cuja concretização faz nascer a relação jurídico-tributária, que é a consequência do efetivo exercício no plano fático daquela hipótese que antes estava apenas no plano jurídico.

A respeito do critério material da regra matriz de incidência tributária (art. 34, CTN), o contribuinte deve preencher o quesito de ser proprietário (podendo usar, gozar, reaver e dispor – art. 1.228, CC), titular do domínio útil ou aquele que detiver a posse, e o quesito de que a propriedade se trate de imóvel localizado em área urbana, devidamente definido em lei municipal, de onde desponta-se o critério espacial que definirá o local onde incidirá o referido imposto, que é o município onde estiver localizado o imóvel.

No que tange ao critério temporal, este tem caráter continuado ou de formação sucessiva, onde o legislador escolheu 1 dia para o apurar, onde aquele que tiver a propriedade, posse ou domínio útil no dia 1º do calendário civil é quem será o contribuinte, ainda que trate-se de posse recente (por posse, leia-se propriedade, posse e domínio útil).

À guisa de esclarecimento, a diferenciação entre este imposto e o Imposto Territorial Rural, de competência dos Estados, está justamente no conceito de área urbana, a qual vislumbra-se na leitura dos §§1º e 2º do mesmo artigo, *in verbis*:

*§ 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.*

*§ 2º 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 das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.*

Outra diferença importante entre os impostos mencionados, é que o ITR só incide sobre o imóvel por natureza (terreno), ainda que existam edificações nela. Já o IPTU incide sobre o imóvel por natureza (terra) e/ou por acessão física (edificações).

Depois de preenchidos os critérios material, espacial e temporal, para que se constitua um crédito exigível, deve primeiro ocorrer o lançamento do tributo e a consequente liquidação/quantificação da obrigação. A liquidação da obrigação se dá

por meio do lançamento, previsto pelo art. 142, CTN, em que um crédito tributário é constituído.

Acerca do lançamento direto ou de ofício, nota-se a ausência da participação do contribuinte, ficando o encargo com o fisco. Encontra previsão no art. 149, CTN, cujo inciso I remete ao caso do IPTU, abordando a necessidade de a lei determinar como ele se dará, ou seja, como será apurado. Para que ele seja válido, no caso do IPTU além dos requisitos previstos no art. 142, CTN, o contribuinte deve ser notificado para que o crédito seja definitivamente constituído, que, conforme apaziguado pela Súmula 397 do Superior Tribunal de Justiça, *ipsis litteris*: O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço (BRASIL. STJ, 2009).

No tocante à base de cálculo, encontramos sua definição sem muito esforço a partir da leitura do *caput* do art. 33 do CTN, que adota o valor do imóvel como tal. Importa salientar, neste interregno, que o valor dos bens móveis contidos no imóvel não se incorpora à mencionada base.

De acordo com o art. 97, §2º, CTN, a base de cálculo pode sofrer atualização/correção monetária, podendo ser realizada por ato do Poder Executivo, como por decreto do prefeito, desde que respeitado o limite dos índices oficiais, pois não se trata de majoração, conforme entendimento pacificado pela Súmula 160 do STJ.

Concernente às alíquotas, estas podem ter natureza fiscal, extrafiscal ou diversificada, estas últimas a variar de acordo com a localização ou a finalidade/uso, de acordo com o art.156, §1º, II da CF/88.

Como uma breve contextualização, à égide do Código Civil de 1916, o Instituto da propriedade se investia de um caráter individual e inviolável, cujas normas foram inspiradas pelo Código Civil Napoleônico, fruto da Revolução Francesa. Assim, a função social entra, à luz da CF/88, como direito fundamental de primeira geração.

Para além da pessoa do proprietário, a função social trazida pela Constituição Federal de 1988 ocasionou o que se denomina despatrimonialização do direito privado, trazendo às codificações subsequentes um viés coletivista onde a propriedade não mais deveria cumprir somente sua função com relação ao proprietário, mas agora observando também o interesse social de uma coletividade, o que só ocorreu após a mudança do Estado Liberal para o Estado Social de Direito.

Ainda antes da constitucionalização da função social da propriedade, já havia, em caráter excepcional, uma extrafiscalidade, quando da redução de alíquota para o

proprietário de um único imóvel que nele residisse (Súmula 539, STF). Além da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, §4º e seu inciso II, da CF/88, que faz referência de alíquota extrafiscal cujo objetivo é de regular a função social, só foi autorizada a criação de novas alíquotas progressivas após o advento da Emenda Constitucional nº 29/2000, sendo que todas as anteriormente criadas, por meio de lei municipal, são consideradas inconstitucionais, consoante entendimento da Súmula nº 668 do STF.

No contexto da função social, as alíquotas progressivas no tempo do art. 182, §4º, II, CF, servem como meio de fazer cumprir a função social da propriedade, evitando sua não edificação/utilização ou sua subutilização. O texto constitucional traz em seu cerne que a alíquota pode ser progressiva se descumprida a função social do imóvel, a fim de evitar que imóveis sejam abandonados ou subutilizados, devendo ele estar sempre sendo habitado ou ao menos produzindo (plantar mandioca, por exemplo). Tal progressividade por descumprimento da função social está prevista no Estatuto da Cidade (Lei 10.257/01), que se dará em razão do tempo da não edificação, subutilização ou não utilização do solo urbano.

A referida Lei aborda em seu art. 7º a forma de aplicação da progressividade em razão do descumprimento da função social, onde o município procederá à aplicação *“mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos”*, até o limite de 15%, não podendo tal alíquota exceder duas vezes o valor do ano de referência anterior, ou seja, limita-se ao dobro do ano anterior.

Ocorre que após a Emenda Constitucional nº 29/2000, surgiram as chamadas alíquotas fiscais (art. 156, §1º, I, CF), as quais apoiam-se no valor do imóvel, onde quanto maior a base de cálculo (valor venal), maior será a alíquota. Ressalte-se que tal aumento na alíquota faz referência ao valor venal individual de cada imóvel, pois, ainda que o contribuinte possua mais de um, não pode a somatória dos valores de dois ou mais imóveis ser alvo de aumento decorrente de alíquotas fiscais, conforme inteligência da Súmula nº 589 do STF, de 1976

Ademais, temos em nossa constituição também as alíquotas diferenciadas (art. 156, §1º, II, CF), que acrescidas pela EC nº 29/2000, conforme já mencionado, podem variar de acordo com a localização do imóvel (bairro, por exemplo) e também de acordo com a finalidade (residencial ou comercial).

Marcus Abraham (2018, p. 354), ao abordar de forma sucinta e resumida as alíquotas fiscal, extrafiscal e diferenciadas, diz que a alíquota “[...]pode ser progressiva

em função do tempo para fins de cumprimento da função social do imóvel, majorando-a conforme a metragem e grau de subutilização; pode ser progressiva em razão do valor do imóvel; e pode ser diferenciada conforme a localização e destinação.”

### 1.1.2 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO IPTU

A relação jurídico-tributária do IPTU tem como sujeitos o município, atuando no polo ativo e o proprietário/possuidor/dominador no polo passivo. Para os fins de sujeição passiva, aquele que detiver a propriedade, posse com *animus domini* ou domínio útil no dia 1º de janeiro de cada ano é quem pratica o fato gerador, pois trata-se de fato gerador continuado, fazendo nascer uma obrigação para o praticante do fato imponible com relação ao fisco, denominada obrigação tributária. A partir do nascimento da obrigação tributária, tal tributo será lançado (art. 142 do CTN), para que daí então nasça um crédito tributário com prazo para pagamento.

Após o nascimento do crédito, ao sujeito passivo caberá o pagamento do mesmo.

A respeito da sujeição passiva, o art. 121 do CTN evidencia uma clara distinção entre contribuinte e responsável, onde de acordo com o inciso I do referido artigo, contribuinte é aquele que guarda relação pessoal e direta com a situação que revela a manifestação de riqueza, decorrente do princípio da capacidade contributiva do art. 145, §1º da CRFB, ou seja, aquele que pratica o fato gerador.

Já o responsável tributário (inciso II do art. 121, CTN), é aquele ao qual o dever de arcar com a obrigação se atribui mediante lei expressa, seja por conveniência ou praticidade, ainda que não seja ele o praticante do fato gerador, como bem explanado por Hugo de Brito Machado Segundo:

Nesse sentido estrito, além das hipóteses de responsabilidade já tratadas em seus próprios dispositivos, o CTN assevera que a lei pode atribuir de modo expresse 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 (art. 128). Trata-se da autorização, em lei complementar, para que a lei ordinária do ente tributante respectivo eleja como sujeito passivo tanto o contribuinte como um terceiro, que nesse caso se chama responsável tributário, conforme já explicado. (2018, p. 156)

No entanto, faz-se necessário que a referida lei indique, com precisão, qual é o “fato gerador” da responsabilidade *stricto sensu* a que fizer referência. Note-se que

este fato gerador deve ser diverso daquele que gerou o débito e fez nascer a responsabilidade *lato sensu*, sendo que esta trata-se da responsabilidade geral prevista pelo Código Civil, que remete a uma obrigação qualquer de fazer ou não fazer, enquanto que aquela faz referência à atribuição dada por lei expressa a terceira pessoa, a fim de responsabilizá-la por débito alheio.

A primeira forma de responsabilização que podemos encontrar no CTN é a responsabilidade solidária, prevista nos art. 124 e 125 da referida codificação, a qual Eduardo Sabbag (2013, p. 724-725) subdivide em natural ou legal, onde a responsabilidade solidária natural reflete a necessidade da pluralidade de sujeitos passivos com interesse comum, a exemplo de duas ou mais pessoas que adquirem um imóvel em conjunto, tornando-se coobrigadas entre si, podendo o Fisco, inclusive, eleger para o cumprimento da obrigação um ou mais sujeitos. Outro exemplo é o do cônjuge meeiro quanto aos débitos do imóvel de propriedade do casal. Já a solidariedade legal, evidentemente, decorre de expressa previsão legal, a exemplo da responsabilidade dos sócios prevista no art. 134, VII, CTN, criada com a finalidade de facilitar o recolhimento e, conseqüentemente, evitar elisões fiscais. Ademais, esta pode se caracterizar mesmo que o(s) responsável(is) eleito(s) não tenha(m) interesse em comum quanto ao fato jurígeno.

Em ambos os casos, o pagamento por qualquer um dos sujeitos aproveita ao outro, conforme inteligência do inciso I do art. 125 do CTN, salvo disposição de lei em contrário.

Oportuno ressaltar que caso o responsável tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico-tributário, estará este coberto da condição de contribuinte, e não de responsável, “[...] haja vista a tendência de os codevedores, na solidariedade, possuírem relação pessoal e direta com o fato gerador, o que os torna “contribuintes”, e não responsáveis.” (SABBAG, 2013, p. 723).

Parafraseando o autor supramencionado, em decorrência do interesse comum entre os sujeitos e a existência de relação pessoal e direta com o fato gerador, estes exprimem características de contribuintes, e não de responsáveis. É como no caso mencionado anteriormente, onde duas ou mais pessoas adquirem bem imóvel conjuntamente, os quais responsabilizam-se, solidariamente, pelos tributos devidos em razão da propriedade. Contudo, isso não decorre do fato de serem responsáveis tributários *stricto sensu*, mas sim em razão de estarem revestidos da condição de

coproprietários e conseqüentemente estarem coobrigados, assumindo, assim, a posição de contribuintes solidários.

Vale ressaltar, sobre o responsável, que as convenções em contratos particulares não podem ser opostas ao fisco (art. 123, CTN). Isto porque o inciso II do art. 121 do CTN se norteia pelo princípio da legalidade ou da reserva legal, onde a responsabilidade se dará, necessariamente, por meio de lei, e não por arbitrariedade dos sujeitos passivos, não podendo as partes atribuírem responsabilidade a um terceiro desvinculado do fato gerador.

A respeito das convenções particulares para os fins de sujeição passiva, Marcus Abraham aborda que

Na fixação do sujeito passivo, o Estado veda aos contribuintes a alteração volitiva do polo passivo por meio de convenções particulares (art. 123, CTN). Qualquer cláusula cujo conteúdo indique a modificação da sujeição passiva, diferentemente do determinado pelo legislador, não terá efeito entre o particular e o Estado. Sua eficácia terá âmbito apenas entre os contratantes, não podendo ser arguida em face do Estado. Assim, por exemplo, caso o proprietário-locador de um imóvel determine expressamente no contrato de locação que o locatário ficará obrigado ao pagamento do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), tal cláusula terá efeito apenas entre os contratantes, já que, para efeito de tributação, o sujeito passivo desta obrigação continuará sendo o proprietário-locador. (2018, p.217)

Avante, no âmbito da responsabilidade tributária, existe uma subdivisão em: **a) Responsabilidade por transferência** e; **b) Responsabilidade por substituição**. Na oportunidade, trataremos aqui somente da responsabilidade aplicável ao IPTU, qual seja, por transferência, por se tratar a propriedade (*lato sensu*) de um direito real. A responsabilidade por transferência, para o referido tributo, pode se dar por sucessão ou pela responsabilização de terceiros.

Nota-se, nesta modalidade de responsabilidade, que ela decorre de fato ulterior ao do fato gerador da obrigação correspondente, ou seja, primeiro ocorre o fato gerador da obrigação, depois o fato gerador da responsabilidade e que, além disso, conforme Sabbag (2013, p. 712) o responsável deve guardar relação, ainda que mínima, com o fato gerador da referida obrigação, seja qual for a natureza desta relação.

Quanto à sucessão para os fins de responsabilização, ela pode ser de bens móveis ou imóveis, por ato *inter vivos* (art. 130 e 131, I, ambos do CTN) ou *mortis causa* (art. 131, II e III, CTN).

Na aquisição em vida, o adquirente do bem imóvel só responde por 3 fatos geradores de acordo com o CTN, quais sejam: os decorrentes da

propriedade/posse/domínio útil, as taxas de serviço e as contribuições de melhoria. Esta modalidade transfere integralmente ao adquirente-sucessor a responsabilidade pelos fatos geradores praticados até a data do negócio jurídico, ainda que somente venham a ser lançados ou constituídos em definitivo posteriormente à sua celebração e ainda que o débito ultrapasse o valor do bem.

Já na sucessão *mortis causa*, a responsabilidade pelos tributos devidos pelo *de cuius* será do espólio, até a data da abertura da sucessão ou dos herdeiros/legatários e cônjuge meeiro (sucessores a qualquer título) quando já aberta a sucessão, até a data da partilha, limitada, nestes casos, ao montante do legado, do quinhão ou da meação.

Ainda que não tenha contribuído para a prática do fato jurídico tributário, o responsável por sucessão responde tanto pelo crédito já constituído quanto pelas obrigações surgidas contemporaneamente ao ato ou negócio jurídico que enseja a sucessão, seja por ato *inter vivos* ou *mortis causa*. Neste contexto, Aliomar Baleeiro diz que, além da possibilidade de transferência do crédito constituído, há a possibilidade de responsabilização do sucessor pelas obrigações "[...] ainda que não formalizadas pelo lançamento", pois "podem ser apenas obrigações surgidas, mas ainda não vencidas ou não exigíveis à data da sucessão" (BALEIRO, 2013, p. 1137)

Adiante, existe a responsabilidade decorrente de operações societárias, prevista no art. 132, CTN, no qual a unidade resultante de operação societária torna-se responsável pelos tributos devidos pela(s) empresa(s) anterior(es). O § único do mesmo artigo dispõe ainda que se a empresa extinta tiver continuidade, e por continuidade entende-se ter mesmo objeto de exploração, seja por sócio remanescente ou por espólio, com mesma ou outra razão social, passará a ser responsável a empresa sobrevivente à operação. Oportuno frisar que a atividade explorada deve ser a mesma para responsabilizar quem quer que tenha dado continuidade à atividade, mesmo que quem o fizer o faça sem as devidas formalidades e registros.

A despeito das referidas operações societárias, o Código Tributário Brasileiro engloba apenas 3, porém, por analogia, aplica-se este mesmo dispositivo legal à cisão, forma de operação prevista na Lei que dispõe sobre as Sociedades por Ações (Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976). Portanto, são quatro as possibilidades de operação, conforme exemplificadas abaixo:

- **Fusão:** empresa “A” + “B” = “C”. Neste caso, quem responde é a empresa que sobrevive à operação. No caso, seria a C.
- **Incorporação:** empresa “A” incorpora empresa “B”, mas quem prevalece é a empresa “A”, onde esta incorpora e responsabiliza-se por todas as dívidas da empresa “A” .
- **Transformação:** alteração de LTDA para S/A, para ter ações negociadas em bolsa, por exemplo.
- **Cisão:** Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

Outra hipótese de transmissão da responsabilidade pelas obrigações anteriores ao negócio jurídico, é o contrato de trespasse, que é a aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial popularmente conhecido como “passar o ponto”. Prevista no art. 133, CTN, existem 2 possibilidades de responsabilização para o adquirente, a solidária e a subsidiária, a depender do comportamento pós-venda do sucessor, se ele continua a explorar, ou não, o mesmo ou outro ramo de atividade.

Se o alienante-sucessor continuar a explorar o mesmo ramo de atividade, ele responde solidária e integralmente pelos débitos. Outrossim, se dentro de 6 meses o sucessor voltar a explorar qualquer atividade comercial, responderá subsidiariamente pelos débitos. Lembrando que as partes até podem convencionar a responsabilidade de um ou outro, surtindo efeitos, porém, apenas entre elas, podendo a parte lesada entrar com ação de regresso em âmbito cível.

Fato interessante é que, na aquisição de empresa em processo de falência ou recuperação judicial, o adquirente não se responsabiliza pelos débitos fiscais, ficando estes a cargo do alienante, não podendo tal adquirente ter vínculo com o alienante, conforme disposto no §2º do art. 133, CTN, ou seja, não se aplica ao sócio da sociedade em questão, à parente em linha reta ou colateral até o 4º grau nem àquele identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial (vulgo “laranja”).

Ainda nos horizontes da responsabilidade na sucessão empresarial, a recente Súmula 554 do STJ estabelece que as multas punitivas e moratórias também são de responsabilidade da empresa sobrevivente da operação, conforme transcrição literal:

“Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão. (BRASIL, 2015).

E, por último, mas não menos importante, tem-se a responsabilidade do art. 134 do CTN, qual seja, a de terceiros. Esta se dá quando alguém paga em nome do contribuinte.

Apesar de o *caput* do artigo em comento abordar a responsabilidade de terceiros como solidária, trata-se, em verdade, de responsabilidade subsidiária. É o caso dos pais, tutores e curadores, administradores de bens de terceiros, do inventariante, do síndico ou comissário, dos tabeliães e dos sócios, todos previstos nos incisos do referido artigo.

Por fim, abordadas as responsabilidades que podem incidir sobre débitos do IPTU, passaremos a tratar agora da fase processual, donde advém a fase expropriatória dos bens do devedor.

### **1.1.3 DO PROCESSO TRIBUTÁRIO**

Os conflitos já existem há muito tempo na humanidade e se remetem a antes do início da sociedade. A princípio, tais conflitos eram resolvidos por meio da força física, ou seja, o mais forte teria sua vontade imposta ao mais fraco. Em outras palavras, aquele que detinha a força física se consagraria vencedor do conflito.

No decorrer do tempo, iniciou-se a intervenção de terceiros na solução desses conflitos, criando-se, assim, normas a serem seguidas por todo indivíduo integrante de um grupo social, a exemplo disso, temos a Lei do Talião, do reinado de Hamurábi, na Babilônia, que foi, sem dúvidas, um importante marco na história das legislações, cujos princípios se pautavam no Talião, ou seja, “tal e qual” na qual o ofendido teria o direito de revidar, proporcionalmente, o injusto provocado por terceiro.

Após a criação do Estado e este ter avocado para si a função de julgar os conflitos existentes na sociedade, retirou-se, destarte, do particular a faculdade de resolver os seus próprios problemas com seus próprios meios. Neste sentido, o particular para solucionar o seu conflito necessitava provocar a prestação jurisdicional do Estado. Com isto, insurgiu a necessidade de se criar procedimentos para a solução dos problemas dos particulares junto ao Estado.

Seja na esfera administrativa ou judicial, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988 tivemos vários avanços no que se refere à garantia de alguns dos princípios basilares do processo e a ampliação de direitos sociais, os quais passaram a ter mais notoriedade na aplicação da norma ao caso concreto, princípios tais como o devido processo legal e a inafastabilidade da prestação da tutela jurisdicional.

Tais princípios constitucionais do processo têm o cunho de nortear a aplicação dos requisitos legais aos procedimentos e processos, em qualquer um dos setores acima mencionados, além de limitar o poder estatal, com o intuito de se consagrar dentro deles a segurança jurídica.

A doutrina majoritária distingue procedimento de processo. Entretanto, trataremos aqui de esmiuçar apenas o processo em si, administrativo e judicial, através dos quais o contribuinte ou o responsável podem exercer seu direito ao contraditório e à ampla defesa, previstos no inciso LV do art. 5º da CF/88, aos quais o próprio nome remete ao seu significado no sentido de proporcionar tanto ao sujeito passivo direto quanto ao indireto (contribuinte e responsável, respectivamente), a possibilidade de contrariar os atos praticados pelo Fisco, a fim de garantir o devido processo legal (art. 5º, LIV, CF/88).

Destaca-se que apesar de haverem procedimentos internos específicos inerentes às atividades da Administração Pública, a exemplo do lançamento tributário, o processo se compõe também de uma cadeia de procedimentos distintos daqueles relativos à administração, que tem como finalidade, segundo Jardim (2019, p. 528) a “obtenção de um pronunciamento conclusivo por parte da autoridade competente”. Em outras palavras, são um agregado de atos devidamente ordenados para se alcançar a finalidade almejada.

Ainda neste sentido, Eduardo Marcial Ferreira Jardim aduz que:

[...] tanto o processo administrativo quanto o judicial exprimem um vínculo jurídico atrelado a um dado componente teleológico que se concretiza em sua dinâmica por intermédio de um procedimento, ou seja, pelo conjunto ordenado de atos e termos, submetidos a um determinado rito-padrão e vocacionados a colher uma manifestação derradeira da autoridade investida de poderes decisórios. (2019, p. 529)

Em direito tributário, a prestação pecuniária do contribuinte é compulsória, como bem podemos observar da leitura do art. 3º do CTN, e a obrigação é imposta de forma unilateral. Significa dizer que é uma relação onde não há autonomia da vontade

do sujeito passivo, seja ele contribuinte de fato ou de direito, ou seja, contribuinte ou responsável tributário.

Assim, é imprescindível que o contribuinte disponha de meios para exercer a democracia que lhe é garantida pela Magna Carta de 1988, democracia esta que no âmbito processual recebe o nome de contraditório, seja ele exercido através do processo administrativo ou judicial, podendo o sujeito passivo “percorrer as instâncias administrativas, sendo-lhe facultado, outrossim, abdicar dessa prerrogativa e, desde logo, bater às portas do Judiciário” (JARDIM, 2019, p. 530). Em outras palavras, o contribuinte pode optar por se utilizar, ou não, do processo em âmbito administrativo, podendo, não obstante, recorrer à instância judicial sem antes passar pela esfera administrativa.

Ato contínuo, trataremos a seguir acerca das duas formas de processo que perfazem os meios de impugnação dos atos de administração pública tributária, em especial dos atos cabíveis para impugnar o crédito tributário, quer seja dentro do prazo, ou mesmo extemporaneamente.

### **1.1.3.1 DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Para Jardim (2019, p. 532), o processo administrativo pode ser litigioso ou não litigioso, onde no primeiro encontramos, por exemplo, a impugnação pelo sujeito passivo por meio de recursos ou defesas administrativas, ao passo que o segundo trata das consultas formais solicitadas ao Fisco e decorre do princípio da publicidade, onde a Administração Pública deve dar notoriedade e acesso, quando requerido, aos atos por si praticados.

A despeito desta forma de impugnação, Marcus Abraham assim explana:

Na esfera da Administração Pública Tributária, temos o denominado Processo Administrativo Fiscal a contemplar os procedimentos requeridos pelo contribuinte que tramitam nos órgãos da própria Fazenda Pública, tais como: as impugnações e recursos em face de lançamentos tributários e autos de infração; pedidos de restituição ou de compensação tributária; requerimentos de regime especial para obrigações acessórias, consultas fiscais, parcelamentos, emissão de certidões e denúncia espontânea.

Regido pelos princípios da Administração Pública previstos no art. 37 da CF/88, o processo administrativo fiscal não possui a mesma rigidez do processo judicial, podendo ser pleiteado pelo próprio contribuinte, sem a necessidade de subscrição por advogado.

Em âmbito Federal, tal processo é regido em grande parte pelo Decreto nº 70.235/1972, “conjugado com inúmeros diplomas legais supervenientes” (JARDIM, 2019, p. 533), a exemplo das contribuições administradas pelo INSS que possuem órgão próprio de julgamento e fiscalização. Porém, para fins didáticos iremos nos ater ao contexto municipal, de onde emana o Imposto Predial e Territorial Urbano, no qual cada município possui sua lei reguladora própria, respeitados os princípios universais do processo dos quais nos remetemos em diversos momentos.

### **1.1.3.2 DO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO**

Ao contrário do processo administrativo onde geralmente o julgamento é feito pela mesma autoridade que fiscaliza e cobra o tributo, na seara judicial temos a presença da tríade juiz, autor e réu.

Na esfera judicial, temos o denominado Processo Judicial Tributário, o qual contempla medidas judiciais que podem ser promovidas tanto pelo contribuinte como pela Fazenda Pública, tais como: ação declaratória; ação anulatória; ação consignatória; mandado de segurança; ação de execução fiscal e medida cautelar fiscal.

Nota-se nos dizeres do autor acima transcritos que o processo judicial tributário permite a atuação da Fazenda Pública tanto como autora quanto como ré, sendo o mesmo válido para o contribuinte, a depender da demanda utilizada.

Numa ação de execução fiscal, por exemplo, temos o ente público na parte autora e o sujeito passivo da obrigação na parte ré, assim como na ação declaratória de constitucionalidade e nas ações cautelares fiscais propostas pelo representante do ente constitucional.

Contudo, estreitaremos o nosso foco aqui apenas à ação de execução fiscal, a qual será detalhada mais à frente, para cerrarmos o entendimento acerca da execução por inadimplência do Imposto Predial e Territorial Urbano e darmos conclusão ao tema proposto.

Frente à notificação do lançamento e consequente constituição definitiva do crédito do IPTU, a qual, como já visto anteriormente, se dá pelo envio do carnê, o contribuinte pode quitar seu débito, impugnar ou recorrer administrativamente e, ainda, proceder à interposição de ação judicial para a solução do conflito ou declaração de nulidade por vícios detectados, podendo ele optar, de acordo com sua situação econômica e social, pelo pagamento ou não dentro do prazo de 30 dias.

Realizado o pagamento nos estritos termos do lançamento e da legislação vigente, o sujeito passivo se vê desobrigado da relação jurídico-tributária a que se refere o crédito. Trata-se o pagamento de modalidade de extinção do crédito prevista no inciso I do art. 156 do Código Tributário Nacional

Caso opte por resolver determinado litígio por si identificado por meio de impugnação do crédito com a interposição de recurso administrativo, deverá o fazer dentro do prazo estipulado, devendo ser suspensa a exigibilidade do crédito nos termos do art. 151, III, CTN. Porém, caso opte por resolver a celeuma imediatamente na esfera judicial, estará automaticamente renunciando o seu direito ao recurso administrativo, conforme art. 38 da Lei 6.830/80.

Em vista disso, por ser meio menos oneroso, é extremamente aconselhável que o contribuinte exerça seu direito à impugnação administrativa, a fim de pleitear a revisão de uma possível nulidade ou de irregularidades praticadas no ato administrativo do lançamento.

Não obstante, caso seja proferida decisão administrativa irreformável desfavorável para si, poderá então se valer do processo judicial tributário, utilizando-se dos meios e instrumentos adequados para o caso concreto.

Outra faculdade de que goza o contribuinte é, mesmo diante da notificação, nada fazer a respeito durante o prazo de 30 dias, momento em que a partir de então o crédito poderá ser inscrito em dívida ativa e começará a fluir o prazo prescricional de 5 anos para que a Fazenda Pública ajuíze ação de execução fiscal, que nada mais é se não a ação de cobrança do crédito tributário, ação que necessariamente deverá ser instruída com a respectiva Certidão de Dívida Ativa.

#### **1.1.3.2.1 DA EXECUÇÃO FISCAL**

Esgotado o referido prazo para pagamento, em sendo inadimplente o contribuinte, o crédito será inscrito em Dívida Ativa, gerando um título executivo extrajudicial denominado Certidão de Dívida Ativa (CDA) dotado de exigibilidade, certeza e liquidez. A partir da existência da CDA, a Fazenda Pública poderá, através do Poder Judiciário, buscar bens do contribuinte para quitação dos débitos constantes da CDA, que o fará por meio da Execução Fiscal, a qual passamos a discorrer.

A referida certidão é um documento que oficializa a existência de um débito do contribuinte e de um direito a crédito do Fisco. Se a dívida é pública, seja ela tributária

ou não tributária, ela se converterá em dívida ativa e poderá ser cobrada pela via judicial, por meio da execução fiscal.

A execução fiscal é o rito de cobrança disponibilizado ao Estado pela Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais - LEF), cuja atribuição se dá tanto a débitos tributários quanto a débitos não tributários, conforme mencionado supra.

Necessário se faz uma breve explicação sobre a linha do tempo que define o tipo fechado, adotado pelo sistema tributário brasileiro. Tudo começa com a previsão legal de uma hipótese de incidência, com a qual, de acordo com Cassone, Rossi e Cassone (2017, p.16), o fato gerador deve, rigorosamente, corresponder, em obediência ao princípio da legalidade e a premissa de que todos os elementos devem estar previstos para a constituição e incidência do tributo. No caso do IPTU, o fato condição é ser proprietário de imóvel urbano (propriedade + imóvel urbano).

Quando o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) pratica o fato imponible, nasce uma relação jurídica denominada obrigação tributária, que anuncia a existência de uma relação jurídica compulsória.

Sobre o nascimento da obrigação tributária, Hugo de Brito Machado afirma que:

Quando norma contida na lei tributária incide sobre o fato nela previsto como “gerador” do dever de pagar determinado tributo, ou determinada multa, surge uma relação com efeitos jurídicos mínimos, ainda em estágio embrionário, que o CTN chama de obrigação tributária (art. 113). Essa relação jurídica de grau mínimo dá ao Fisco apenas o direito potestativo de acertá-la e liquidá-la, e ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável), o dever de submeter-se a essa possibilidade de acertamento.

Ainda nos dizeres de Hugo de Brito Machado:

Diante da ocorrência, no mundo fenomênico, dos fatos descritos na norma jurídica tributária, ela incide, o que significa que colore ou carimba esses fatos, tornando-os “geradores” de direitos e obrigações, vale dizer, de uma relação no âmbito da qual alguém pode exigir o cumprimento da consequência prevista na norma, e outra pessoa é obrigada ao cumprimento dessa consequência. Surge, assim, da ocorrência do fato, e da incidência da norma tributária sobre ele, a obrigação tributária.

Após o nascimento da obrigação, para que se constitua o crédito tributário e torne-se exigível e líquida a obrigação, o fisco deve determinar o sujeito passivo e deve quantificar o valor devido por ele, conforme afirma Hugo de Brito Machado:

Esse acertamento é feito através do lançamento tributário, no qual são identificados o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação, determinada e quantificada a prestação à qual o segundo está obrigado em face do primeiro etc. Em outros termos, o lançamento aperfeiçoa a relação tributária preexistente, conferindo-lhe efeitos jurídicos em grau máximo, tornando-a líquida, certa e exigível. A partir de então, a obrigação tributária passa a ser chamada de crédito tributário.

A liquidação, portanto, se dá por meio do procedimento administrativo denominado lançamento, previsto pelo art. 142, CTN, em que um crédito tributário é constituído a partir de então. O crédito definitivamente constituído é aquele que só pode ser alterado pelas hipóteses do art. 145 e incisos, do CTN. Imperioso lembrar, conforme já abordado anteriormente, que a constituição completa e definitiva se dá após a notificação do contribuinte.

Instituto bastante complexo e com caráter divisor de águas em vários aspectos, o lançamento tem natureza declaratória, na medida em que declara a prática de um fato gerador, e constitutiva, porquanto apura um crédito dotado de liquidez, certeza e exigibilidade (CASSONE, 2017. p.18). É por meio dele que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária verifica a ocorrência do aspecto material, que reflete o fato-condição para cobrança do tributo, ou seja, se o fato e a hipótese de incidência subsumem. Além da subsunção, a autoridade administrativa deve ainda calcular o montante devido de acordo com o critério quantitativo, aplicando-se a alíquota (fiscal, extrafiscal ou diferenciada, a depender do caso concreto) à respectiva base de cálculo e identificar o sujeito passivo a quem compete o adimplemento da obrigação.

Após constituído, o contribuinte disporá de prazo para pagamento. Em sendo inadimplente com a obrigação a ele incumbida, o crédito será inscrito em dívida ativa nos moldes dos arts. 201 a 204, do CTN (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966), sendo passível de anulação a Certidão de Dívida Ativa que for omissa quanto aos requisitos de sua constituição previstos pelo art. 202, CTN, quais sejam (Brasil, 1966):

- i. o nome do devedor e/ou dos corresponsáveis;
- ii. domicílio ou a residência;
- iii. a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
- iv. a origem e a natureza do crédito com a respectiva fundamentação legal e;
- v. a data da inscrição e o número do processo em que se deu origem ao crédito.

Frise-se que o prazo para o lançamento do tributo e a sucessiva constituição definitiva é o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, ficando a Fazenda Pública impedida de lançá-lo após o decurso deste ou corrigir eventual erro material no conteúdo da referida certidão.

Após a liquidação, que ocorre com o lançamento, encerra-se o prazo decadencial para a partir de então começar a fluir o prazo prescricional que, segundo o art. 174, CTN, será contado a partir da constituição definitiva do crédito tributário.

Marcus Abraham, abordando o conceito dos institutos acima colacionados, diz o seguinte:

Seguindo-se a literalidade dos arts. 173 e 174, CTN, diz-se que a prescrição é a perda da possibilidade de propositura de uma ação para a cobrança do crédito tributário no prazo de cinco anos, contados a partir da data em que se constituir definitivamente o crédito pelo sujeito ativo, ao passo que a decadência é a perda do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento, no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, da data da decisão definitiva que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado ou da notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Neste íterim, a referida ação de cobrança nada mais é se não a própria execução fiscal, brevemente apresentada no presente artigo, na qual o fisco dispõe do prazo prescricional de 5 anos para sua propositura, sob pena de a Fazenda Pública perder o direito subjetivo referente à cobrança do título executivo extrajudicial supramencionado (Certidão da Dívida Ativa) e, como consequência, ficar impossibilitado de executar o crédito.

Além da prescrição quinquenal do art. 174, CTN, existe ainda a prescrição intercorrente (art. 40, da Lei 6.830 de 22 de setembro de 1980) que ocorre no curso da execução fiscal, quando não forem apresentados e não forem encontrados bens penhoráveis, caso em que a execução fiscal ficará suspensa por 1 ano, momento em que o juiz ordenará o arquivamento dos autos. Após 1 ano, a execução será desarquivada, quando a partir de então voltará a fluir, do início, o prazo prescricional quinquenal.

Em se tratando da responsabilidade por débitos do IPTU em sede de execução fiscal, quando o imóvel vinculado ao imposto é levado a hasta pública e arrematado, nota-se que não há vínculo entre o adquirente e os fatos geradores de que decorrem os débitos.

Ora, se a responsabilidade no referido imposto se dá apenas com a transferência, não há que se falar em responsabilização do arrematante por tais débitos, haja vista tratar-se a aquisição em praça pública de uma forma de aquisição originária, e não de transmissão propriamente dita por negócio jurídico *inter partes*.

É importante destacar que em respeito ao princípio da capacidade contributiva, e ao que expressamente determina o CTN, um terceiro, não contribuinte, somente pode ser legalmente definido como sujeito passivo, na condição de “responsável tributário”, quando vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação. A lei não pode

atribuir responsabilidade a um terceiro que nenhuma relação tem com o fato gerador da obrigação correspondente. Essa vinculação é importante para que o responsável, que afinal não foi quem revelou capacidade contributiva praticando o fato gerador, possa ressarcir-se junto ao contribuinte pelo que teve de recolher em seu lugar. (Hugo de Brito Machado Segundo. 2018, p.156)

Outrossim, em sendo o valor do arremate inferior ao dos débitos inscritos na CDA, cobrar subsidiária ou suplementarmente o arrematante estaria ferindo diretamente um dos pressupostos da realização da hasta pública, qual seja, a inexistência de relação entre o devedor cujos bens foram constritos e o adquirente.

Outro não é o entendimento dos tribunais superiores, senão vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU SOBRE IMÓVEL ARREMATADO EM HASTA PÚBLICA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. SUB-ROGAÇÃO QUE OCORRE SOBRE O PREÇO. PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 130, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE IMPUTAR-SE AO ARREMATANTE ENCARGO OU RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PENDENTE, QUE PERSISTE PERANTE O FISCO, DO ANTERIOR PROPRIETÁRIO. 1. O crédito fiscal perquirido pelo fisco deve ser abatido do pagamento, quando do leilão, por isso que, finda a arrematação, não se pode imputar ao adquirente qualquer encargo ou responsabilidade tributária. Precedentes: (REsp 716438/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/12/2008, DJe 17/12/2008; REsp 707.605 - SP, Relatora Ministra ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ de 22 de março de 2006; REsp 283.251 - AC, Relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, Primeira Turma, DJ de 05 de novembro de 2001; REsp 166.975 - SP, Relator Ministro Ministro SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA, Quarta Turma, DJ de 04 de outubro de 1.999). 2. Os débitos tributários pendentes sobre o imóvel arrematado, na dicção do art. 130, parágrafo único, do CTN, fazem persistir a obrigação do executado perante o Fisco, posto impossível a transferência do encargo para o arrematante, ante a inexistência de vínculo jurídico com os fatos jurídicos tributários específicos, ou com o sujeito tributário. Nesse sentido: "Se o preço alcançado na arrematação em hasta pública não for suficiente para cobrir o débito tributário, nem por isso o arrematante fica responsável pelo eventual saldo." (BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, Compêndio de Direito Tributário, 2º vol., Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 513). 3. Assim, é que a arrematação em hasta pública tem o efeito de expurgar qualquer ônus obrigacional sobre o imóvel para o arrematante, transferindo-o livremente de qualquer encargo ou responsabilidade tributária. 4. Agravo regimental desprovido. (BRASIL. STJ, 2010. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br>>. Acesso em 09 jun. 2019)

Ainda nesta seara, o Tribunal de Justiça de São Paulo em sede de apelação aplicou o mesmo entendimento para bens móveis, por analogia ao parágrafo único do art. 130, o que reforça ainda mais a presente tese, vejamos:

APELAÇÃO – TRIBUTÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – ARREMATÇÃO DE VEÍCULO EM HASTA PÚBLICA – Débitos fiscais e ônus anteriores à arrematação – O arrematante não é responsável pelos débitos anteriores à data em que o veículo foi arrematado – Aplicação, por

analogia, do art. 130, parágrafo único, do CTN – Dívida que se sub-roga no preço – Sentença mantida – Recurso de apelação improvido. Trata-se de recurso de apelação da Fazenda do Estado de São Paulo contra a sentença de fls. 65/69 que, em mandado de segurança impetrado por Elaine Cristina Menezes contra ato atribuído ao Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, objetivando a baixa definitiva dos débitos de IPVA de veículo anteriores à arrematação em hasta pública para o fim de licenciar e transferir a propriedade do bem, concedeu a ordem, tornando definitiva a liminar, e deixou de condenar em honorários. Pugna a apelante pela reforma do julgado, sustentando em síntese que o adquirente do veículo assume todas as responsabilidades inerentes ao bem adquirido (fls. 80/92). Recurso recebido, processado e respondido. É O RELATÓRIO. FUNDAMENTO. Ao que consta dos documentos juntados aos autos (fls. 19/34), a impetrante arrematou, em hasta pública ocorrida em 06/10/2015 na Justiça do Trabalho, o veículo *Citroen C3 2005/2005* placas DQI0234, chassi 935FCN6A85B728072, sobre o qual pendem débitos de IPVA anteriores à arrematação. Visando a baixa definitiva das dívidas, impetrou o presente writ (fls. 01/13). Ao deferimento da liminar (fls. 41/44) e informações (fls. 50/60), sobreveio a sentença concessiva da ordem de fls. 65/69. *Verbis*: "(...) Assim não há que se falar em responsabilidade do impetrante pelos tributos incidentes sobre o bem arrematado referentes a exercícios anteriores à arrematação, eis que a sub-rogação de tais deveres não ocorre na pessoa do adquirente, mas tão-somente no preço ofertado em praça pública, sendo que deste, devem ser descontados os créditos do fisco, respeitado o limite do mesmo. Há também de se frisar que não incumbe ao arrematante garantir a satisfação do fisco quanto ao preço obtido na hasta, bem como, não cumpre a ele provar a quitação de todos os impostos incidentes, mas somente o que concerne ao imposto de transmissão. (...) Assim, cumpre destacar que a relação tributária consubstanciada entre o adquirente do bem ofertado em hasta pública e o fisco tem início a partir da data da arrematação, momento esse em que a propriedade do bem não mais corresponde ao antigo proprietário, executado em ação judicial, não se admitindo que as obrigações concernentes à propriedade do imóvel, como no caso, fiquem inadimplidas até o registro da Carta de Arrematação. Desse modo, resta claro o direito do impetrante à obtenção da transferência do bem, sem a quitação dos impostos sobre ele incidentes.". Como cediço, o arrematante não é responsável pelo pagamento dos tributos e ônus anteriores à arrematação do veículo, por aplicação analógica do artigo 130, parágrafo único, do CTN, vez que os débitos se sub-rogam no respectivo preço, desonerando o bem e o arrematante. Nesse sentido, preleciona o desembargador Sidney Romano dos Reis que a arrematação "tem o efeito de extinguir os ônus que incidem sobre o bem arrematado, a ele relacionados, recebendo-o livre e desembaraçado dos encargos tributários. Assim, em tendo sido o bem adquirido em arrematação judicial, o arrematante, por ficção legal, passou a ser considerado proprietário originário, rompendo com toda a corrente de obrigações que recaiam sobre o bem. Assinale-se que, embora verse sobre impostos relativos a bens imóveis, o referido dispositivo é aplicável, por analogia, nos casos de bens móveis, igualmente, arrematados em hasta pública (como se dá no caso em tela)." (Apelação 3004087-92.2013.8.26.0615, 6ª Câmara de Direito Público, j. 09/03/2015). Assim, correta a solução da sentença, que se encontra, inclusive, de acordo com o entendimento deste E. Tribunal, conforme se infere dos recentes julgados abaixo citados: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - IPVA e Taxas de licenciamento - Veículos arrematados em hasta pública - Cobrança de IPVA dos anos anteriores Impossibilidade - Está o arrematante desobrigado ao pagamento do imposto nos exercícios anteriores à arrematação, bem como dos débitos relativos às multas por infração de trânsito e seguro obrigatório - Créditos tributários que devem ser sub-rogados no preço obtido com a alienação do bem em hasta pública - Aplicação do artigo 130, do Código Tributário Nacional Recurso improvido. (Apelação

1037353-10.2014.8.26.0053, rel. Silvia Meirelles, 6ª Câmara de Direito Público, j. 16/03/2015) REEXAME NECESSÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA ARREMATACÃO DE VEÍCULOS COBRANÇA DE DÉBITOS ANTERIORES À ARREMATACÃO Pretensão do impetrante voltada ao reconhecimento da ilegalidade de cobrança de débitos de qualquer natureza anteriores à expedição da Carta de Arrematação (09.01.2014) - Possibilidade Automóvel e Motocicleta arrematados em hasta pública Arrematante que adquire o bem livre de ônus tributários anteriores à arrematação - Inteligência do art. 130, parágrafo único, do Código Tributário Nacional Precedentes do STJ e do TJSP Sentença concessiva da ordem de segurança parcialmente reformada, em reexame necessário, tão-somente para afastar a possibilidade de aplicação de multa cominatória em caso de descumprimento do decisum mandamental. Recurso oficial improvido. (Apelação 1004009-38.2014.8.26.0053, rel. Paulo Barcellos Gatti, 4ª Câmara de Direito Público, j. 02/02/2015). Mandado de Segurança - IPVA e Multas de trânsito Veículo arrematado em hasta pública Sub-rogação no valor arrematado Impossibilidade de cobrança do arrematante Aplicação por analogia do art. 130, parágrafo único, CTN Precedentes - Sentença de procedência mantida Recurso desprovido. (Apelação 1012219-15.2013.8.26.0053, rel. Ana Liarte, 4ª Câmara de Direito Público, j. 15/12/2014). MANDADO DE SEGURANÇA. Veículo arrematado em hasta pública. Arrematante que não pode ser responsabilizado pelo IPVA, multas de trânsito e DPVAT, anteriores à arrematação - Art. 130, parágrafo único, do CTN. Aquisição originária, livre de quaisquer ônus. Sentença reformada. RECURSO PROVIDO para conceder a segurança pleiteada. (Apelação 1009191-05.2014.8.26.0053, rel. Isabel Cogan, 12ª Câmara de Direito Público, j. 25/11/2014) Feitas essas considerações, comprovada por documentos a aquisição do bem móvel em hasta pública, de rigor a manutenção da sentença, por seus próprios e jurídicos fundamentos. DECIDO. Ante o exposto, pelo meu voto, nego provimento ao recurso, mantida a r. sentença por seus próprios fundamentos. MAURICIO FIORITO. (SÃO PAULO. TJ-SP, 2016. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br>>. Acesso em 09 jun. 2019)

## 2 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Demonstradas as divergências no projeto da presente pesquisa e o entendimento pacificado dos tribunais superiores à aquisição em hasta pública, fica claro tratar-se de aquisição originária. Portanto, os débitos fiscais anteriores à praça sub-rogam-se no respectivo preço do arremate, não podendo o arrematante ser responsabilizado por eles, visto que sua relação é para com o Estado-juiz, e não para com o Fisco, ficando esta última para o executado, bem como os ônus de que dela decorrem, como por exemplo, os valores remanescentes, quando do preço não se puder extrair o total dos débitos fiscais.

Isto porque a aquisição originária é aquela em que não existe relação jurídica de transmissão que vincule o adquirente ao antigo proprietário, ainda que se trate de direito *propter rem*, assim como ocorre na usucapião e nas aquisições originárias por acessão (formação de ilhas, aluvião, avulsão, etc).

### 3 CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, vimos que o IPTU tem como fato gerador da obrigação, a propriedade, domínio útil ou a posse com *animus domini* de imóvel localizado em área regularmente definida como urbana. Assim, ocorrido o fato imponible, faz nascer, para o contribuinte, a relação jurídico-tributária da qual decorre sua obrigação pecuniária para com o Fisco.

Outrossim, pode ser que ocorra alguma das situações previstas em lei secundária que indicam a responsabilidade de terceiro, sem relação direta e pessoal com o fato gerador, podendo ser solidária ou subsidiária esta responsabilização.

Ademais, vimos ainda que diante de todos os atos administrativos e judiciais praticados pelo Fisco, deve-se dispor ao contribuinte de meios que lhe permitam exercer o contraditório e a ampla defesa, caso queira. Assim, após o nascimento da referida obrigação, tendo sido regularmente lançado o tributo, o contribuinte terá o prazo para impugná-lo administrativamente ou partir direto para a seara judicial, onde terá a intervenção do Estado-juiz para a resolução do litígio, em havendo este, pois existem demandas em que não necessariamente existem litígios.

É facultado ao contribuinte, ainda, a inércia frente à comunicação dos atos da Administração Pública, se de nenhuma das opções entre pagamento, impugnação ou judicialização da relação jurídica ele deliberar, caso em que, após inscrito em dívida ativa, poderá ter seu imóvel constrito para posterior execução fiscal, a fim de dar quitação aos débitos pendentes.

Levado o bem à praça pública, sendo que esta é uma modalidade de hasta pública para casos em que haja imóvel junto aos bens a serem expropriados, quando por inadimplência do IPTU um imóvel for constrito para, posteriormente, ser executado, não há que se falar em responsabilidade do arrematante, *stricto* ou *lato sensu*, quanto aos débitos pendentes que houverem sido inscritos em dívida ativa. Pelo menos não por parte do arrematante, pois este nenhuma relação tem para com o Fisco, tampouco para com o executado, isto por tratar-se o arremate de aquisição originária que deve estar livre de quaisquer ônus para o arrematante.

Sendo assim, não há que se falar também em responsabilização do arrematante decorrente de mera previsão no edital da hasta pública em que foram alienados os bens por débitos anteriores ao arremate, pois, conforme bem explanado, a responsabilidade tributária só pode decorrer de expressa previsão legal.

Contudo, pode o Fisco buscar os resíduos da satisfação do seu crédito junto ao executado, com o qual possui relação jurídica direta.

Apesar de o presente artigo ter se limitado apenas ao arrematante de bem imóvel do devedor de IPTU, aplicam-se, no todo ou em partes, as regras aqui abordadas também ao Imposto Territorial Rural (ITR), que se difere daquele apenas quanto à localização da área de incidência, que é toda aquela não definida nas leis orgânicas municipais como área urbana., além do aspecto quantitativo que abrange somente a área do imóvel por natureza, ou seja, somente o total da área, sem levar em conta suas construções e benfeitorias.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento: AgRg no Ag: 1246665 SP 2009/0212829-0, Relator: Ministro LUIZ FUX. DJ: 06/04/2010. Jusbrasil, 2010. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9109537/agravo-regimental-no-agravo-de-instrumento-agrg-no-ag-1246665-sp-2009-0212829-0>>. Acesso em 09 jun. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 397. O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço. In: JUSPODIVM. Vade Mecum Tributário / Organizadores Josiane Minardi e Eduardo Sabbag. 13. Ed. Salvador: JusPodivm, 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n 554. Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão. In: JUSPODIVM. Vade Mecum Tributário / Organizadores Josiane Minardi e Eduardo Sabbag. 13. Ed. Salvador: JusPodivm, 2018.

CASSONE, V.; ROSSI, J.C.; CASSONE, M. E. T.; **Processo tributário: teoria e prática**. -15. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira Jardim. **Manual de direito financeiro e tributário**. 16.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

PEREIRA, M.; WERLE, C. A evolução do instituto da propriedade sob o prisma da constitucionalização do direito privado: das limitações do estado liberal e individual à sua função social. In: **XII SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA**, VIII Mostra de Trabalhos Jurídicos Científicos, 2015, Santa Cruz do Sul/RS. Reconstrução da dogmática do Direito Privado. Santa Cruz do Sul: CEPEJUR, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SÃO PAULO, Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação: 10507787020158260053 SP 1050778-70.2015.8.26.0053, Relator: Maurício Fiorito. DJ: 17/05/2016. Jusbrasil, 2016. Disponível em: <<https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/340796387/apelacao-apl-0507787020158260053-sp-1050778-7020158260053/inteiro-teor-340796402?ref=juris-tabs>>. Acesso em 09 jun. 2019.

## APÉNDICE-A

**ANEXO-A**

**ANEXO-B**