



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE DIREITO**

FERNANDO PINHEIRO LOPES RIBEIRO

**IPTU E ITR: A IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE NOS CASOS DE
PROPRIEDADE INVADIDA**

FORTALEZA

2013

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

R484i Ribeiro, Fernando Pinheiro Lopes.
 IPTU e ITR: a identificação do contribuinte nos casos de propriedade invadida / Fernando
 Pinheiro Lopes Ribeiro. – 2013.
 62 f. : enc. ; 30 cm.

Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de
Direito, Fortaleza, 2013.

Área de Concentração: Direito Tributário.

Orientação: Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho.

1. Imposto predial e territorial urbano. 2. Propriedade - Brasil. 3. Direito Tributário - Brasil. 4.
Incidência de impostos - Brasil. I. Macedo Filho, Francisco de Araújo (orient.). II. Universidade
Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

CDD 336.2

FERNANDO PINHEIRO LOPES RIBEIRO

IPTU E ITR: A IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE NOS CASOS DE
PROPRIEDADE INVADIDA

Projeto de Monografia
apresentado ao Curso de
Direito da Faculdade de Direito
da Universidade Federal do
Ceará.

Orientador: Francisco de
Araújo Macêdo Filho

FORTALEZA

2013

FERNANDO PINHEIRO LOPES RIBEIRO

IPTU E ITR: A IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE NOS CASOS DE
PROPRIEDADE INVADIDA

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade Federal do Ceará,
como requisito parcial para obtenção do
grau de bacharel em Direito. Área de
concentração: Direito Tributário.

Orientador: Francisco de Araújo Macedo
Filho.

Aprovado em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. William Paiva Marques Júnior
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Francisco Régis Frota Araújo
Universidade Federal do Ceará (UFC)

À minha mãe, Amélia, e ao meu irmão,
Felipe.

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho, por ter proporcionado uma proveitosa orientação.

Aos professores participantes da Banca examinadora William Paiva Marques Júnior e Francisco Régis Frota Araújo pelo tempo concedido e pelas valiosas observações, sugestões e contribuições.

Aos colegas da graduação pelas discussões e colaborações na construção do trabalho.

“A verdadeira viagem de descobrimento
não consiste em procurar novas
paisagens, mas em ter novos olhos”
(Marcel Proust)

RESUMO

O presente trabalho pretende identificar qual seria o legítimo contribuinte do imposto territorial rural e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana quando o bem imóvel se encontra ocupado por invasores. Para tanto, no início da pesquisa, apresentamos premissas e conceitos fundamentais, para depois realizar um estudo das normas jurídicas presentes em nosso sistema jurídico que cuidam do ITR e do IPTU, sua instituição, regulamentação, arrecadação, dentre outros aspectos, para, enfim, nos dedicarmos ao tema em si. O estudo destes tributos foi feito por meio da regra-matriz de incidência tributária, analisando-se, portanto, os elementos contidos na regra-matriz de cada um. No antecedente da norma, estudamos os critérios material, espacial e temporal, enquanto que, no consequente, vimos o critério quantitativo e o pessoal. Para nossa pesquisa, destacamos o critério pessoal, estabelecendo os sujeitos da relação, averiguando as pessoas que podem figurar nos polos passivo e ativo da obrigação tributária. Por fim, foram discutidas as posições doutrinárias e jurisprudenciais acerca do tema, concluindo-se que o contribuinte do ITR e do IPTU nos casos de invasão da propriedade rural ou urbana poderá ser o invasor apenas se este tiver possibilidade de transformar sua posse em propriedade, presente o *animus domini*. O proprietário, por outro lado, que perder a capacidade de se beneficiar das riquezas advindas da propriedade, não pode ser tido como contribuinte.

Palavras-chave: Imposto Territorial Rural. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. Regra-matriz de incidência. Contribuinte. Invasão.

ABSTRACT

The present work aims to determine who would be the legitimate taxpayer of the rural land tax and tax on urban land and property when the property is occupied by squatters. Therefore, at the beginning of the research, we present premises and concepts, and then conduct a study of the rules present in our legal system which concerns the ITR and IPTU, their institution, regulation, revenues, among other things, to finally devote ourselves to the topic itself. The study of these taxes was done by rule-array of tax incidence, analyzing, therefore, the elements contained in the rule-array of each one. In the antecedent of the rule, we studied the material respects, spatial and temporal, whereas in the consequent, we saw the quantitative and personal aspect. For our research, we emphasize the personal aspect, establishing the subjects of the relationship by examining people who may appear at the passive and active poles of the tax liability. Finally, we discuss the doctrinal and jurisprudential positions on the subject, concluding that the taxpayer of ITR and IPTU, in cases of invasion of the rural or urban land, may be the invader only if his possession can be turned into property, having the *animus domini*. The owner, on the other hand, who loses the ability to benefit from the wealth descendant from the property, should not be taken as the subject of those taxes.

Keywords: Rural Land Tax. Tax on Urban Land and Property. Rule-incidence matrix. Taxpayer. Invasion.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADC	Ação Direta de Constitucionalidade
C/C	Combinado com
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DJU	Diário de Justiça da União
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ITR	Imposto Territorial Rural
Min.	Ministro
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator
Resp	Recurso Especial
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	11
2.1	A Constituição	11
2.2	Os tributos	11
2.3	A norma jurídica	12
2.3.1	<i>A norma jurídica tributária</i>	15
2.4	A competência tributária	15
3	A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – RMIT	18
4	O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL – ITR	23
4.1	A regra-matriz de incidência tributária do ITR	25
4.1.1	<i>O critério material</i>	26
4.1.2	<i>O critério espacial</i>	30
4.1.3	<i>O critério temporal</i>	31
4.1.4	<i>O critério quantitativo – base de cálculo e alíquota</i>	31
4.1.5	<i>O critério pessoal – o sujeito passivo</i>	32
4.2	A competência tributária do ITR	33
5	O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – IPTU	36
5.1	A regra-matriz de incidência tributária do IPTU	37
5.1.1	<i>O critério material</i>	38
5.1.2	<i>O critério espacial</i>	41
5.1.3	<i>O critério temporal</i>	42
5.1.4	<i>O critério quantitativo – base de cálculo e alíquota</i>	43
5.1.5	<i>O critério pessoal – o sujeito passivo</i>	44
5.2	A progressividade do IPTU e a função social da propriedade	44
5.3	A competência tributária do IPTU	46
6	O CONTRIBUINTE DO ITR E DO IPTU EM CASO DE PROPRIEDADE INVADIDA	48
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS	58
8	REFERÊNCIAS	60

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como escopo estudar a figura do sujeito passivo, ou contribuinte, do IPTU e do ITR nas situações em que a propriedade territorial sobre a qual incide algum destes tributos se encontra ocupada por invasores.

De início, analisaremos conceitos intimamente relacionados ao tema, como a norma jurídica tributária e sua análise por meio da chamada Regra-matriz de Incidência Tributária. Destaca-se a importância do estudo do sistema tributário como um todo, com especial atenção à sua base constitucional.

A Constituição Federal de 1988 instituiu o ITR, de competência federal, e o IPTU, de competência municipal, sendo que a ambos foi definido como fato gerador a propriedade sobre bem imóvel. Ocorre que ao longo da história recente do país, se multiplicaram os casos de ocupação irregular de imóveis alheios, prática comum no campo, mas também presente nos centros urbanos. Diante deste fatos sociais, decisões tomadas por juízes e tribunais brasileiros revelam posições contraditórias, gerando indefinição sobre o limites para a proteção dos direitos em jogo.

Na presente pesquisa, igualmente, será analisada a adequação e razoabilidade das medidas tomadas na Execução Fiscal, que visam na grande maioria dos casos, apenas alcançar o indivíduo que pode mais facilmente se sujeitar a esta.

Por fim, todas estas questões se tornam relevantes para responder se o indivíduo que perde a posse sobre sua propriedade, devido à ocupação efetivada por terceiros, geralmente grupos constituídos por famílias em situação de pobreza extrema, deveria continuar sendo o sujeito passivo do ITR e IPTU, ainda que não possa auferir qualquer benefício a partir do bem.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Sistema Tributário Nacional atual, tal como foi concebido, busca harmonizar as relações da sociedade de forma a se atender aos seus princípios fundamentais, expressos sobretudo na Carta Magna de 1988, como também dá especial atenção à preservação do pacto federativo sob o qual vivemos.

2.1 A Constituição

A República Federativa do Brasil possui em sua atual Carta Magna, promulgada em 1988, normas gerais referentes aos tributos federais, estaduais e municipais. Nos dizeres de Carrazza (2001, p. 41)

A Constituição, [...] é a base de todo nosso Direito Público, notadamente de nosso Direito Tributário. De fato, no Brasil, por força de uma série de particularidades, as normas tributárias são, por assim dizer, o corolário dos princípios fundamentais consagrados na Lei Maior.

Assim, a Constituição Federal (CF), como alicerce do ordenamento jurídico brasileiro, também se constitui como a "lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos" (CARRAZZA, 2001, p. 287). Estabeleceu, conseqüentemente, em seu texto, as bases do sistema tributário nacional, buscando considerar as especificidades de um país em desenvolvimento marcado pelas diferenças sociais e econômicas entre sua população, inclusive na dimensão regional.

2.2 Os tributos

Na busca pelo progresso econômico e social e da conseqüente realização do bem comum, o Estado necessita primordialmente de recursos materiais. Para isso, são instituídos os tributos, que serão cobrados tanto de pessoas naturais como jurídicas compulsoriamente.

A receita advinda de tais tributos constitui a principal fonte de custeio das diversas atividades estatais, não sendo, porém, a única.

A arrecadação de tributos é, portanto, apenas uma das formas de financiamento do Estado, constituindo verdadeira base financeira, mas também meio de intervenção na economia (ELALI, 2007, p. 38):

A tributação, mais do que nunca, é a base financeira do Estado [...]. Chega-se a afirmar que a tributação pode constituir o maior óbice para o crescimento econômico. É a demonstração de que a tributação é também uma forma de intervenção estatal no fenômeno econômico.

O tributo é assim definido no Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Existem, no entanto, várias espécies de tributo, podendo ser este classificado como imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório ou contribuição especial, segundo a doutrina majoritária, a qual se filia à “*teoria penta-partite*”.

2.3 A Norma jurídica

O presente trabalho tem por escopo estudar a identificação do sujeito passivo do IPTU e do ITR; de início, devemos, portanto, abordar certas definições pertencentes ao âmbito do direito positivo.

Nosso ordenamento jurídico se constitui como um “sistema”, sendo este formado por um plexo de normas válidas que regulamentam as condutas intersubjetivas. Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (2006, p. 43), “onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, tem-se a noção fundamental de sistema”. As unidades deste sistema, por sua vez, são as chamadas normas jurídicas.

Dito isso, devemos determinar o significado da expressão “norma jurídica”, analisando sua estrutura, visto se tratar de conceito pertinente ao objeto de nossos estudos.

A norma jurídica se configura como um juízo hipotético-condicional, no

qual um antecedente discorre sobre um fato social, implicando um consequente que constitui uma relação jurídica obrigacional. A norma jurídica não se confunde com o texto presente na lei, devendo ser este entendido apenas como um suporte físico, sem qualquer significado de per si.

Fabiana Del Padre Tomé expressa a seguinte definição (*apud* CARVALHO, 2011, p.41):

A concepção da teoria comunicacional do direito tem como premissa que o direito positivo se apresenta na forma de um sistema de comunicação. Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui as normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inseridos no ordenamento por veículos introdutórios, apresentando as três dimensões sýnicas: suporte físico, significado e significação.

Os enunciados também não devem ser entendidos como normas, pois, por enunciado prescritivo, devemos entender o texto de lei, cada um dos dispositivos que podem iniciar o nosso processo de significação. A proposição, por sua vez, é a significação, sentido construído pela leitura dos enunciados prescritivos.

Seguindo a doutrina de Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 41) a respeito do tema:

A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador. Ao enunciar os juízos, expedindo as respectivas proposições, ficarão registradas as discrepâncias de entendimento dos sujeitos, a propósito dos termos utilizados.

Por analogia aos símbolos linguísticos quaisquer, podemos dizer que o texto escrito está para a norma jurídica tal qual o vocábulo está para sua significação. Nas duas situações, encontraremos o suporte físico que se refere a algum objeto do mundo (significado) e do qual extratamos um conceito ou juízo (significação).

Ainda conforme Carvalho (*ibidem*, p. 41), pode-se considerar que a norma jurídica é a estrutura mínima e irreduzível de significação deôntica. A raiz desta expressão remonta ao fato de que, para que os comandos jurídicos possam ser compreendidos no contexto da comunicação e, cumpram sua função, qual seja, dado a ocorrência de um fato 'x' deve ser a consequência 'y', a imputação normativa e efetivação pelos seus destinatários devem se revestir de uma estrutura formal

específica, onde o mencionado fato enseja a instituição de relação jurídica entre dois sujeitos, o ativo e o passivo.

Tais normas emanam, geralmente, do Poder Legislativo, posto que este tem como função primária, por óbvio, a edição de leis. É possível, no entanto, que os demais poderes atuem na elaboração de normas jurídicas, como no caso das decisões judiciais, como sentenças ou acórdãos, onde o julgador examina situações concretas, criando para estas uma norma individual, que não deixa de ser direito.

Aprofundando-se no conceito de norma jurídica, Aurora Tomazini de Carvalho (2009, p. 213) leciona:

[...] utilizamo-nos da expressão norma jurídica para designar as unidades do sistema do direito positivo, quando este, por manifesta-se em linguagem, apresenta-se em quadro planos: (i) S1 -plano físico dos enunciados prescritivos; (ii) S2 – plano das significações isoladamente consideradas (proposições jurídicas); (iii) S3 – plano das significações estruturadas (normas jurídicas); e (iv) S4 – plano da contextualização das significações estruturadas (sistema jurídico). Temos, assim, pelo menos, três tipos de unidades ontologicamente distintas, dependendo sob qual plano analisamos o sistema jurídico.

[...]

A norma jurídica, entretanto, na sua completude, tem feição dúplice: (i) norma primária; e (ii) norma secundária. A primeira vincula deonticamente a ocorrência de um fato à prescrição de uma conduta. A segunda, logicamente conectada à primeira, prescreve uma providência sancionadora de cunho coercitivo, aplicada pelo Estado–Juiz, caso não seja verificado o fato descrito na primeira e não realizada a conduta por ela prescrita.

Paulo de Barros Carvalho utiliza-se das seguintes expressões, de forma a separar de modo mais claro estes planos: (i) “normas jurídicas em sentido amplo” para designar tanto as estruturas oracionais, enquanto suporte físico do direito posto, ou os textos de lei, quanto aos conteúdos significativos isolados destas; e (ii) “normas jurídicas em sentido estrito” para aludir à composição articulada das significações, construídas a partir dos enunciados do direito positivo, na forma hipotético-condicional, de tal sorte que produza mensagens com sentido deontico-jurídico completo. Seguindo esta linha, considerando o percurso gerador de sentido dos textos jurídicos, nos planos S1 e S2 estaremos diante de normas jurídicas em sentido amplo, enquanto que nos planos S3 e S4 encontraremos as normas jurídicas em sentido estrito.

Nesse sentido, esclarece o referido autor (2008a, p. 180):

Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas, outra, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.

Não se pode desconsiderar, no entanto, que, embora as proposições jurídicas isoladamente consideradas não sejam tidas como normas jurídicas, apresentam papel essencial para a formação no direito, uma vez que, conjuntamente interpretadas, dão sentido às normas jurídicas.

2.3.1 A Norma jurídica tributária

Após tratarmos das normas jurídicas, passamos a discorrer sobre as normas jurídicas tributárias, podendo ser estas definidas como as normas contidas no sistema jurídico brasileiro que tratam de matérias relacionadas à instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos.

Falamos anteriormente sobre as normas jurídicas em geral, as quais formam, em conjunto, o direito positivo, destinado a regular a vida social, sendo este, portanto, voltado ao direcionamento dos comportamentos humanos, visando regular suas relações, condutas, de modo a organizá-las, reger a vida interna. É o direito institucionalizado pelo Estado. De outro lado, se constitui o direito positivo como a ordem jurídica obrigatória em um determinado lugar e tempo.

Para o estudo da norma tributária, iniciaremos abordando a norma extraída da legislação instituidora dos tributos, a qual é denominada pela doutrina como a regra-matriz de incidência tributária (RMIT), cujos critérios analisaremos nas próximas páginas.

2.4 A competência tributária

O poder advém diretamente do exercício da soberania estatal, que é atividade típica do Estado, assim como a diplomacia, a segurança, a justiça, entre

outros.

Apesar do poder de tributar ser ínsito à soberania estatal, cumpre observar que parte da doutrina acredita que a relação tributária muito mais que relação de poder, é uma relação jurídica, com direitos e obrigações de ambas as partes. Enquanto a Administração tem o poder-dever de fiscalizar e arrecadar tributos, eis que a atividade é plenamente vinculada, o administrado tem um conjunto de princípios e normas que lhe protegem contra uma tributação incomensurável que se denomina de Estatuto do Contribuinte.

A Carta Magna de 88 instituiu também um sistema de distribuição de competências na seara tributária entre os entes federativos. Através deste sistema, União, Estados, Distrito Federal e Municípios adquirem "a parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político para criar tributos" (ROSA JÚNIOR, 2003, p. 255). Possível, ainda, conceituar tal instituto como "a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos" (CARRAZA, 2001, p. 288).

Sacha Calmon Navarro Coêlho aborda a questão nos seguintes termos (2006, p. 65):

A característica fundamental do federalismo é a autonomia do Estado Membro, que pode ser mais ou menos ampla, dependendo do país de que se esteja a cuidar. No âmbito tributário, a sustentar a autonomia política e administrativa do Estado Membro e do Município – que, no Brasil, como vimos, tem dignidade constitucional –, impõe-se a preservação da autonomia financeira desses entes locais, sem a qual aquelas outras não existirão. Essa autonomia resguarda-se mediante a preservação da competência tributárias das pessoas políticas que convivem na Federação e, também, pela equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí advindo a importância do tema referente à repartição das competências no Estado Federal [...]

Para Tácio Lacerda Gama (2009, p. 218), competência pode ser considerada como:

[...] a aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alternar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de norma jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Ainda na lição de Sacha Calmon (2006, p. 71):

Em primeiro lugar, verifica-se que várias são as *peças políticas* exercentes do poder de tributar e, pois, titulares de competências impositivas: a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios. Entre eles será repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias). O *poder de tributar* originariamente *uno* por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as peças políticas que formam a Federação.

Ressalta-se, por fim, a diferença entre competência tributária e capacidade tributária ativa. Como estudado, a competência tributária é o poder indelegável de instituir e regular determinado tributo, sendo investidos de tal poder apenas os entes políticos.

Capacidade tributária ativa, por outro lado, é o poder de exigir o cumprimento da obrigação tributária. É o poder de executar o sujeito ativo para obter o pagamento do tributo devido. Ademais, enquanto a competência tributária é uma atribuição indelegável, a capacidade tributária ativa pode ser delegada a outro ente de direito público.

3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – RMIT

Como abordado anteriormente, a expressão “regra-matriz de incidência tributária” foi cunhada para denominar a norma obtida através da atividade intelectual do intérprete ao analisar a lei instituidora de determinado tributo. Destarte, se extrairão dos diversos enunciados prescritivos positivados pelo legislador tributário, através da devida interpretação, os elementos (ou critérios) contidos nas hipóteses e consequências das normas e seus respectivos critérios. A regra-matriz, portanto, é uma norma jurídica geral e abstrata que prevê, como qualquer norma jurídica, uma hipótese e a sua consequência.

A hipótese, neste caso, será o fato social ocorrido no mundo real que se ajusta à descrição presente na norma tributária. A este fato social será atribuída uma consequência, também prevista na norma, como indicado anteriormente. Advindo a hipótese de incidência (antecedente ou descritor), opera-se o surgimento de uma relação jurídica tributária. Destarte, sobre o antecedente ocorrerá a incidência fiscal (consequente ou prescritor).

Carvalho (2011, p. 298), preleciona, a respeito do tema:

A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o *dever-ser* que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e pensar a norma.

Como vimos, a norma jurídica pode ser entendida em seu sentido estrito, sendo esta a significação do sujeito cognoscente em relação aos enunciados prescritivos insertos no direito posto. Podemos conceituar significação como a construção de um conceito, ideia elaborada pelo ser cognoscente.

Por outro lado, quanto à regra-matriz como norma jurídica em sentido estrito, verifica-se sua ocorrência nos casos em que o sujeito cognoscente,

realizando o processo de interpretação das normas, preenche a estrutura sintática (por meio da interpretação do texto de lei), apresentando a regra-matriz, desta feita, como uma estrutura completa na ordem semântica, contendo esta a determinação do sujeito que praticou aquela ação relevante no tempo e espaço.

O legislador, ao escolher os acontecimentos que lhe interessam como causa para o desencadeamento de efeitos jurídicos e as relações que se estabelecerão juridicamente como tais efeitos, elege, portanto, algumas propriedades do fato e da relação, constituindo conceitos, denominados pela doutrina como “hipótese” e “consequente” (CARVALHO, 2011, p. 235).

Sobre o tema, continua pontuando Paulo de Barros (*ibidem*, p. 298) que “a hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescriptor*”.

Todo conceito é, portanto, seletor de propriedades, isto quer dizer que nenhum enunciado capta o objeto referente na infinita riqueza de seus predicados, captura apenas algumas de suas propriedades, sendo estas selecionadas pelo observador como relevantes para identificá-lo.

Examinando várias normas, em busca da construção de proposições descritivas gerais, observamos que o legislador, nesta sua atividade de selecionar propriedades dos fatos e das relações jurídicas, acaba utilizando-se sempre dos mesmos critérios, percebidos quando, por meio da abstração lógica, separamos as expressões genéricas designativas do fato e da relação presentes em todas e quaisquer normas jurídicas.

O chamado elemento antecedente da RMIT é composto por um critério material, o qual representa o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa. Neste critério, há referência ao comportamento de pessoas físicas ou jurídicas que representem negócios jurídicos, cuja verificação em determinadas coordenadas de tempo e espaço, acompanhadas do relato pela linguagem prevista no ordenamento, acarretará o fenômeno da incidência tributária. O critério material da hipótese é composto por um verbo mais seu complemento.

O antecedente da norma apresenta também um critério temporal com coordenadas de tempo, indicando o momento em que se considera ocorrido o evento tributário; tal critério determinará a legislação tributária a ser aplicada. Na hipótese, se insere ainda um critério espacial, o qual determina o local em que o evento deve ocorrer para que seja tido como um fato jurídico tributável.

O consequente da regra-matriz é composto por um critério pessoal, indicando os sujeitos que integrarão o vínculo tributário, tanto no polo ativo como no passivo. Além disso, ele contém um critério quantitativo, composto pela base de cálculo e pela alíquota, o qual indica os critérios para quantificar a obrigação tributária.

Nas palavras de Tomazini (2009, p. 358-359):

Se considerarmos que toda classe delineada pela hipótese normativa aponta para um acontecimento, que se caracteriza por ser um ponto no espaço e no tempo, logo, como conceito identificativo, ela deve, necessariamente, fazer referência a: (i) propriedades da ação nuclear deste acontecimento; (ii) do local; e (iii) do momento em que ele ocorre; caso contrário, é impossível identificá-lo precisamente.

Da mesma forma, como toda classe delineada pelo consequente normativo indica uma relação onde um sujeito fica obrigado, proibido ou permitido a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de outro sujeito, necessariamente nele vamos encontrar propriedades identificativas de: (i) dois sujeitos, ativo e passivo; e (ii) do objeto da relação, isto é, daquilo que um dos sujeitos está obrigado, proibido ou permitido de fazer ou deixar de fazer ao outro. A conjunção desses dados indicativos oferece-nos a possibilidade de exibir um esquema padrão, já que toda construção normativa, para ter sentido, pressupõe, como conteúdo mínimo, estes elementos significativos.

Paulo de Barros Carvalho, principal responsável pela divulgação da teoria da regra-matriz de incidência, em outra obra de sua autoria (2008a, p. 532-533), assevera:

A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir de estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito ativo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto. Essa mediação nos autoriza a declarar que, para

obter-se a fórmula abstrata da regra-matriz de incidência, é mister isolar as proposições em si, como fórmulas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas, e desconsiderar os atos psicológicos de querer e pensar a norma.

O desenvolvimento do conceito de regra-matriz de incidência tributária serve, como visto, como um importante facilitador do trabalho dos intérpretes nesta matéria, no que diz respeito à análise detalhada dos elementos da relação jurídica tributária.

Vale destacar, no entanto, que ela representa tão somente a norma primária, tendo em vista a separação doutrinária existente entre norma primária e norma secundária.

Explicitando, temos que a proposição jurídica completa é composta por duas normas: a norma primária e a norma secundária. A norma primária é aquela que vincula a ocorrência de um fato social ou natural a uma consequência normativa, que é a relação de obrigação, permissão ou proibição entre dois sujeitos de direito. Por sua vez, a norma secundária é a que caracteriza a coercitividade, própria do direito. Esta traz em sua previsão o descumprimento da relação prevista em uma norma primária, que implica a atuação do estado-juiz para garantir o respeito à relação jurídica. É também de Paulo de Barros a seguinte lição quanto a essa diferenciação (2008b, p. 34):

[...] as regras do direito tem feição dúplice: norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária.

A RMIT, além disso, identifica-se somente com a chamada norma primária dispositiva, que tem como hipótese a descrição de um fato lícito; e não com a norma primária sancionadora, pois esta tem como suposto a descrição de um fato ilícito (DI SANTI, 2005, p. 12). Deveras, a RMIT abarca na sua hipótese somente fatos lícitos, tornando-os fatos jurídicos tributários, juridicizando-os, portanto, e fazendo nascer, com isso, a respectiva relação jurídica tributária no seu consequente.

Em resumo, os critérios contidos no antecedente elencam o campo material, temporal e espacial. Por sua vez, o consequente da norma estabelece a relação jurídica, indicando os sujeitos da relação jurídica e como computar o quantum devido pela inauguração de tal relação.

Quanto aos critérios da RMIT no âmbito do IPTU e do ITR, com suporte na melhor doutrina, e levando-se em conta as observações contidas nas páginas anteriores, analisaremos quanto ao antecedente os seguintes: (i) material, (ii) espacial e (iii) temporal. Já no consequente veremos os critérios: (i) subjetivo e (ii) quantitativo.

4 O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL – ITR

A ideia de tributar a propriedade sobre as terras, ou o que estas proporcionam ao proprietário, como a exploração da agricultura ou pecuária, pode ser identificada desde a formação das primeiras sociedades humanas organizadas.

Aliomar Baleeiro aponta o “vectigal”, em Roma, como o antepassado histórico do ITR (BALEIRO, 1976, *apud* ANDERSON, 2010, p. 313), considerando, porém, que aquele foi constituído com as devidas características de receita originária, sendo cobrado de ocupantes de terras conquistadas, podendo a ocupação, ainda, ser temporária ou perpétua. Ressalte-se que neste período os tributos sobre as terras provinciais sofriam variação de acordo com o poder tributante, a localização das terras e sua produção. O direcionamento destas tributações principalmente aos povos dominados denotavam perfeitamente a natureza conquistadora dos antigos romanos.

O “vectigal”, a propósito, incidia como uma percentagem da produção de terras agrícolas, daí a comparação com o nosso Imposto Territorial Rural.

Durante a era imperial brasileira não havia no ordenamento jurídico pátrio qualquer tributação específica sobre a propriedade territorial rural. Tal instituto só veio a ser previsto expressamente pela Constituição Federal de 1891, a qual tratava de um imposto específico incidente sobre propriedades rurais, sendo sua competência atribuída aos Estados – antigas províncias.

Sobre o histórico da tributação da terra no Brasil, informa Luciano Dias Bicalho Camargos (1998, p. 170)

Particularmente em relação ao Brasil, desde o descobrimento, uma cópia do já anacrônico sistema português de exploração agropecuária, sabe-se hoje que foi cogitada, mesmo antes de 1822: a instituição da tributação da terra. Não se pode afirmar, todavia, se o objetivo previsto era forçar a racionalização da posse e do uso da terra ou, o que é bem provável, se o Estado visava apenas e tão somente obter mais uma fonte de receita tributária. No Império, não há registro de tentativas mais sérias a respeito.

A diferenciação entre imposto territorial urbano e rural só se deu

efetivamente com o advento da Constituição de 1934, em seu art. 8º, I, a, sendo tal tributo de competência dos Estados. Na ocasião, houve certa inovação, posto que as constituições anteriores tratavam de imposto sobre a “propriedade” de forma genérica.

Nas Constituições de 1937 (art. 23, I, a), e 1946 (art. 19, I) o imposto continuou sendo de competência dos Estados, até que a Emenda Constitucional nº 05, de 21 de novembro de 1961, transferiu tal competência para os Municípios.

O art. 29 da referida Constituição de 1946, previu expressamente que o imposto sobre a propriedade rural pertencia aos municípios, sendo que, menos de 03 (três) anos depois, por meio da Emenda Constitucional nº 10, de 09 de novembro de 1964, ocorreu nova mudança na atribuição de competência, havendo a transferência desta para a União. Tal modificação, todavia, previa que, apesar de a competência pertencer a um ente, a União, o produto da arrecadação deveria ser entregue a outro, o Município, em cuja extensão se localizavam as propriedades, na forma da lei.

A partir de tais medidas, o ITR foi sendo tratado cada vez mais como um instrumento de Reforma Agrária e de repartição de riquezas, uma vez que a União, o ente em geral mais organizado que a maioria dos Municípios brasileiros, dispunha de mais condições de estabelecer melhor regime de aproveitamento da terra, sem que, por isso, os Municípios deixassem de receber, via repartição de receitas, o produto da arrecadação.

No mesmo ano, de 1964, foi editado o Estatuto da Terra (Lei n. 4.504/1964), o qual dedicava somente três artigos ao ITR, reforçando a utilização de tal imposto como instrumento de promoção das políticas agrária e agrícola, estabelecendo conceitos intrincados de progressividade e regressividade em função “da dimensão do imóvel, do valor da terra nua, do grau de utilização da terra – GUT, do grau de eficiência a sua exploração – GEE e da área total no País dos imóveis rurais pertencentes ao mesmo proprietário” (MARTINS, 2006, p. 607).

A competência tributária para instituição do ITR se manteve na esfera da União nas Constituições de 1967 e 1969, sempre como pretensão meio de efetivação da política agrária, mas com destinação de boa parte da receita tributária correspondente aos municípios.

Nas palavras de Machado (2009, p. 300), a atribuição da competência à União:

(...)deveu-se exclusivamente ao propósito de utilizá-lo como instrumento de fins extrafiscais, tanto que a sua receita era, na vigência da Constituição anterior, destinada inteiramente aos Municípios em cujos territórios estivessem os imóveis situados (CF-1969, art. 21, § 1Q).

Em nível infraconstitucional, temos o Código Tributário Nacional, instituído pela lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, o qual previu as normas gerais de direito tributário aplicáveis ao ITR. A Secretaria da Receita Federal recebeu (SRF) a responsabilidade pela administração do ITR, que antes era do INCRA, por força da Lei n. 8220/1990.

No ano de 2002, o ITR passou a contar com um regulamento específico (RITR – Decreto n. 4.382/1996). Por fim, com a Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro, a fiscalização e a cobrança do ITR (art. 153, §4º, III, da CF) puderam ser exercidas pelos Municípios, desde que, obviamente, fizessem esta opção. Neste caso, passariam a receber o montante integral da arrecadação do ITR referente aos imóveis rurais situados na respectiva circunscrição (art. 158, II, CF). Caso não faça esta opção, a arrecadação é dividida igualmente entre o Município e a União.

Destaca-se a natureza extrafiscal do tributo, em conformidade com os princípios constitucionais vigentes, sendo atribuída também ao ITR “a finalidade de estimular as políticas públicas de desconcentração da terra e incentivar a utilização efetiva e racional da propriedade rural” (SCAFF; ATHIAS, 2009, p. 164).

4.1 A regra-matriz de incidência tributária do ITR

Nesse ponto, discorreremos sobre a regra-matriz de incidência do Imposto Territorial Rural. Serão analisados todos os critérios que compõem a

estrutura do tributo em estudo, examinando cada uma de suas características.

4.1.1 O critério material

Eduardo Sabbag (2011, p. 672) aduz que “fato gerador ou ‘fato imponible’, nas palavras de Geraldo Ataliba, é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede”.

Dito por Carrazza (2009, p. 452), temos a seguinte definição:

O princípio da tipicidade impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária. Dito de outra maneira, o tributo só pode ser validamente exigido quando nasceu por vontade da lei. Se não se realiza o fato imponible tributário (fato gerador in concreto), isto é, se não se cumprem integralmente os elementos do suposto de fato legal (sempre minucioso, de modo a permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que terá o dever de suportar), o lançamento e a arrecadação do tributo serão inválidos

Fato gerador é, deste modo, uma expressão que remete à concretização da hipótese de incidência tributária; ou seja, o fato gerador nada mais é do que a materialização dos elementos previstos abstratamente na hipótese de incidência tributária. Assim, o que era apenas uma norma em abstrato passa a incidir sobre fato ocorrido no âmbito da realidade, fazendo nascer a obrigação tributária.

No caso do ITR, ser proprietário, possessor ou titular do domínio útil de imóvel agrário, no 1º dia de janeiro de cada ano, faz nascer a obrigação tributária.

Conforme a previsão do Código Tributário Nacional, a hipótese de incidência do imposto em comento, portanto, abarca a propriedade, o domínio útil ou a posse a qualquer título:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.

Da leitura do dispositivo mencionado, depreende-se que o CTN enfatiza o

critério geográfico, sobre o qual nos aprofundaremos quando da análise do critério espacial, para delimitar o fato gerador do ITR, assim como fez em relação ao IPTU.

A menção ao “imóvel por natureza” por este artigo remete à definição adotada pelo Código Civil de 1916, que diferenciava, em seu art. 43, o imóvel por natureza da de imóvel por acessão física natural e por acessão intelectual em seus incisos I, II e III, respectivamente. O Código Civil de 2002, por sua vez, unificou todos estes significados em seu art. 79. Atualmente, portanto, a referência ao “imóvel por natureza, como definido na lei civil” perde sentido, visto que o atual CC não traz tal definição em particular.

Segundo esta redação, temos que o ITR, de apuração anual, possui como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

Cabe destacar que o fato de o art. 153, VI, da Constituição se referir especificamente à “propriedade rural” pode ensejar discussões sobre a possibilidade de tributação da posse e do domínio útil.

A SRF, igualmente, considera como fato gerador, efetivamente, a posse a qualquer título, ressalvando, porém, que não se apresenta como contribuinte do ITR “o arrendatário, comodatário ou parceiro de imóvel rural explorado por contrato de arrendamento, comodato ou parceria”, conforme o disposto no art. 4º, §4º da Instrução Normativa SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002, a qual dispõe sobre normas de tributação deste imposto:

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

§ 1º É titular do domínio útil aquele que adquiriu o imóvel rural por enfiteuse ou aforamento.

§ 2º É possuidor a qualquer título aquele que tem a posse do imóvel rural, seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, no caso do usufrutuário, seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público.

§ 3º Na hipótese de desapropriação do imóvel rural por pessoa jurídica de direito privado delegatária ou concessionária de serviço público, é contribuinte:

I - o expropriado, em relação aos fatos geradores ocorridos até a data da

perda da posse ou da propriedade, observado o disposto no art. 5º;
 II - o expropriante, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da imissão prévia ou provisória na posse ou da transferência ou incorporação do imóvel rural ao seu patrimônio.

§ 4º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, não se considera contribuinte do ITR o arrendatário, comodatário ou parceiro de imóvel rural explorado por contrato de arrendamento, comodato ou parceria.

Através da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, também, chamada, de Lei do Imposto Territorial Rural, foram estabelecidos os elementos estruturantes do ITR, como sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota, isenções e os vários aspectos da cobrança do tributo.

Em seu art. 1º, ecoando a previsão do CTN, determina a LITR que:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

Em seguida, passa a delimitar conceitos importantes para identificar o imóvel sobre o qual deve incidir o imposto.

§ 1º O ITR incide inclusive sobre o imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária, enquanto não transferida a propriedade, exceto se houver imissão prévia na posse.

§ 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município.

§ 3º O imóvel que pertencer a mais de um município deverá ser enquadrado no município onde fique a sede do imóvel e, se esta não existir, será enquadrado no município onde se localize a maior parte do imóvel.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi, o núcleo da enunciação da hipótese de incidência, descrita no artigo 1º, da LITR, não é a propriedade, a posse ou o domínio útil de imóvel agrário, mas, “ser proprietário, ser posseiro a qualquer título ou ser titular do domínio útil” (1982, p. 123-124).

Neste ponto, Leandro Paulsen entende ser parcialmente inconstitucional a previsão do CTN, eis que a base econômica que a constituição federal autoriza tributar é a propriedade no seu sentido tradicional (2005, p. 324).

A isto acrescenta-se que em tendo a Constituição sido expressa em

relação à propriedade territorial rural, e em conjugação com o artigo 110 do Código Tributário Nacional, seria possível entender que não poderia o legislador ordinário extrapolar a base econômica tributável do ITR para fazer constar os desdobramentos do direito de propriedade previstos no artigo 1º da Lei 9.393/96, ou seja, a Carta Magna não autorizaria a tributação do domínio útil e da posse através do ITR. Na verdade, o constituinte autoriza em mais duas vezes a tributação da propriedade, quando estabelece as bases econômicas sobre as quais há a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano, no art. 156, e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, segundo o art. 155.

Recorremos novamente, quanto ao ponto, à obra de Paulo de Barros Carvalho (*apud* ACQUARO, 2006. p. 106):

O domínio útil e a posse são atributos intrínsecos a um direito maior, que é o direito de propriedade. Dessa maneira, as normas infraconstitucionais não estariam ampliando a previsão da Lei Fundamental, mas tão só desdobrando a relação jurídica 'propriedade' em outras duas que, em princípio, nela estão interligadas. Digamos que ambas contribuem para a formação da situação jurídica da propriedade, entendendo aqui essa expressão como o plexo de relação que tem, num único sujeito, pontos de referência.

Na opinião de Geraldo Ataliba (1995, p. 159), por outro lado, o usufrutuário e o titular de domínio útil seriam meros substitutos tributários do proprietário, não sendo considerados contribuintes, portanto.

Em relação a esta corrente, devemos considerar que a própria legislação civil prevê que o enfiteuta, o usufrutuário e o superficiário são responsáveis pelo pagamento dos impostos incidentes sobre o imóvel, conforme os arts. 1.403, inc. II, e 1.371 do CC.

Assim, tendo em vista que ambas as legislações tributária e civil determinam como "responsáveis" pelos impostos, não seria razoável considerá-los simplesmente como substitutos tributários, e sim como contribuintes efetivamente, posto que não possuem o direito de reclamar do proprietário os valores pagos.

Coelho e Derzi, em contraponto, entendem que o Direito Civil brasileiro adotou a teoria da posse de Ihering, para quem a posse se configura como

externalização da propriedade. Entendem, ainda, que o CTN não pretendeu que qualquer posse fosse tributada, mas apenas a “da pessoa que já é ou pode ser proprietária da coisa” (1982, p. 119-20).

Deve-se notar, quanto a esta última tese, que a posse representa um dos poderes inerente à propriedade quando a externaliza, conforme o art. 1.196 do CC:

Art. 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

Analisando todas os posicionamentos mencionados, notamos a importância da distinção dos institutos da propriedade e da posse, estudados anteriormente. Observamos, também, que na construção da regra-matriz de incidência o critério material do ITR pode ser reduzido a um de seus elementos, qual seja: “ser proprietário de imóvel rural”, pois o termo propriedade abrange a posse e o domínio útil.

4.1.2 O critério espacial

Ao iniciar este tópico, versamos que o art. 29 do Código Tributário Nacional relaciona como hipóteses de incidência do ITR a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel localizado fora da zona urbana do Município.

Pois bem, a determinação do que é exatamente um imóvel rural se torna especialmente trabalhosa, sendo que geralmente tal definição ocorre justamente em oposição ao imóvel urbano, este sujeito ao IPTU, ensejando, portanto, potencial conflito de competências entre a União e o Município (FRANCISCO; PELLEGRINA; MARTINS (coord.), 2006, p. 612).

A definição de imóvel rural pode se dar a partir do critério geográfico ou da destinação (MARTINS, p. 612).

Este primeiro critério é justamente aquele expresso no art. 29 do CTN. Quanto ao segundo, este acrescenta a necessidade de que a propriedade, posse ou domínio útil se refira a imóvel onde se desenvolva atividade agrária. O critério

geográfico se encontra expresso na Lei nº. 9.393/1996, bem como no Regulamento do ITR. Contudo, observa-se a prevalência da utilização do critério da destinação do imóvel na doutrina e jurisprudência moderna, com base também nas disposições constantes da Lei nº. 8.629/93 (art. 4º, I), que trata da reforma agrária.

Constata-se, porém, posições divergentes na doutrina, para quem “somente estão sujeitos à incidência do ITR os imóveis situados na zona rural, quando forem utilizados em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (atividades meramente rurais).” (SCAFF; ATHIAS, 2009, p.169).

Há que se destacar que o tributo em estudo não incide sobre o bem, mas, sobre o direito real da pessoa. O pressuposto fático dos tributos deve ser a relação entre a pessoa e a coisa, a relação jurídica, e não a coisa em si. Assim, o fato gerador principal do ITR é o direito de propriedade sobre o bem imóvel situado na zona rural (CAMARGOS *apud* SOARES, 2006, p. 134).

4.1.3 O critério temporal

O critério temporal, tal como definido no artigo 1º, da Lei nº 9.363/96, é o dia 1º de janeiro de cada ano.

4.1.4 O critério quantitativo – base de cálculo e alíquota

Trata-se do critério definidor do *quantum debeatur*, tendo em vista que após materializada a hipótese de incidência, se faz necessário apurar o valor da obrigação tributária, que será o objeto da prestação a ser entregue pelo sujeito passivo ao sujeito ativo da relação tributária.

Paulo de Barros Carvalho aduz que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária (2011, p. 400).

A alíquota do ITR é determinada de acordo com a produtividade do imóvel verificada no ano anterior ao da ocorrência do fato gerador, medida pelo Grau de Utilização da Terra – GUT (art. 10, § 1º, VI, da Lei 9.393/1996 c/c art. 31 do RITR). Considera-se a área total, sendo esta “a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município, ainda que, em relação a alguma parte do imóvel, o sujeito passivo detenha apenas a posse” (RITR, art. 9º, *caput*).

O art. 30 do CTN determina que a “base do cálculo do imposto é o valor fundiário”. Tal valor será o da terra nua tributável – VTNT, obtido pela multiplicação do valor da terra nua – VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total do imóvel. O VTN, a seu turno, será o valor do imóvel a preço de mercado, subtraídos os valores de construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas, e florestas plantadas, apurado em 1º de janeiro do exercício (MARTINS, 2006, p .614).

4.1.5 O critério pessoal – o sujeito passivo

O aspecto pessoal do tributo identifica quais sujeitos são os integrantes da relação instaurada. Enquanto a figura do sujeito ativo equivale ao credor da exigência de um direito subjetivo que deve ser exercido pelo sujeito passivo, este último será a pessoa designada pela norma para cumprir com a obrigação estabelecida.

Ocupa a posição de sujeito ativo da relação jurídica tributária as pessoas políticas de direito público ou aquelas que a substituírem, no caso de capacidade ativa delegada, detentoras do direito de ver satisfeito o crédito tributário. Em regra, aquele que cria o tributo também se coloca na posição de credor da relação jurídica tributária. Temos, no entanto, duas exceções: a primeira é o caso da pessoa que possui competência para instituir o tributo, mas determina a outro o papel de sujeito ativo, sendo este responsável pela arrecadação e fiscalização do tributo, mas ao final tendo o dever de transferir o produto arrecadado ao ente político; na segunda, o ente que ocupa a posição de sujeito ativo também não é o mesmo que tem a competência, mas esse fica com o resultado da arrecadação.

Em relação ao ITR, o sujeito passivo será o proprietário de imóvel rural, ou o titular de seu domínio útil ou, ainda, o seu possuidor a qualquer título, nos termos do art. 31 do CTN:

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

A Lei 9.393/1996, que regulamenta este imposto, por outro lado, expressa as seguintes determinações:

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Parágrafo único. O domicílio tributário do contribuinte é o município de localização do imóvel, vedada a eleição de qualquer outro.

Art. 5º É responsável pelo crédito tributário o sucessor, a qualquer título, nos termos dos arts. 128 a 133 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Sistema Tributário Nacional).

Como estudado no tópico referente ao critério material do tributo, o proprietário é aquele titular do respectivo direito real (art. 1.228, do CC/2002). Quanto à titularidade do domínio útil, esta pode advir das enfiteuses, ou aforamentos, mantidos pelo artigo 2.038 do Código Civil. Possível também a atribuição ao superficiário, conforme artigos 1.369 a 1.377, do Código Civil. Em tais casos, há de se destacar que, pelo fato de a constituição dos referidos direitos reais sobre coisas alheias advir de contratos, deve-se observar que as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, de modo a alterar o sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, nos termos do artigo 123 do Código Tributário Nacional.

Por fim, o possuidor, a qualquer título, também figura na sujeição passiva do ITR. Posse, aqui, não é somente o instituto clássico de direito civil. O possuidor agrário também pode figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária.

4.2 A competência tributária do ITR

Como abordado anteriormente, devemos lembrar que competência

tributária e capacidade tributária ativa não se confundem. A capacidade ativa corresponde à competência administrativa tributária, em que se transfere a outra pessoa política os direitos de fiscalizar, exigir e identificar os credores da relação. Dessa forma, o titular da competência tributária poderá delegar a capacidade ativa a outro sujeito por meio de lei.

No que se refere ao ITR, o art. 15 da Lei nº 9.393/96 outorgou competência para que a SRF possa realizar a arrecadação, fiscalização e administração desse imposto.

Por sua vez, , de acordo com o que foi tratado anteriormente, a Constituição da República autoriza também os Municípios à capacidade ativa do ITR. Na forma da lei, estes devem celebrar junto à SRF, mediante a opção de ingresso em convênio para a arrecadação do imposto.

É o que dispõe a Lei nº 11.250 de 27 de dezembro de 2005, em seus artigos 1º e 2º:

Art.1º. A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4 do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal.

§ 1º Para fins do disposto no caput deste artigo, deverá ser observada a legislação federal de regência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

§ 2º A opção de que trata o caput deste artigo não poderá implicar redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Art. 2º. A Secretaria da Receita Federal baixará ato estabelecendo os requisitos e as condições necessárias à celebração dos convênios de que trata o art. 1º desta Lei.

Desta forma, a partir da EC 42/2003, que inseriu tal possibilidade, e conforme autoriza o art. 2º da Lei 11.250/05, a Instrução Normativa SRF nº 643 de 12 de abril de 2006, veio dispor sobre os convênios com o Distrito Federal e os Municípios para delegação das atribuições de fiscalização, incluindo a de

lançamento de créditos tributários e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial. A delegação da capacidade ativa é condicionada ao cumprimento de certas condições. O Município não é livre para o pleno exercício, ele deve observar e respeitar as condições estipuladas para que possa gozar de tal benefício.

Uma vez que o Município opte pela sua inclusão no convênio, terá a totalidade do valor arrecadado com o ITR à sua disposição.

Pode-se dizer que a transferência da capacidade ativa para os Municípios, no caso do ITR, colocaria os Municípios em situação subordinada, afrontando o pacto federativo, uma vez que estes devem aderir a convênios para usufruir dessa capacidade, bem como cumprir determinados requisitos para permanecer como sujeitos ativos das relações.

Ainda, é discutível o fato de que o sujeito detentor da competência tributária, nesse caso a União, poderia, por uma simples lei ordinária, retornar à condição de sujeito ativo da relação obrigacional, deixando os Municípios em situações desiguais, com potencial de desequilíbrio das contas municipais.

5 O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – IPTU

O imposto sobre a propriedade imobiliária nasceu apenas predial no Brasil (décima urbana, imposto sobre prédios), de modo que apenas os imóveis urbanos sem condições de habitação eram por ele alcançados, a princípio. Somente depois da Constituição de 1891, passou a existir referência quanto aos terrenos sem edificações, com a outorga de competência aos Estados para instituir imposto sobre imóveis edificados ou não, urbanos ou rurais, a qual foi transferida para os Municípios pela Carta de 1934, ficando o territorial com a União (OLIVEIRA, 2009, p. 261).

A Constituição de 1937, por sua vez, em seus artigos 23, inc. I, “a” e 28, inc. II, mantém a mesma estrutura do tributo, quanto à referida distinção entre predial e territorial, e também quanto à competência.

A distinção entre o Imposto Predial e o Territorial Urbano, só teve fim efetivamente com o advento da Constituição de 1946, passando os dois a serem previstos como um único tributo com o nome de Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, previsão mantida pelo legislador constituinte de 1988.

Como explorado no item referente ao histórico constitucional do ITR, outra diferenciação, sendo esta entre imposto territorial urbano e rural, só se deu efetivamente a partir da Constituição de 1934, conforme seu art. 8º, I, “a”.

Desde a Constituição de 1946 o IPTU não sofreu modificações no tocante à competência para sua instituição, tendo a atual Constituição a ele dedicado o art. 156, I (norma de competência), e, § 1º (progressividade e seletividade de alíquotas), e art. 182, §4º, II (progressividade no tempo).

A função primordial do IPTU desde a sua criação sempre foi, claramente, a função fiscal, e ainda o é via de regra. Porém, com o advento da EC nº. 29/2000, houve uma ampliação, visto a possibilidade de ser utilizado com finalidade extrafiscal, pois se tornou mecanismo cogente, para através de sua alíquota progressiva, compelir ao proprietário de imóvel urbano compreendido dentro dos

limites do plano diretor da cidade a exercer a função social da propriedade, sob pena de seu parcelamento ou até mesmo de uma futura desapropriação.

Assim, para saber a função do IPTU em cada caso concreto é necessário perquirir se o imóvel tributado está cumprindo ou não sua função social, uma vez que se estiver segue-se a regra da função fiscal, se não observar tal requisito, teremos a exceção, a função extrafiscal.

5.1 A regra-matriz de incidência tributária do IPTU

Como havíamos procedido quanto ao ITR, passamos agora à análise dos vários aspectos concernentes à estrutura do IPTU, estando esta prevista no art. 32 do CTN:

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.

Trata-se de tributo não vinculado à atuação estatal específica, isto é, diferentemente do tributo vinculado, o valor econômico que se capta através da cobrança de IPTU não precisa ser investido em algo específico, podendo o Estado decidir, dentro dos limites discricionários, de que forma esse valor será aplicado.

É também um imposto direto, pois a consequência econômica é suportada por aquele que realizou o fato gerador, ou seja, o “imposto direto é aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, tendo, ‘a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva’”. (NOGUEIRA *apud* SABBAG, 2011, p. 408). É também classificado como imposto real, pois, para a sua configuração é considerado apenas o próprio bem sem que se analise as qualidades pessoais do contribuinte.

O IPTU possui “intuito estritamente arrecadatório” (SABBAG, 2011, p. 409), ou seja, tem por fim primordial o levantamento de recursos para o Estado, sendo considerado pela doutrina um tributo fiscal.

5.1.1 O critério material

O fato gerador do IPTU dar-se-á com a propriedade, com o domínio útil ou com a posse de bem imóvel, localizado na zona urbana do Município, consubstanciando-se, mediante ficção jurídica, no primeiro dia do ano civil, 1º de janeiro. Constituem os elementos conceituais:

- a) Propriedade: o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem imóvel;
- b) Domínio útil: um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena;
- c) Posse: manifesta-se, para fins de incidência de IPTU, quando alguém age como se fosse titular do domínio, portanto, na posse caracterizada como usucapionem Assim, refere-se a posse juridicamente perfeita, e não aquela de índole irregular.

O núcleo da hipótese de incidência do IPTU, como visto, é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil. Na lição de Hugo de Brito Machado quanto ao fato gerador do tributo em comento (2004, p. 370):

Sobre o conceito de bem imóvel lembramos o que foi dito a respeito do fato gerador do imposto sobre a propriedade territorial rural, destacando que aquele imposto incide apenas sobre o bem imóvel por natureza, enquanto o imposto agora examinado incide sobre os bens imóveis por natureza e também sobre os imóveis por acessão física. Isto, em outras palavras, significa que o imposto sobre a propriedade territorial rural não incide sobre edificações, mas somente sobre a terra, enquanto o urbano incide sobre a terra e também sobre as edificações. No Direito Civil, prédio tem um significado mais amplo, abrangendo não só as edificações, mas também o próprio terreno; mas assim não é no Direito Tributário, que utiliza a palavra prédio para designar apenas as edificações.

Recorrendo à obra de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 393), temos que:

A hipótese de incidência básica do IPTU, portanto, harmonizados a Constituição e o Código Tributário Nacional, é o direito de propriedade sobre imóveis ou sua posse, como a externalização do domínio ou direito do enfiteuta sobre a coisa alheia, por configurar uma “quase propriedade” (propriedade de fato ex vi lege). Este é o núcleo da hipótese de incidência do IPTU, sua materialidade ou, noutro giro, seu aspecto material.

Temos na doutrina, no entanto, a respeito do núcleo de incidência do

IPTU, divergência quanto à inclusão do direito de superfície como fato gerador. Sobre este, preleciona o art. 1.369 do atual CC:

Art. 1.369. O proprietário pode conceder a outrem o direito de construir ou de plantar em seu terreno, por tempo determinado, mediante escritura pública devidamente registrada no Cartório de Registro de Imóveis.
Parágrafo único. O direito de superfície não autoriza obra no subsolo, salvo se for inerente ao objeto da concessão.

Combinado este com o art. 1.371 do mesmo Código:

Art. 1.371. O superficiário responderá pelos encargos e tributos que incidirem sobre o imóvel.

Tendo em vista ser um direito real (art. 1.225, II, CC), o direito de superfície também é considerado imóvel para efeitos legais (art. 80, I, CC), podendo o titular de tal direito retirar do bem as utilidades que este for capaz de prover.

O Estatuto da Cidade (Lei Federal nº 10.257/2001), em seu artigo 21, leva a crer ser o superficiário contribuinte do IPTU:

§ 3º O superficiário responderá integralmente pelos encargos e tributos que incidirem sobre a propriedade superficiária, arcando, ainda, proporcionalmente à sua parcela de ocupação efetiva, com os encargos e tributos sobre a área objeto da concessão do direito de superfície, salvo disposição em contrário do contrato respectivo

Podemos citar como posição favorável a esta inclusão a doutrina de Aires F. Barreto (*apud* MARTINS, 2006, p. 881). Ao contrário, se encontram doutrinadores que entendem não haver tal possibilidade (GAVALDÃO JR., 2002, p. 287-309), visto que inexistente a previsão desta hipótese em lei complementar (como o CTN).

Quanto à expressão “propriedade”, utilizada pelo legislador, temos que, em sentido jurídico, significa nada mais que a presença dos direitos inerentes ao domínio. Como dispõe o art. 1.228 do CC, o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, bem como o direito de reavê-la do poder de quem injustamente a detenha ou possua. Logo, o conceito de propriedade só poderá ser identificado tendo por base os poderes e direitos que a integram. Com isso, temos que propriedade significa, por um lado, os direitos de uso, gozo e disposição do bem, por parte do titular, e de outro a retomada de quem injustamente a detenha.

O IPTU recai sobre o gozo jurídico de uso, fruição e disposição de bem imóvel, gravando, assim, a propriedade (MARTINS, 2006, p. 881).

Quanto ao domínio útil, sendo este outro fato passível de incidência do IPTU, configura-se quando o proprietário outorga a outrem, denominado enfiteuta (figura prevista no Código Civil de 1916 e ausente no atual), os poderes de uso, gozo e disposição, mantendo somente, para si, o domínio direto ou iminente. O enfiteuta, portanto, não será considerado proprietário justamente pela ausência deste domínio eminente, não havendo assim a plenitude de poderes inerentes à propriedade.

O atual Código Civil não listou a enfiteuse entre os direitos reais (art. 1.225), sendo que em seu art. 2.038, proibiu a constituição de enfiteuse e subenfiteuses, ficando as já existentes subordinadas às disposições do Código anterior e às leis especiais.

Atualmente, tal instituto é praticamente inexistente, prevalecendo geralmente no âmbito do direito administrativo, incidindo basicamente sobre os imóveis federais denominados de terrenos de marinha (Decreto-lei n. 9.760/46).

Com a previsão da incidência do IPTU sobre o domínio útil, pretendeu o CTN gravar a situação da quase-propriedade em relação ao bem imóvel objeto de uma enfiteuse. Como visto, não se trata, portanto, de propriedade, mas sim de direito real sobre coisa alheia.

A posse sobre bem imóvel urbano seria a terceira hipótese de incidência possível. O instituto da posse reflete o exercício de poderes inerentes à propriedade:

Art. 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

Refere-se às situações em que alguém age em relação ao imóvel como se fosse titular de seu domínio, notadamente quanto ao uso e gozo do bem. Ressalta-se que não é toda posse que gera a hipótese de incidência do IPTU, pois nos dizeres de Aires F. Barreto (1998, p. 248-249):

[...] para haver posse tributável é preciso que se trate de posse *ad usucapionem*. É dizer, posse que pode conduzir ao domínio. Caso se trate de posse que não tenha essa virtude, não se há de cogitar de ser esse possuidor contribuinte do IPTU. Assim não pode ser contribuintes de IPTU embora sejam possuidores – os locatários e os arrendatários de imóveis.

Sobre estas questões referentes à posse, centrais ao presente trabalho, faremos uma análise mais aprofundada ao final deste capítulo.

5.1.2 O critério espacial

Como critério ou aspecto espacial tem a doutrina designado o conjunto de circunstâncias ou condições de lugar (espaço territorial) em que a norma tributária poderá incidir, descrito expressamente ou constante implicitamente do texto da lei instituidora do tributo.

Ao estabelecer, o constituinte, que o imposto grava a propriedade predial e territorial urbana (156, I, CF), delimitou objetivamente o possível critério espacial da norma: o perímetro urbano dos municípios.

De logo se afasta, pelo comando constitucional, qualquer hipótese de o imposto predial e territorial de competência dos municípios tributar imóveis que não possam ser considerados urbanos.

Anuncia-se, assim, já na regra de competência uma limitação territorial, na medida em que, como se vê do disposto no inciso VI do art. 153 da CF, compete exclusivamente à União a instituição do imposto que possa vir a gravar a propriedade localizada no território do Município, porém no seu contorno rural.

Sobre o tema, anuncia Hugo de Brito Machado (2004, p. 370):

Também no que se refere ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é válido o que foi dito a respeito da tributação do domínio útil e da simples posse. Aspecto importante no estudo dos impostos sobre a propriedade imobiliária é o que diz respeito à delimitação da zona urbana. Na verdade, essa delimitação implica disciplinar a própria discriminação de competências tributárias. Por isto, entendemos não ser legítima a alteração feita pelo Decreto-lei n. 57, de 18.11.1966, e pela Lei n. 5.858, de 12.12.1972, que modificou o mencionado decreto-lei. Em se tratando de disciplinar conflitos de competência tributária, o instrumento hábil é a lei complementar. Já na vigência da Constituição anterior era assim, por força

de seu art. 18, § 1º, e continua sendo assim atualmente, por força do estipulado no art. 146, inciso 1, da Constituição Federal de 1988.

O perímetro urbano, à luz da autonomia municipal, é fixado por cada município, através de lei própria. Tal autonomia foi concedida de forma plena pelo texto constitucional:

Art. 30. Compete aos Municípios:

[...]

VIII – promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e controle do solo urbano

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público Municipal, conforme diretrizes fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§1º - O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e expansão urbana.

Para fins de incidência do IPTU, conquanto garantido o direito do Município em estabelecer o seu perímetro urbano, não será este, contudo, o que comporá necessariamente a hipótese tributária, salvo nos casos excepcionais de grandes conglomerados populacionais onde podem existir municípios destituídos de área rural em situações que tais, haverá congruência do perímetro urbano com a totalidade do território do Município e o imóvel ali localizado sofrerá a incidência do IPTU. Assim, evita-se a possibilidade de o Município instituir indevidamente como urbana a integralidade de seu território, prejudicando a competência da União para tributar a propriedade territorial rural (CF, VI, do art. 153).

Destarte, se faz necessária a previsão de uma lei complementar, em conformidade com o inciso I do art. 146 da CF, para “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

5.1.3 O critério quantitativo – base de cálculo e alíquota

As alíquotas do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana são fixadas por Lei Municipal, sem que a Constituição Federal nem o CTN imponham qualquer limitação.

O art. 33 do CTN prevê como base de cálculo do IPTU o valor venal do imóvel:

Art. 33 [...]

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Valor venal, por sua vez, é o que o bem alcançaria se fosse posto à venda, em condições normais. O preço, neste caso, deve ser o correspondente a uma venda à vista, vale dizer, sem incluir qualquer encargo relativo a financiamento. À repartição competente cabe apurar o valor venal dos imóveis, para o fim de calcular o imposto, assegurado, entretanto, ao contribuinte o direito à avaliação contraditória, nos termos do art. 148 do CTN.

Assim, a base de cálculo “será o preço à vista que o imóvel alcançaria se colocado à venda em condições normais no mercado imobiliário” (SABBAG, 2011, p. 984).

"Na determinação da base de cálculo", diz ainda o parágrafo único do art. 33 do CTN, "não se considera o valor dos bens imóveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade".

5.1.4 O critério temporal

Segundo o ensinamento de Geraldo Ataliba (1992, p. 84) o aspecto temporal da hipótese de incidência é a qualidade que esta tem de “designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible”.

Tal aspecto, no âmbito do IPTU, deve ser determinado pela lei municipal, como aduz o § 2º do art. 144 do CTN. No Brasil, a regra é a de que a obrigação tributária desse imposto abranja o espaço de um ano, podendo a referida lei municipal escolher em que data dentro deste espaço de tempo se considerará ocorrido o fato tributário. Com isso, se verificará, para fins tributários, a ordem das

coisas apenas naquele instante, pouco importando as alterações que vierem a ocorrer ao longo do ano, como a alteração do valor venal do imóvel, por exemplo.

5.1.5 O critério pessoal – o sujeito passivo

Os titulares de direitos reais sobre imóveis urbanos, como sujeitos passivos do IPTU, são o proprietário (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o titular do domínio útil (enfiteuta ou usufrutuário) e o possuidor (ad usucapionem, isto é, aquele com a possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pelo usucapião), conforme o art. 34 do CTN.

Em nosso entendimento, e com base que o contribuinte do IPTU é o proprietário, se este reúne em seu patrimônio os dois domínios do imóvel. Se há enfiteuse, o contribuinte é o titular do domínio útil. E, finalmente, se alguém, com ânimo de proprietário, tem a posse do imóvel, faltando-lhe para ser proprietário apenas o título respectivo, então será esse titular da posse o contribuinte.

5.2 A progressividade do IPTU e a função social da propriedade

Para Eduardo Sabbag “a progressividade traduz-se em técnica de incidência de *alíquotas variadas*, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame” (2011, p. 410).

O IPTU é um imposto que possui as modalidades de progressividade fiscal e extrafiscal. Estando estas previstas no art. 156, § 1º, I e II; e no art. 182, § 4º, II, da CF, respectivamente.

Tal instituto, para Sabbag (2011, p. 410):

[...] alia-se ao brocardo ‘*quanto mais se ganha, mais se paga*’, caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contemplar o grau de ‘riqueza presumível do contribuinte.

Assim, a progressividade fiscal leva em consideração a presumível capacidade econômica do contribuinte para a configuração do aumento da

tributação de certo tributo.

Já a progressividade extrafiscal “filia-se a *modulação de condutas*, no bojo do interesse regulatório” (SABBAG, 2011, p. 410), isto é, a determinação do aumento de alíquotas irá considerar outros fatores que não apenas a capacidade econômica do contribuinte.

O IPTU, por ser um imposto real, não estaria, em princípio, sujeito ao instituto da progressividade fiscal, visto que não há possibilidade de determinar a extensão exata da real capacidade contributiva do contribuinte. Entretanto, a Emenda Constitucional no 29/2000, aprovada em 13 de setembro de 2000, acrescentou os incisos I e II do § 1º do art. 156 da CF. Com isso, o referido imposto passou a variar em razão do valor, da localização e do uso do imóvel. Tal novidade torna “possível assinalar uma progressividade dupla ao IPTU atual: a progressividade extrafiscal, que lhe é genuína, e a progressividade fiscal, haurida na EC no. 29/2000” (SABBAG, 2011, p. 986).

A progressividade extrafiscal do IPTU está prevista no art. 182 da Constituição Federal de 1988. O inciso II, § 4º deste dispositivo determina que:

É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.

Está também prevista no Estatuto da Cidade – Lei 10.257/01, permitindo o aumento da alíquota do referido imposto de um determinado imóvel quando o seu proprietário, titular do domínio útil ou possuidor não utiliza o imóvel conforme as determinações do Plano Diretor do município.

Com isso, fica evidente que a progressividade extrafiscal do IPTU é uma medida imposta pelo ente municipal ao contribuinte, quando este não utiliza o seu imóvel adequadamente, mormente em relação ao princípio da função social da propriedade urbana. Vale transcrever, quanto ao ponto, a visão de Hugo de Brito Machado (2004, p. 337-338):

Do ponto de vista da política urbana, pode-se entender que a propriedade cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais da urbanização, expressas no respectivo plano diretor. Isto, porém, não significa que não existam outras formas pelas quais a propriedade também tenha de cumprir sua função social, até porque a propriedade há de ser encarada como riqueza que é, e não apenas como elemento a ser tratado pelas normas de política urbana. Como riqueza, a propriedade cumpre sua função social na medida em que o seu titular contribui para o custeio das despesas públicas de forma mais equânime. Todos os tributos do sistema devem ser, quanto possível, graduados em função da capacidade econômica do contribuinte, e a progressividade inegavelmente atende melhor a esse preceito constitucional. As duas posições são respeitáveis e contam com defensores os mais autorizados.

[...]

O Supremo Tribunal Federal, todavia, adotou a doutrina romanista que classifica os impostos em reais e pessoais, e decidiu que o IPTU, sendo um imposto real, não pode ser progressivo. A única progressividade admissível para esse imposto é, segundo o Supremo, aquela de natureza penal, prevista no art. 182, § 44, inciso II, da Constituição Federal, e desde que regulada em lei federal. Na prática, tem-se inviabilizado um excelente instrumento de redistribuição de riqueza. Finalmente, com a Emenda n. 29, de 13.9.2000, a Constituição Federal passou a admitir que, sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere seu artigo 182, § 44, inciso II, o IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel, e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. Progressividade não se confunde com seletividade. Progressivo é o imposto cuja alíquota cresce em função do crescimento de sua base de cálculo. Essa a progressividade ordinária, que atende ao princípio da capacidade contributiva. A progressividade no tempo é um conceito diverso. Nesta, que é instrumento da política urbana, a alíquota do imposto cresce em função do tempo durante o qual o contribuinte se mantém em desobediência ao plano de urbanização da cidade. Seja como for, na progressividade tem-se que o imposto tem alíquotas que variam para mais em função de um elemento do fato gerador do imposto, em relação ao mesmo objeto tributado. Seletivo, por sua vez, é o imposto cujas alíquotas são diversas em razão da diversidade do objeto tributado. Assim, o IPTU será seletivo se as suas alíquotas forem diferentes para imóveis diferentes, seja essa diferença em razão da utilização, ou da localização, ou de um outro critério qualquer, mas sempre diferença de um imóvel para outro imóvel.

Nota-se, porém, que, passada mais de uma década da implementação de tais medidas, não se constata sua real efetividade, tendo em vista principalmente a desídia e falta de interesse das autoridades municipais.

5.3 A competência tributária do IPTU

Como referido previamente, a competência para criar o IPTU é privativa dos Municípios e do Distrito Federal. Presente, também, a possibilidade da competência cumulativa da União, prevista no art. 147 da CF, quando o território federal não for dividido em Municípios. Com isso, na ausência de municípios estabelecidos no território federal, os impostos municipais serão de competência da

União.

Sobre a competência municipal nestes casos, assevera Carrazza (2001, p.162):

Os Municípios têm o direito subjetivo à autonomia e, destarte, ao pleno e livre exercício de suas competências tribuárias. Pode, pois, impugnar judicialmente qualquer ato normativo detrimetoso de suas prerrogativas constitucionais, máxime as recebidas para criar o IPTU, o ISS, o ITBI, Taxas e Contribuição de Melhoria e a Contribuição para o custeio do sistema de previdência e assistência social de seus servidores.

Destaca-se, portanto, que é extensa a liberdade conferida ao ente municipal na regulação deste imposto.

6 O CONTRIBUINTE DO ITR E DO IPTU EM CASO DE PROPRIEDADE INVADIDA

Como visto no capítulo anterior, ambos os impostos, ITR e IPTU, incidentes sobre o patrimônio, possuem em seus respectivos regramentos a previsão do proprietário do imóvel, do titular do domínio útil e do possuidor a qualquer título como possíveis sujeitos passivos das exações (arts. 31 e 34 do CTN), sendo o primeiro sobre imóvel localizado fora da zona urbana do Município; enquanto o segundo, dentro desta.

Quanto aos conceitos de propriedade, domínio e posse para fins de incidência dos tributos em comento, invocamos o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 390), em complemento ao que foi discutido nos capítulos anteriores:

Segundo o Código Civil, diferem os conceitos de propriedade, posse e domínio útil. O conceito de propriedade é mais amplo do que o de posse. Este último é 'o exercício de fato dos poderes constitutivos do domínio ou propriedade, ou de algum deles somente, como no caso de direito real sobre propriedade alheia'. E a posse se divide em direta ou indireta. Direta para quem detém materialmente a coisa, e indireta para o proprietário que a cedeu a outrem. É que as faculdades da propriedade podem ser atribuídas a pessoas diversas, como no caso da locação ou usufruto. Assim, é isso o que importa, pode haver posse (autônoma) sem propriedade; a rigor só é proprietário de imóvel (o que supõe o uso, o gozo e a disposição debem, à luz do art. 524 do CC), no Brasil, quem o adquiriu por transcrição de título translativo na circunscrição imobiliária competente, por acessão (CC, art. 536) ou por usucapião (CC, arts. 550 e ss.). O domínio útil (expressão considerada pelos civilistas sem qualquer rigor científico) do enfiteuta opõe-se ao domínio direto (do proprietário). O titular do domínio útil é necessariamente o não proprietário na enfiteuse.

Assim, entendemos por proprietário aquele indivíduo que detém os poderes de uso, gozo e disposição do bem. O titular de seu domínio útil é aquele indivíduo que adquiriu o imóvel rural por enfiteuse, e, por fim, o possuidor a qualquer título é o sujeito que detém a posse do imóvel com justo título e boa fé, sem que haja oposição de terceiros, por uma ocupação autorizada.

Estes sujeitos, para fins tributários, devem participar pessoalmente do acontecimento fático que realiza o fato gerador. Tal relação, no entanto, não precisa ser necessariamente física, mas sim jurídica, como na situação em que o contribuinte relaciona-se com o fato gerador por intermédio de representante legal

(AMARO, 2009, p. 302). Por outro lado, pretende o CTN que essa relação seja direta. Em linguagem figurada, podemos dizer que o contribuinte há de ser o personagem de relevo no acontecimento, o personagem principal, e não mero coadjuvante. Aprofundando neste tema, essencial à elucidação da questão suscitada por este trabalho, recorreremos à obra de Luciano Amaro (*ibidem*, p. 297-298):

[...] o sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação. Como as obrigações, em função do objeto foram classificadas pelo Código Tributário Nacional em principais ou acessórias, esse diploma, embora não tenha dado um conceito genérico de sujeito passivo, definiu o sujeito passivo da obrigação tributária principal e o sujeito passivo da obrigação tributária acessória.

Sujeito passivo da obrigação principal, por seu turno, é posto como gênero, abrangente de duas espécies: contribuinte e o responsável. Com efeito, na letra do código, o sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte "quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador" (art. 121, parágrafo único, I). Qualifica-se, porém, como responsável "quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei" (art. 121, parágrafo único, II).

Prosseguindo no estudo desses conceitos, vemos que o sujeito passivo da obrigação principal (gênero) é sempre alguém "relacionado" com o fato gerador dessa obrigação. Se essa relação for de certa natureza ("pessoal e direta"), o sujeito passivo diz-se contribuinte. Se tal relação (ou vínculo, consoante o art. 128) for de diversa natureza (a contrario sensu, "não pessoal e direta"), o sujeito passivo qualifica-se especificamente como responsável.

O lançamento tributário referente ao IPTU se dá, em regra, de ofício. Assim, as entidades da administração tributária municipal dispõem de um cadastro de imóveis, com base nos quais efetuam, anualmente, o lançamento do tributo, notificando os respectivos contribuintes para o seu pagamento. Por óbvio, tais entidades irão buscar, fatalmente, a forma mais simples de se exigir a obrigação tributária, submetendo a pessoa aparentemente mais próxima do imóvel, e mais facilmente identificável, portanto: o proprietário. Igualmente, apesar de o lançamento do ITR ser por homologação, conforme dispõem o *caput* do artigo 10 da Lei 9.393/1996 e o artigo 150 do Código Tributário Nacional, a Receita Federal busca habitualmente o proprietário do imóvel.

Não deve ser considerado, no entanto, como sujeito passivo do ITR ou do IPTU o proprietário deposto dos atributos ou desdobramentos do direito de

propriedade tendo em vista que haveria um esvaziamento do referido direito, o que tornaria impossível o cumprimento da função social do imóvel rural ou urbano, não existindo nem ao menos a possibilidade de tornar a propriedade produtiva. Nesta linha, podemos citar, quanto ao ITR, o artigo 1º, § 1º, da Lei 9.393/96, o qual retira da hipótese de incidência do ITR o imóvel no qual houve imissão prévia na posse, em casos de desapropriação. O legislador entende que o proprietário despido da posse do imóvel rural não pode continuar sujeito passivo do ITR justamente pela impossibilidade de fazer o imóvel produzir, não havendo externalização da capacidade econômica.

Sobre a capacidade contributiva do sujeito passivo, estabelece Coêlho (2006, p. 302):

Contribuinte, portanto, tem conceito jurídico-formal. É contribuinte quem a lei identificar como tal, observados os parâmetros que decorrem da Constituição e do próprio Código Tributário Nacional.

A vista do exposto, podemos afirmar que a definição do contribuinte não pode ignorar a capacidade contributiva do indivíduo, sob pena de inconstitucionalidade (mas não necessariamente esse indivíduo precisa ser "de direito" descrito como contribuinte).

Respeitada essa premissa, a Constituição não será ferida se a legislação infraconstitucional indicar como contribuinte numa operação de venda para o consumo, indiferentemente, o vendedor ou o comprador.

Neste sentido, trazemos julgado, do ano de 2009, em que o STJ decidiu, no REsp 963499/PR, que o Estado não pode cobrar tributos quando o proprietário não tem mais a posse e domínio efetivos de seu imóvel rural (REsp 963.499/PR. Relator(a): Min. MINISTRO HERMAN BENJAMIN. Julgamento: 19/03/2009. Órgão Julgador: 2ª Turma. Publicação DJe 14.12.2009). O caso concreto dizia respeito a um imóvel rural invadido por cerca de oitenta famílias ligadas ao Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra (MST), no ano de 2005. Apesar de o proprietário ter ajuizado tempestivamente a ação de reintegração de posse, o Estado não fez com que fosse cumprida a ordem judicial. A União, por sua vez, ignorando tal situação, ajuizou execução fiscal para cobrança de ITR do período em que o imóvel permaneceu invadido.

No voto condutor, o Relator considerou que a propriedade da Fazenda Porangaba II agora seria uma "clara fantasia jurídica", já que o dono não teria qualquer proveito ou vantagem sobre ela. Assim, por tais fundamentos, foi afastada

a cobrança em questão.

Diz a extensa ementa do acórdão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ITR. IMÓVEL INVADIDO POR INTEGRANTES DE MOVIMENTO DE FAMÍLIAS SEM-TERRA. AÇÃO DECLARATÓRIA. PRESCRIÇÃO QUINQUÊNAL. FATO GERADOR DO ITR. PROPRIEDADE. MEDIDA LIMINAR DE REINTEGRAÇÃO DE POSSE NÃO CUMPRIDA PELO ESTADO DO PARANÁ. INTERVENÇÃO FEDERAL ACOLHIDA PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TJPR. INEXISTÊNCIA DE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PERDA ANTECIPADA DA POSSE SEM O DEVIDO PROCESSO DE DESAPROPRIAÇÃO. ESVAZIAMENTO DOS ELEMENTOS DA PROPRIEDADE. DESAPARECIMENTO DA BASE MATERIAL DO FATO GERADOR. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA BOA-FÉ OBJETIVA.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacífico de que se aplica o prazo prescricional do Decreto 20.910/1932 para demanda declaratória que busca, na verdade, a desconstituição de lançamento tributário (caráter constitutivo negativo da demanda).3. O Fato Gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil, ou a posse, consoante disposição do art. 29 do Código Tributário Nacional.

4. Sem a presença dos elementos objetivos e subjetivos que a lei, expressa ou implicitamente, exige ao qualificar a hipótese de incidência, não se constitui a relação jurídico-tributária.

5. A questão jurídica de fundo cinge-se à legitimidade passiva do proprietário de imóvel rural, invadido por 80 famílias de sem-terra, para responder pelo ITR.

6. Com a invasão, sobre cuja legitimidade não se faz qualquer juízo de valor, o direito de propriedade ficou desprovido de praticamente todos os elementos a ele inerentes: não há mais posse, nem possibilidade de uso ou fruição do bem.

7. Direito de propriedade sem posse, uso, fruição e incapaz de gerar qualquer tipo de renda ao seu titular deixa de ser, na essência, direito de propriedade, pois não passa de uma casca vazia à procura de seu conteúdo e sentido, uma formalidade legal negada pela realidade dos fatos.

8. Por mais legítimas e humanitárias que sejam as razões do Poder Público para não cumprir, por 14 anos, decisão judicial que determinou a reintegração do imóvel ao legítimo proprietário, inclusive com pedido de Intervenção Federal deferido pelo TJPR, há de se convir que o mínimo que do Estado se espera é que reconheça que aquele que – diante da omissão estatal e da dramaticidade dos conflitos agrários deste Brasil de grandes desigualdades sociais – não tem mais direito algum não pode ser tributado por algo que só por ficção ainda é de seu domínio.

9. Ofende o Princípio da Razoabilidade, o Princípio da Boa-Fé Objetiva e o bom senso que o próprio Estado, omissor na salvaguarda de direito dos cidadãos, venha a utilizar a aparência desse mesmo direito, ou o resquício que dele restou, para cobrar tributos que pressupõem a sua incolumidade e existência nos planos jurídico (formal) e fático (material).

10. Irrelevante que a cobrança do tributo e a omissão estatal se encaixem em esferas diferentes da Administração Pública. União, Estados e Municípios, não obstante o perfil e personalidade próprios que lhes conferiu a Constituição de 1988, são parte de um todo maior, que é o Estado brasileiro. Ao final das contas, é este que responde pela garantia dos direitos individuais e sociais, bem como pela razoabilidade da conduta dos vários entes públicos em que se divide e organiza, aí se incluindo a

autoridade tributária.

11. Na peculiar situação dos autos, considerando a privação antecipada da posse e o esvaziamento dos elementos da propriedade sem o devido processo de Desapropriação, é inexigível o ITR ante o desaparecimento da base material do fato gerador e a violação dos Princípios da Razoabilidade e da Boa-Fé Objetiva.

12. Recurso Especial parcialmente provido somente para reconhecer a aplicação da prescrição quinquenal.

No caso de “ocupação”, como visto acima, resta prejudicado o critério material da hipótese de incidência tributária. Para o ITR e o IPTU, o verbo “ser”, acompanhado dos complementos “proprietário, possuidor a qualquer título ou titular do domínio útil”, deixa de descrever, com a perfeição que exige o princípio da tipicidade tributária, a realidade, a situação que, ocorrida, faz incidir a norma jurídico-tributária.

Cabe aqui, na esteira do Princípio da Boa-fé Objetiva, mencionado no julgado acima, destacar o Princípio da Proteção da Confiança Legítima, também derivado do Princípio da Segurança Jurídica e perfeitamente aplicável ao caso. Tendo como gênese a data de 14 de novembro de 1956, no Tribunal de Berlim, conforme registra Torres (2006, p. 27), este instituto relaciona-se com a previsibilidade e estabilidade da atuação estatal, ressalvadas as situações já garantidas pela estrita legalidade. Por meio deste, se estabelece que o cidadão confia no comportamento do Estado, não sendo justificável que seja prejudicado em razão da confiança que nele depositou. Assim, se torna aplicável quando o panorama fático no qual se encontra o indivíduo é gerado pela própria atuação estatal, ou ausência dela.

No Brasil, tal Princípio já foi mencionado em decisão do Supremo Tribunal Federal, notadamente no ano de 2004, quando do julgamento do Mandado de Segurança nº 24.268/MG, tendo como relator o Min. Gilmar Mendes.

O Tribunal Regional da 4ª Região, também analisando situação de invasão de áreas rurais pelos denominados “sem terra”, afastou a cobrança do ITR do proprietário por lhe faltar possibilidades de usufruir dos direitos inerentes à propriedade (uso, gozo e fruição), destacando, ainda, a inefetividade do Estado em não possibilitar o restabelecimento dos poderes do autor sobre sua propriedade. Apontamos, neste sentido, as seguintes decisões:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ITR. IMÓVEL RURAL. INVASÃO POR "SEM TERRAS". REINTEGRAÇÃO DE POSSE. NÃO CUMPRIMENTO DE ORDEM JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO. DEFERIMENTO DA CND.

1. O fato gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel (CTN, art. 29).

2. Restando incontroverso que desde 1987 o proprietário não detém o direito de usar, gozar e dispor do imóvel, em decorrência de sua invasão por integrantes do movimento "sem-terra", e o direito de reavê-lo não é assegurado pelo Estado, a propriedade se mantém na mera formalidade e não configura fato gerador do ITR.

3. A circunstância de que o processo de desapropriação ainda se encontra pendente não afasta o direito da impetrante, uma vez que resta incontroverso dos autos que desde 1987 inexistiu, de fato, a propriedade ou a posse do imóvel, de forma que a obrigação tributária resta descaracterizada, vez que ausente seu fato gerador.

[...] Supremo Tribunal Federal considerou que a ocupação dos imóveis por integrantes dos movimentos de "sem-terras" constitui caso fortuito ou força maior, apto a afastar o dever do proprietário de torná-los produtivos. Por força desta decisão, informa que as ações desapropriatórias foram convertidas em desapropriações indiretas.

Entende que, tendo sido convertidas as ações em desapropriações indiretas, a imissão na posse ocorreu com a perda da posse por ocasião da ocupação dos imóveis pelos chamados "sem-terras", em 1987. Sendo assim, não cabe à impetrante o pagamento do tributo incidente sobre as áreas referentes aos exercícios de 1997 e 1998, quando há tempos já não mais se encontrava na posse dos imóveis.

Defendeu que a própria Lei n.º 9.393/96 dispõe em seu artigo 1º que o pagamento do ITR incumbe ao expropriante em relação a fatos geradores ocorridos a partir da imissão na posse. Entende que a responsabilidade tributária deve ser direcionada aos possuidores, que estão explorando a área e portanto aferindo vantagens econômicas pelo uso dos imóveis.

Embora a Lei n.º 9.393/96, em seu artigo 4º, defina como sujeito passivo do ITR o proprietário do imóvel rural, o titular de seu domínio ou o seu possuidor a qualquer título, sem benefício de ordem, o fato é que a propriedade, na verdade, implica no direito ao uso, gozo e disposição do bem, faculdades estas que, por questões alheias à sua vontade, a impetrante não possui desde a ocupação antes noticiada.

(TRF/4ª, 2ª Turma, Apel/Reex 11608/PR, Relator Juiz Federal Eloy Bernst Justo, DE 18/02/2009)

Ainda na jurisprudência deste Tribunal, destaca-se decisão mais remota no mesmo sentido, do ano de 2006.

TRIBUTÁRIO - FAZENDA INVADIDA POR INTEGRANTES DO MOVIMENTO "SEM TERRA" - PERDA DO DIREITO DE PROPRIEDADE - INEXIGIBILIDADE DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL.

1 - Fato gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel.

2 - A propriedade é o direito que a pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar (jus utendi), gozar (jus fruendi) e dispor (jus abutendi) de um bem, corpóreo ou incorpóreo, bem como de reivindicar de quem injustamente o detenha (rei vindicatio).

3 - Se, desde 1995, o proprietário não detém o direito de usar, gozar e dispor do imóvel, em decorrência de sua invasão por integrantes do movimento "sem-terra", e o direito de reavê-lo não é assegurado pelo Estado, a propriedade se mantém na mera formalidade e não configura fato

gerador do ITR. 4 - A exigência não tem fundamento legal e viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. (TRF/4ª, 2ª Turma, AC 2005.70.01.004636-7/PR, Relator Des. Federal Antonio Albino Ramos de Oliveira, DJU 29.11.2006, p. 761)

A propriedade, direito constitucional da mais elevada envergadura, consoante extensa disposição da Carta Magna, respeitada a realização de sua função social, merece proteção do Estado. Havendo a desídia deste em fazer cumprir as determinações judiciais de reintegração de posse, há repercussão direta na impossibilidade de incidência do ITR, bem como do IPTU, pelas mesmas razões aventadas na interpretação jurisprudencial trazida. Assim, a propriedade rural invadida e não reintegrada na posse por inércia do Poder Público, onde até mesmo o exercício dos poderes inerentes ao domínio (usar, gozar e dispor) estejam inviabilizados ao proprietário do imóvel, sem qualquer responsabilidade de sua parte, não poderá ser alvo de tributação, haja vista o desaparecimento do sujeito passivo, assim como do fato gerador.

Especificamente quanto ao IPTU, citamos a seguinte jurisprudência, também do STJ, abordando, desta vez, o caso do esbulho perpetrado pelo próprio Poder Público.

TRIBUTARIO. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO. ESBULHO POSSESSORIO PRATICADO PELO PROPRIO MUNICIPIO QUE EXIGE O TRIBUTO. OS LITIGIOS POSSESSORIOS ENTRE PARTICULARES NÃO AFETAM A OBRIGAÇÃO DE PAGAR O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO, RESOLVENDO-SE ENTRE ELES A INDENIZAÇÃO ACASO DEVIDA A ESSE TITULO; JA QUEM, SENDO CONTRIBUINTE NA SO CONDIÇÃO DE POSSUIDOR, E ESBULHADO DA POSSE PELO PROPRIO MUNICIPIO, NÃO ESTA OBRIGADO A RECOLHER O TRIBUTO ATE NELA SER REINTEGRADO POR SENTENÇA JUDICIAL, A MINGUA DO FATO GERADOR PREVISTO NO ART. 32/CTN, CONFUNDINDO-SE NESSE CASO O SUJEITO ATIVO E O SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (AGA 199600443289, Rel. Min. ARI PARGENDLER, STJ, 2ª Turma, Dje 29/10/1996, p. 41639)

Acrescente-se, quanto ao ponto, que o perecimento da coisa é uma das formas de extinção do direito de propriedade, nos termos do art. 1.275, inc. IV, do Código Civil. Assim, inexistindo propriedade, posse ou titularidade do imóvel, não há substrato material sobre o qual seja capaz de incidir a tributação da terra.

Passamos agora à análise da posse advinda das tais invasões como fato gerador do ITR e do IPTU.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 393), a posse no sistema do CTN radica uma hipótese de “fato gerador por extensão”. Para o eminente doutrinador, a posse é um fato jurídico que a lei protege em atenção à propriedade. O Código Civil, abonando a tese de Ihering, assim define a figura do possuidor, em seu art. 1.196:

Art. 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

Entretanto, cumpre dizer que não é todo posseiro ou possuidor que tem a capacidade passiva dos referidos tributos, mas somente aquele que exerce a posse do imóvel com *animus domini*, razão pela qual, por exemplo, o locatário não é contribuinte do IPTU e do ITR.

Sobre tais ocorrências, lecionam Martins e Barreto (1985, p. 107):

A lei ordinária municipal pode exigir como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título.

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 usucapionem, vale dizer, posse que pode conduzir à propriedade. Assim, não se pode pretender que o locatário seja contribuinte do imposto. Igualmente o comodatário, ou outras pessoas, cuja posse, por suas características, não pode, em si mesmo, conduzir à propriedade.

Dessa forma, em nosso entendimento, o único sujeito capaz de figurar no polo passivo da obrigação tributária do pagamento do ITR e do IPTU é aquele que pode exteriorizar signos de riqueza com o imóvel, o que cabe somente ao proprietário ou quem possa vir a sê-lo. Neste mesmo sentido, temos adiante a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, discorrendo sobre o sujeito passivo do IPTU (2006, p. 391):

Temos para nós que o intuito do legislador da lei complementar tributária foi o mesmo do legislador latino: atingir o proprietário do bem imóvel ou o “quase-proprietário” (o enfiteuta), ou ainda o que se apresentava ser o “proprietário” (o possuidor). O legislador tributário é, deve ser sempre, pragmático.

[...] Não que tenha inovado a Constituição, criando por sua conta um imposto sobre a posse ou domínio útil. Não é qualquer posse que deseja ver tributada. Não a posse direta do locatário, do arrendatário da terra, do administrador do bem de terceiro, do usuário ou habitador (uso e habitação), ou do possuidor clandestino ou precário (posse nova), etc.

A posse prevista no Código Tributário Nacional, como tributável, é de pessoa que já é ou pode vir a ser proprietária da coisa. O Código Civil, independentemente de algumas disposições em contrário, tomou partido claro ao lado de Ihering contra Savigny na querela sobre a natureza jurídica da posse. Embora em certas passagens adote as instituições de Savigny, vê na posse a externalização da propriedade. E só quando a posse exterioriza a propriedade é possível tomá-la como núcleo do fato jurígeno criador da obrigação tributária do IPTU.

Sabbag (2011, p. 981), em posicionamento semelhante, trata a questão da seguinte maneira, também quanto ao estudo dos sujeitos passivos do IPTU:

Os sujeitos passivos do IPTU são o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor. O proprietário deve ser o “pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário”; o titular do domínio útil é o enfiteuta e o usufrutuário, e o possuidor deve ser “*ad usucapionem*”, isto é, aquela com a possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião.

O STJ já decidiu, em julgado do Ministro José Delgado, ser o possuidor com *animus domini* sujeito passivo do IPTU, corroborando o entendimento de que não é qualquer posse que configura a tributação deste imposto:

TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO. IPTU. INEXIGÊNCIA.

1. O contrato de concessão de uso é negócio jurídico bilateral de natureza pessoal.
 2. Não há elementos jurídicos determinando que, para fins tributários, o contrato de concessão de uso seja equiparado ao domínio útil de bem.
 3. O contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o proprietário do imóvel, titular do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título (art. 32 do CTN).
 4. **Só é contribuinte do IPTU quem tenha o animus dominis**, que pode ser expresso pelo exercício da posse ou do próprio domínio.
 5. A concessão de uso é um contrato bilateral típico que não caracteriza expressão de animus dominis.
 6. A posse exercida pelo cessionário, no contrato de concessão de uso, é expressiva, apenas, no negócio jurídico pessoal celebrado. Não exterioriza propriedade, nem abre espaço para se considerar o cessionário como possuidor.
 7. Recurso improvido.
- (Superior Tribunal de Justiça: REsp 681.406/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07.12.2004, DJ 28.02.2005 p. 252, grifo nosso)

Em nossa concepção, e com base nos ensinamentos supracitados, o sujeito passivo deve necessariamente externar o *animus domini*, considerando que o fato presuntivo de riqueza que o legislador constituinte pretende que seja tributado é a propriedade, ou os poderes inerentes a ela, portanto somente o titular desse direito será o contribuinte do ITR ou do IPTU. Exclui-se, através desta linha de raciocínio, os casos de posse precária ou clandestina, do detentor, do arrendatário, do usuário

ou usufrutuário, posto que em tais formas de posse inexistente o *animus domini*, não podendo se tornar efetiva propriedade. Essa postura leva-nos a divergir dos que admitem a eleição dos meros detentores de terras públicas como contribuintes do imposto, por exemplo.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através do extenso estudo realizado, temos que não pode ser considerado razoável exigir do proprietário o pagamento do ITR ou do IPTU quando ele não tem a possibilidade de usar, gozar e dispor da propriedade, ou seja, não pode exercer qualquer dos poderes inerentes a esta. Assim, somente aquele que efetivamente dispõe do imóvel possuirá capacidade contributiva, uma vez que poderá usufruir de todos os proveitos inerentes ao imóvel. Noutros termos, somente aquele que exteriorizar os signos de riquezas quanto à propriedade poderá figurar no polo passivo da relação da regra-matriz do ITR e do IPTU.

A propriedade invadida continua apenas formalmente como pertencente ao proprietário, sendo que não lhe traz qualquer proveito, desconfigurando os requisitos do critério material. Ademais, afronta o princípio da razoabilidade submeter o indivíduo à cobrança de tributo sobre algo com o qual não possui mais relação direta. Ressalta-se que a incapacidade por parte do Estado em assegurar o direito de propriedade fere de morte a sua pretensão de tributar este mesmo direito não garantido.

Com isso, descaracteriza-se a capacidade econômica do proprietário esbulhado para figurar como sujeito passivo dos indigitados tributos, já que a terra, urbana ou rural, conforme o caso, não lhe proporciona qualquer utilidade, enquanto permanecer ocupada.

O proveito da propriedade será obtido pelos terceiros invasores. Caso seja compelido o proprietário nesta situação, ele pagaria o tributo, sendo que seria verdadeiramente proporcionado apenas àqueles os benefícios da terra.

Ressalte-se a necessidade de se avaliar cada caso concreto separadamente, para que possa ser verificada a presença, ou não, desta relação com o bem imóvel. Isto se deve ao fato de que, na grande maioria dos casos, os invasores também não possuem qualquer condição de figurar no polo passivo da relação tributária, mormente pelo grande número de indivíduos miseráveis aglomerados nos chamados “assentamentos”, sendo estes muitas vezes

transitórios, o que explica, também, o desinteresse das autoridades tributárias em buscar atingir estes indivíduos, enquadrando-os na relação.

Por outro lado, se houver o *animus domini*, com o efetivo exercício de direitos inerentes à propriedade, deve ser reconhecida a capacidade contributiva do possessor, visto que este, sim, terá à sua disposição a riqueza potencialmente produzida (ou produzível) através do terreno rural ou urbano, bem como as vantagens dele advindas.

Por fim, é lógico e razoável considerar que a melhor maneira de lidar com tais casos seria com uma investigação por parte do ente tributante a respeito da existência ou não de invasão, quando alegada pelo proprietário. Confirmada tal situação, atestando o esvaziamento dos poderes deste sobre o imóvel, procede-se ao enquadramento do possessor com *animus domini* como contribuinte. Se, por ventura, o proprietário, por meios judiciais ou extrajudiciais, volta a externar os aludidos poderes sobre a propriedade, retorna também à condição de sujeito passivo do ITR e do IPTU.

REFERÊNCIAS

ACQUARO, Marcela Conde. **Regra-matriz de incidência tributária do imposto territorial rural**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – PUC-SP, São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=11358>. Acesso em: 22 de junho de 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDERSON, Rogério Oliveira. **O cumprimento da função extrafiscal do imposto territorial rural na região centro-oeste**. Dissertação (Mestrado em Direito Agrário) – Programa de Mestrado em Direito Agrário, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2010. Disponível em: <http://mestrado.direito.ufg.br/uploads/14/original_disserta%C3%A7%C3%A3o_vers%C3%A3o_final.pdf?1333288546>. Acesso em: 19 de junho de 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed., São Paulo, Malheiros, 1992.

_____. **Questões – IPTU de imóvel invadido**. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, n. 64, 1995.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 11. ed., Rio de Janeiro: 1976.

BARRETO, Aires F. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. vol. 1. São Paulo: Saraiva, 1998.

BARROSO, Lucas Abreu; MIRANDA, Alcir Gursen; SOARES, Mário Lúcio Quintão (org.). **O direito agrário na constituição**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BRASIL. **Código Civil (2002)**: Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 15 de junho de 2013.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**: Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 15 de junho de 2013.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 12 de junho de 2013.

BRASIL. **Lei n. 9.393**, de 19 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm>. Acesso em: 5 de junho de 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma. **REsp 681.406 – RJ**, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, julgado em: 07.12.2004, DJ 28/02/2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma, **AgRg no Ag 117.895 – MG**, Rel. Ministro Ari Pargendler, julgado em 10/10/1996, DJ 29/10/1996.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma. **REsp 963.499 – PR**, Rel. Ministro Ministro Herman Benjamin, julgado em: 19/03/2009, DJ 14/12/2009.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2ª Turma, **AC 2005.70.01.004636-7 – PR**, Relator Des. Federal Antonio Albino Ramos de Oliveira, julgado em: 14/11/2006, DJU 29/11/2006.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2ª Turma, **Apel/Reex 11608/PR**, Relator Juiz Federal Eloy Bernst Justo, julgado em 27/01/2009, DE 18/02/2009.

CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. **O imposto territorial rural e a função social da propriedade rural**. Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena – CAAP. Belo Horizonte: UFMG, n. 2, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2009

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed., São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Direito tributário, fundamentos jurídicos da incidência**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Do imposto sobre a propriedade territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

DI SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Introdução: norma, fato, relação jurídica, fontes e validade no Direito. Curso de especialização em Direito Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. 1. ed., São Paulo: MP Editora, 2007.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: Fundamentos Para Uma Teoria da Nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

GAVALDÃO JR., Jayr Viégas. **A inconstitucionalidade do artigo 32 do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

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

OLIVEIRA, José Jaime de Macêdo. **Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU: comentários, doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7. ed. rev. e atual., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 17. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex. **Direito Tributário e Econômico Aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

TORRES, Heleno Taveira. **A Boa-Fé Objetiva no Direito Tributário. Efeitos e Aspectos Polêmicos sobre as Consultas e Práticas Reiteradas da Administração**. Revista Internacional. de Direito Tributário. Belo Horizonte, v. 6, 2006.