



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

ESTRELA DE MARIA PRADO NUNES

**A INCONSTITUCIONALIDADE NA COBRANÇA DE IPTU OU ITR DE
PROPRIETÁRIO DE IMÓVEL OCUPADO ILEGALMENTE POR TERCEIROS**

FORTALEZA

2018

ESTRELA DE MARIA PRADO NUNES

A INCONSTITUCIONALIDADE NA COBRANÇA DE IPTU OU ITR DE
PROPRIETÁRIO DE IMÓVEL OCUPADO ILEGALMENTE POR TERCEIROS

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito. Áreas de concentração: Direito Tributário. Direito Constitucional. Direito Civil. Direito Constitucional.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra

Fortaleza

2018

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- N924i Nunes, Estrela de Maria Prado.
A inconstitucionalidade na cobrança de IPTU ou ITR de proprietário de imóvel ocupado ilegalmente por terceiros / Estrela de Maria Prado Nunes. – 2018.
83 f.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2018.
Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra .
1. IPTU. 2. ITR. 3. Legalidade Tributária. 4. Igualdade Tributária. 5. Capacidade Contributiva. I. Título.

CDD 340

ESTRELA DE MARIA PRADO NUNES

A INCONSTITUCIONALIDADE NA COBRANÇA DE IPTU OU ITR DE
PROPRIETÁRIO DE IMÓVEL OCUPADO ILEGALMENTE POR TERCEIROS

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade Federal do Ceará,
como requisito parcial à obtenção do título
de Bacharel em Direito. Áreas de
concentração: Direito Tributário. Direito
Civil. Direito Constitucional.

Aprovada em: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Regnoberto Marques de Melo Júnior
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Arthur Gustavo Saboya de Queiroz
Universidade Federal do Ceará (UFC)

À Deus.
Aos meus pais.

AGRADECIMENTOS

Que dificuldade foi a de escrever este trabalho! A bem da verdade, não conseguiria terminá-lo sem a ajuda de muitos, que me apoiaram direta e indiretamente para não somente a feitura deste humilde ensaio, mas a galgar o tão sonhado ensino superior.

Agradeço primeiro Àquele que é fonte de toda Sabedoria e Amor, que andam juntos, indissociáveis; de fato, não há a verdadeira Justiça sem que haja, primeiro, a Caridade. Agradeço porque é Verdade: *Ele é bom e o seu amor dura para sempre.*

Continuo, agradecendo ao meu Pai e à minha Mãe, que me educaram e continuam a me dar apoio sempre que surgem as dificuldades, suportando com serenidade os momentos em que tive que estar um pouco mais ausente. Espero conseguir deixá-los orgulhosos algum dia. Agradeço, ainda, aos meus irmãos e à minha família, pelas alegrias que suas presenças sempre trazem ao meu coração.

Por falar em alegria, agradeço também aos meus caríssimos dois amigos, presentes desta graduação, que compartilharam os altos e baixos da academia comigo, sempre com a leveza do humor mesmo quando nos deparávamos com situações, por vezes, dramáticas.

Agradeço ao meu orientador, o Professor Carlos César Sousa Cintra, pelas críticas levantadas, as dúvidas que suscitou em meio às caminhadas que demos pela faculdade e por ser sempre solícito e atencioso em sua orientação, mesmo quando nos encontrávamos em meio a um apagão (como foi aos 21 de março).

Por fim, agradeço aos autores que me ajudaram a escrever o presente trabalho, que, mesmo sem que os tenha conhecido pessoalmente, compartilharam horas e horas de estudo comigo, pelo que sem suas ideias e considerações seria bem mais difícil conduzir esse estudo a uma conclusão bem fundamentada.

Em tempo, não podia deixar de agradecer a todos aqueles que, mesmo inominados, de uma forma ou de outra, ajudaram a concretizar este trabalho; fica aqui a carinhosa lembrança.

RESUMO

O presente trabalho visa fundamentar a afirmação de que a cobrança tributária do Imposto Territorial Rural ou do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana que recai sobre o proprietário de imóvel ilegalmente ocupado por terceiros (ou seja, o imóvel que sofreu o esbulho possessório) seria inconstitucional, por ferir os princípios limitadores da atuação tributária (a tríade Legalidade Estrita, Igualdade Tributária e Capacidade Contributiva). Iniciamos com uma breve recapitulação histórica, desde o surgimento na história da cobrança que recai (direta ou indiretamente) sobre a propriedade (no sentido de bem imóvel), bem como tratamos sobre o surgimento dos Imposto Predial e Territorial Urbano e Territorial Rural no Brasil e a evolução destes no tempo; englobando a questão da justificação dos impostos e sua ligação com o Estado Democrático de Direito que estamos inseridos, o que culminou na eleição de certos princípios específicos que balizam a relação tributária. No decorrer do trabalho, adentramos no estudo específico da inconstitucionalidade na exação que recaia sobre o proprietário de imóvel esbulhado, relacionando-a com os três princípios eleitos como indispensáveis para a realização da Justiça Fiscal, analisando-os em conexão com a legislação tributária, os institutos de direito civil, a jurisprudência e as normas constitucionais. Por fim, exploramos a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e a mudança de paradigma desta no decorrer do tempo; ademais, apreciamos certos precedentes de tribunais que apresentavam discordância com o defendido nesse ensaio monográfico. Percebe-se, após a análise das decisões jurisprudenciais, que aos poucos a conjectura travada da aplicação do direito começa a voltar-se para a realidade das coisas, ou seja, para a aferição no caso concreto dos pressupostos da cobrança tributária, de modo que, com isso, ganha força e valia os aspectos que garantem a legitimidade dos tributos.

Palavras-chave: IPTU; ITR; Esbulho Possessório; Legalidade Tributária; Igualdade Tributária e Capacidade Contributiva.

ABSTRACT

This paper aims to substantiate the assertion that the tax collection of the Rural Territorial Tax or the Urban Property and Territorial Tax that falls on the owner of property illegally occupied by third parties (ie the property that suffered the possession foul) would be unconstitutional, for violating the limiting principles of the tax performance (the triad of Strict Legality, Tax Equality, and Contributory Capacity). We begin with a brief historical recapitulation, since the appearance in the history of the collection that falls (directly or indirectly) on the property (in the sense of immovable property), as well as we deal with the appearance of the Rural Territorial Tax and the Urban Property and Territorial Tax in Brazil and the evolution of these in time; encompassing the question of justification of taxes and their connection with the Democratic State of Law that we are inserted, which culminated in the election of certain specific principles that mark the tax relation. In the course of our work, we went into the specific study of unconstitutionality in the tax on the owner of deprived property, relating it to the three principles elected as indispensable for the execution of Tax Justice, analyzing them in connection with tax legislation, institutes of civil law, jurisprudence and constitutional rules. Finally, we explore the Jurisprudence of the Superior Court of Justice and the paradigm change of that in the course of time; in addition, we appreciate certain precedents of courts that displayed disagreement with the understanding defended in this monographic essay. After analyzing the decisions of the case-law, it can be seen that gradually the conjecture about the application of the law begins to turn to the reality of things, that is, to assess in the concrete case the assumptions of tax collection, so that, thereby, gains strength and value the aspects that guarantee the legitimacy of taxes.

Keywords: IPTU; ITR; Possessive Spool; Tax Legality; Tax Equality and Contributory Capacity.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|--------|----------------------------------------------------------|
| CC | Código Civil |
| Cf. | Confira |
| CP | Código Penal |
| CPC | Código de Processo Civil |
| CREUB | Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil |
| CRFB | Constituição da República Federativa do Brasil |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| Des. | Desembargador |
| DJ | Diário de Justiça (físico) |
| Dje | Diário de Justiça Eletrônico |
| DOU | Diário Oficial da União |
| Ed. | Edição |
| IN | Instrução Normativa |
| IPTU | Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana |
| ITR | Imposto Territorial Rural |
| IPVA | Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores |
| Min. | Ministro |
| MST | Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra |
| nº | Número |
| RE | Recurso Extraordinário |
| Resp | Recurso Especial |
| SRF | Secretaria da Receita Federal |
| STN | Sistema Tributário Nacional |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |
| v. gr. | <i>Verbi gratia</i> |
| TRU | Taxa Rodoviária Única |

SUMÁRIO

| | | |
|--------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1 | INTRODUÇÃO..... | 11 |
| 2 | DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O DIREITO DE PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA..... | 14 |
| 2.1 | O Estado Democrático de Direito e os Princípios Limitadores da Tributação..... | 20 |
| 2.1.1 | <i>Legalidade Tributária e Segurança Jurídica.....</i> | 25 |
| 2.1.2 | <i>Igualdade Tributária.....</i> | 29 |
| 2.1.3 | <i>Capacidade Contributiva.....</i> | 33 |
| 3 | A INCONSTITUCIONALIDADE NA COBRANÇA TRIBUTÁRIA DO PROPRIETÁRIO DE IMÓVEL ESBULHADO..... | 38 |
| 3.1 | A desvirtuação da propriedade com o esbulho possessório..... | 39 |
| 3.2 | Legalidade Estrita: o fato imponível como requisito indispensável à cobrança tributária e a Hipótese Tributária do IPTU e do ITR na legislação..... | 43 |
| 3.3 | Igualdade Tributária: a relação entre os conceitos de propriedade, posse e domínio útil e a verificação da Igualdade Interna e Externa..... | 50 |
| 3.4 | Capacidade Contributiva: Signos Presuntivos de Riqueza e o Mínimo Existencial..... | 58 |
| 3.5 | Objetivos Fundamentais da República Federativa do Brasil e os Direitos Fundamentais..... | 64 |
| 4 | JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E PRECEDENTES EM TRIBUNAIS..... | 66 |
| 5 | SÍNTESE CONCLUSIVA..... | 74 |
| | REFERÊNCIAS..... | 77 |

1 INTRODUÇÃO

O Direito Tributário, tema complexo por sua natureza, torna-se ainda mais desafiador quando se encontra com as peculiaridades dos Direitos Reais. Em situações extraordinárias, que envolvam a desvirtuação do instituto da propriedade, a cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano ou do Imposto Territorial Rural deverá ser adequada ao caso concreto.

Essa desvirtuação do direito de propriedade poderá ocorrer quando o imóvel é invadido e ocupado ilegalmente por terceiros, fato que é cada vez mais usual tanto em imóveis rurais quanto urbanos. Em tais casos, uma aplicação meramente literal das regras tributárias concernentes ao sujeito passivo dos impostos territoriais acaba por ferir os princípios constitucionais que garantem a Justiça Fiscal, dando ao tributo uma discricionariedade que, na realidade, não foi prevista em sua elaboração.

A limitação do poder de tributar, por meio da impossibilidade de exação do referente imposto daquele proprietário que perdeu o domínio pleno sobre o imóvel e a consequente transferência do encargo tributário aos invasores e ocupantes ilegais do imóvel, seria a atuação mais acertada do Estado. Tanto que esse é o entendimento aplicado por grande parte dos Tribunais Pátrios, incluídos entre eles o Superior Tribunal de Justiça, todavia, ainda é possível encontrar decisões que aplicam indiscriminadamente a cobrança dos impostos territoriais ao proprietário desprovido da completa propriedade.

Na realidade, o mais espantoso não é sequer a atuação jurisdicional quanto a esse assunto, mas a atuação administrativa, que, mesmo possuindo os subsídios necessários para a averiguação de uma situação de esbulho em certo imóvel, continua a arrecadar do proprietário desprovido do pleno domínio, que, a contragosto, acaba arcando com o tributo sem usufruir do imóvel, ou seja, sem dispor economicamente daquele.

Dessa forma o imposto toma verdadeira faceta punitiva, pois o proprietário, mesmo com a ausência dos serviços básicos que deveriam ser providos pelo Estado – como a Segurança e a possibilidade do exercício do Direito de Propriedade –, acaba sendo responsabilizado tributariamente ao invés daqueles que realmente estão usando, fruindo e dispondo da propriedade.

Entendido o contexto em que se insere o presente estudo, define-se como seu principal objetivo analisar a razão pela qual a atuação fiscal do Estado fica limitada nos casos em que o Proprietário de bem imóvel é privado de certos aspectos constituidores da propriedade, como o direito de usar (*jus utendi*), fruir (*jus fruendi*) e dispor (*jus disponendi* ou *jus abutendi*) do imóvel, por fato alheio à sua vontade: o esbulho possessório.

Por sua vez, os objetivos específicos são: adentrar na fundamentação histórica e teórica dos impostos estudados (IPTU e ITR) e dos princípios fundamentadores do conceito de Justiça Fiscal (como o Princípio da Capacidade Contributiva, da Isonomia e da Igualdade Tributária), verificando a presença de tais princípios na Carta Constitucional de 1988 e na legislação ordinária, atentando, especialmente, para a aplicação destes no caso concreto; caracterizar a desvirtuação da propriedade como fato imponible depois do bem imóvel sofrer o esbulho possessório; identificar a real intenção do legislador ao definir como três os sujeitos passivos do IPTU e ITR, bem como, analisar a questão da necessidade de observância da capacidade contributiva do sujeito ao se realizar a cobrança tributária, com a imposição de ser materializada a presunção de riqueza como pressuposto da obrigação; e, por fim, realizar breve estudo dos precedentes jurisdicionais relativos ao presente tema.

A importância desse trabalho está, justamente, em demonstrar que uma leitura irrestrita e superficial da legislação tributária pela Administração Pública e pelo Poder Judiciário é inaplicável, tendo em vista a repercussão que essa causa ao contribuinte, ferindo os princípios constitucionais balizadores de sua cobrança.

Com uma pesquisa baseada em legislação, precedentes judiciais e na bibliografia que disserta sobre o assunto, especialmente quanto à doutrina clássica, procurar-se-á analisar o tema, fundando uma base conceitual, que servirá para o aprofundamento na legislação e para a compreensão das decisões judiciais e seus desdobramentos. Utilizar-se-á do método qualitativo para a busca dos resultados e a pesquisa será, a primeiro momento, exploratória, passando-se a seguir a uma abordagem explicativa, do funcionamento das alegações propostas.

No primeiro capítulo será estudada a fundamentação histórica dos impostos territoriais, desde o surgimento da cobrança que recai (direta ou indiretamente) sobre a propriedade (no sentido de bem imóvel); bem como será

analisado o surgimento dos Imposto Predial e Territorial Urbano e Territorial Rural no Brasil e a evolução destes no tempo, englobando a questão da justificação dos impostos e sua ligação com o Estado Democrático de Direito em que estamos inseridos; culminando, o capítulo, na conceituação daqueles princípios específicos que foram eleitos pelo legislador constituinte como balizadores da relação tributária.

No segundo capítulo, adentramos no estudo específico da inconstitucionalidade na exação que recaia sobre o proprietário de imóvel esbulhado, relacionando-a com os três princípios eleitos como indispensáveis para a realização da Justiça Fiscal (Legalidade Estrita, Igualdade Tributária e Capacidade Contributiva), analisando-os em conexão com a legislação tributária, os institutos de direito civil, a jurisprudência e as normas constitucionais.

Buscar-se-á, ademais, demonstrar a incompatibilidade do direito de propriedade sobre imóvel esbulhado em ser considerado como fato tributável; a atuação não isonômica do fisco ao cobrar daquele que não possui a disponibilidade econômica sobre aquilo de que se presume riqueza; e, por fim, a não observação do princípio da capacidade contributiva pela Administração Pública ao realizar a cobrança daquele que não materializa a riqueza contida no fato, podendo, até mesmo, atingir ao mínimo vital daquele indivíduo.

No terceiro capítulo, será realizado um estudo dos precedentes judiciais relacionados à matéria, em especial, quanto à Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Ao final haverá uma sintética conclusão, em que se buscará amalgamar os resultados obtidos através das pesquisas realizadas a fim de definir uma fundamentação clara e objetiva ao entendimento aqui promovido.

2 DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O DIREITO DE PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA

A tributação que recai sobre os direitos de Propriedade Imobiliária, como o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, remonta de prática primitiva dos Estados e na antiguidade detinha estreita relação com a produção que se poderia extrair da terra¹, confundindo-se, assim, com um imposto sobre a renda, diferente de como se conhece hoje, um imposto evidentemente sobre a propriedade.

No Brasil, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, conforme ensina Aliomar Baleeiro, teve seus primeiros indícios de surgimento em carta de 1799 endereçada à Rainha D. Maria². No entanto, somente foi previsto em legislação ordinária quase uma década depois, no Alvará de 27 de junho de 1808 e denominado como “Décima dos Prédios Urbanos”. Era pago pelos inquilinos que alugam os prédios ou os seus proprietários que neles habitassem, de modo a satisfazer as “precisões e despesas [SIC]” do Estado, já desde ali sendo previsto que sua imposição fosse balizada pela justiça, igualdade, certeza e comodidade no tempo de pagamento, com a menor vexação possível³.

Já o Imposto Territorial Rural custou mais tempo a ser criado. Do Alvará de 27 de junho de 1808 é possível se tomar a ideia do porquê, quando se lê que “é necessario e forçoso impor tributos [...] que pesem o menos que ser possa, á agricultura, verdadeiro e o mais inesgotavel manancial da riqueza dos Estados [SIC]”⁴.

1 Como no Antigo Egito, em que os impostos eram cobrados sobre a produção que o Faraó esperava que se poderia extrair da terra (valendo-se do conhecimento em aritmética da época) e onde a maioria dos cultivos ocorria em terrenos de propriedade do governante. Essa prática manteve-se bastante comum durante a Idade Média e mesmo no século XVIII ainda haviam países que se utilizavam dessa espécie de tributação. Nesse sentido confira ADAMS, Charles. **For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization**. 1ª Ed. Maryland: Madison Book, 2001 e SMITH, Adam. **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations – vol. 2**, 1776. p. 283. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/0141-03_eBk.pdf>. Acesso em: 20 de mar. de 2018.

2 “Atendendo ao nosso favor, que me proponho a conceder-lhe, suprimindo os contratos de sal e pescaria das baleias, me proponho a estabelecer o imposto e décima nas casas das cidades marítimas e a extensão do tributo do papel selado que já se paga nos meus domínios do continente da Europa” vide BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p.153.

3 BIBLIOTECA DA CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Collecção das Leis do Brazil de 1808**. Reimpressão. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/18319/collecao_leis_1808_parte1.pdf?sequence=4>. Acesso em: 20 de mar. de 2018. P. 69 *et seq.*

4 *Ibidem, loc. cit.*

Talvez pela influência econômica que representava tanto a agricultura quanto os detentores da produção agrícola, somente a partir da Constituição de 1891 que se iniciou a cobrança sobre a propriedade das glebas rurais, conjuntamente com das urbanas (Art. 9º, 4º, CREUB)⁵, desassociando-se estas duas apenas com o advento da Constituição de 1934 (em impostos sobre a propriedade territorial rural, territorial urbana e predial urbana⁶; este último, tendo unificado-se com o da propriedade territorial urbana somente na Constituição de 1946⁷).

Na legislação vigente, o IPTU e o ITR são previstos e regulados de acordo com os parâmetros a serem abaixo indicados.

O ITR é imposto de competência federal, previsto no art. 153, VI e §4º da CRFB, nos arts. 29 a 31 do CTN e cuja disciplina específica consta na Lei 9.393/96; tendo como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza (definido por Caio Mário da Silva Pereira como classe de bem imóvel que “abrange o solo, e tudo aquilo que a ele é aderente em estado de natureza, independente de qualquer artifício ou engenho humano”⁸), localizado fora da zona urbana do município (art. 29 do CTN e art. 1º da Lei 9393/96).

Hugo de Brito Machado estabeleceu bem a função desse tributo como extrafiscal, já que sua alíquota pode passar dos simbólicos 0,03% até os confiscatórios 20%, em função da área do imóvel e de seu grau de utilização, com o fito maior de reduzir os latifúndios improdutivos no país, de sorte que ele não visa simplesmente arrecadar aos cofres públicos⁹.

O IPTU é imposto de competência municipal, previsto no art. 156, I e §1º da CRFB, nos arts. 32 a 34 do CTN, e em Fortaleza o regramento é dado pela Lei Complementar Municipal nº 159/2013; tendo como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física (definida

5 BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 20 de mar. de 2018.

6 BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934)**. disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 20 de mar. de 2018.

7 BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro De 1946)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 20 de mar. de 2018.

8 PEREIRA, Caio Mário da Silva. DE MORAES, Maria Celina Bodin. **Instituições de Direito Civil – Volume 1: Introdução ao Direito Civil, Teoria Geral de Direito Civil**. 26ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 349.

9 MACHADO, Hugo De Brito. **Curso De Direito Tributário**. 31ªEd.São Paulo: Malheiros, 2010. p. 360-366.

esta última por Caio Mário da Silva Pereira como tudo aquilo que “se incorpora permanentemente ao solo, natural ou artificialmente”¹⁰), localizado na zona urbana do Município (art. 32 do CTN e art. 260 da Lei Complementar 159/2013).

A função do IPTU é primordialmente fiscal (arrecadar aos cofres públicos), agindo, entretanto, extrafiscalmente naquelas hipóteses de alíquotas progressivas no tempo em razão do subaproveitamento do solo urbano (art. 182, §4º, II, CRFB), a fim de garantir a função social da propriedade e a execução da política de desenvolvimento urbano.

A título de informação, deve-se saber que, apesar de previsto na legislação que a diferenciação da cobrança entre ITR e IPTU se dá pela localização, dentro ou fora do perímetro urbano do município, também é possível que esta se dê em razão da utilização do imóvel. Isto porque o art. 15, do Decreto-lei nº 57/66 continua vigente e válido, tendo, inclusive, essa questão sido objeto de Temas Repetitivos no Superior Tribunal de Justiça (REsp 1112646/SP), que decidiu que, sendo comprovada a utilização do imóvel para exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidiria nele o ITR, não o IPTU¹¹.

Antes, então, de adentrar-se na questão de âmbito constitucional neste trabalho, é preciso que seja conceituado o que é, afinal, um imposto. Geraldo Ataliba o define como sendo um “tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. [hipótese de incidência] consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera do contribuinte.¹²”. Aliomar Baleeiro, por sua vez, define o imposto como

10 PEREIRA, op. cit. p. 349. Pelo mesmo autor, encaixam-se nessa definição os prédios, edifícios etc. Seria, portanto, toda classe de incorporação, excetuadas aquelas de caráter temporário, como barracas de feira e parques de diversão. Já sobre a exação que recaia sobre incorporações de caráter temporário, temos notícias de cobrança de adicional no IPTU por conta da existência de uma casa de brinquedo construída no terreno objeto do imposto (é isso mesmo!), aumento, é claro, ilógico e que foi corrigido após a publicização do ocorrido. Cf. MORADOR do DF diz ter recebido aumento IPTU por casa de brinquedo; governo nega. G1 DF e TV Globo. Brasília, 19 dezembro 2018. Disponível em <<https://g1.globo.com/df/distrito-federal/noticia/morador-do-df-constroi-casa-de-brinquedo-para-filho-e-recebe-aumento-no-iptu.ghtml>>. Acesso em: 20 de mar. de 2018.

11 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.112.646 – SP (2009/0051088-6). Recorrente: Mário Yokoya. Advogado: Fernando Dias Júnior e outros. Recorrido: Município de São Bernardo do Campo. Procurador: Andréa Alionis Banzatto e outros. Relator: Min. Herman Benjamin – Segunda Turma. Brasília, DF, 26 de agosto de 2009. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ.** Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=907599&num_registro=200900510886&data=20090828&formato=P DF>. Acesso em: 20 de mar. de 2018.

12 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 6ª Ed., 13ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 137

“prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de direito público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.”.¹³

Dessas duas conceituações pode-se extrair que tanto o imposto incide sobre certo fato praticado pelo contribuinte, como definido em lei; quanto o imposto não é devido por fato praticado pelo Estado, sequer sua arrecadação se destina a cobrir as despesas de definida atuação estatal, mas sim o produto de sua arrecadação é revertido ao ente definido constitucionalmente como seu pertencedor (por exemplo, não é devido o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores por conta do uso do contribuinte das estradas estaduais, nem seu valor é recolhido para a exclusiva manutenção daquelas, senão é revertido para o Estado e para o Município em que o veículo está licenciado – na ordem de 50% para cada, segundo o art. 158, II da CFRB – sem qualquer vinculação quanto a sua aplicação¹⁴).

Retomemos ao Alvará de 27 de junho de 1808. Nele, já há a existência de princípios balizadores da cobrança. Além disso, com a leitura, é possível perceber uma nítida inspiração do Alvará às máximas esposadas por Adam Smith¹⁵ em sua obra *A Riqueza das Nações - tomo V*, porquanto estas buscam fazer da tributação atividade mais justa e aceitável por parte do contribuinte.

É fato notório a insatisfação natural do contribuinte quanto à tributação, e sobre isso não pairam maiores dúvidas. Charles Adams, ao adentrar em tal assunto, comenta:

The similarity between tax collectors and robbers is also found in the basic meaning behind the word tax, which is exaction. Literally, *exaction* means “to force out”. By comparison, its sister word *extortion* means “to twist out”. Taxes are not debts, despite the fact that we carelessly refer to them as such. The principle of fair value received – which is the base for a legally enforced debt – has no place in a tax dispute. A tax is owed because the government orders it to be paid. Nothing else is required. The essence of a tax is, therefore, the taking of money, or property, or even services, by the government, without paying for it. When a government takes land to build a school and pays for it, this kind of a taking is not a tax.

13 BALEEIRO, 1993, p. 119.

14 Interessante citar que a origem do IPVA diferencia-se daquela do IPTU e do ITR, já que aquele fora criado em substituição à Taxa Rodoviária Única (TRU), esta sim, com a vinculação de sua arrecadação aos gastos com sistema de transportes. Ou seja, nem desde as suas origens que o IPVA, antes TRU, fora um tributo desvinculado, com o produto da arrecadação sendo destinado as despesas genéricas dos entes federados ou do governo, como o foram o IPTU e o ITR.

15 SMITH, 1776, p. 272-274.

People, instinctively, in all ages, have called tax men robbers because they operate by treats and intimidations and don't pay for what they take. Consequently, the robbery epithet is not as irrational as it may appear.¹⁶

Decorre da noção de justiça e equilíbrio, afinal, o porquê da tributação desde os seus primórdios ser algo encarado como certo estigma, de onde surge indignação por parte dos contribuintes. Entretanto, como aduz o mesmo autor,

Taxes are the fuel that makes civilization run. There is no known civilization that did not tax. The first civilization we know anything about began six thousand years ago in Sumer, a fertile plain between the Tigris and Euphrates rivers in modern Iraq. The dawn of history, and of tax history, is recorded on clay cones excavated at Lagash, in Sumer. The people of Lagash instituted heavy taxation during a terrible war, but when the war ended, the tax men refused to give up their taxing powers. From one end of the land to another, these clay cones say, "there were the tax collectors." Everything was taxed. Even the dead could not be buried unless a tax was paid. The story ends when a good king, named Urukagina, "established the freedom" of the people, and once again, "there were no tax collectors." This may not have been a wise policy, because shortly thereafter the city was destroyed by foreign invaders.¹⁷

É lógica a conclusão de que para que um Estado se mantenha são necessários tributos. No entanto, para que seja possível uma cobrança pacífica e justa desses tributos é preciso que sejam previstos certos princípios, certos limites da atuação estatal.

16 ADAMS, 2001, p. 5. Tradução livre: "A similaridade entre os cobradores de impostos e os ladrões é também encontrada no significado básico detrás da palavra imposto, que é exação. Literalmente, *exação* significa 'forçar para fora'. Como comparação, sua palavra irmã *extorsão* significa 'torcer para fora'. Impostos não são dívidas, apesar do fato de nós nos referirmos despretensiosamente a eles assim. O princípio do valor justo recebido – que é a base para um débito legalmente possível de cobrança – não tem espaço em um litígio tributário. Um imposto é devido porque o governo ordenou seu pagamento. Nada mais é requerido. A essência do imposto é, assim, a tomada de dinheiro, ou propriedade, ou mesmo serviços, pelo governo, sem que ele pague por isso. Quando um governo toma um terreno para construir uma escola e paga por isso, esse tipo de recolhimento não é um imposto." prosseguindo, "as pessoas, instintivamente, em todas as épocas, têm chamado os cobradores de impostos de ladrões porque estes operam por meio de ameaças e intimidações e não pagam por aquilo que requerem. Consequentemente, o epíteto [a alcunha] de roubo não é tão irracional quanto parece."

17 *Ibidem*, *loc. cit.* Tradução livre: "Os impostos são o combustível que fazem as civilizações funcionarem. Não há nenhuma civilização conhecida que não taxava [seus cidadãos]. A primeira civilização de que nós temos notícia começou a seis mil anos atrás na Suméria, em um território fértil entre o rio Tigre e o Eufrates onde hoje é o Iraque. O começo da História, e o começo da história da tributação, está gravado em cones de argila escavados de Lagash, na Suméria. A população de Lagash instituiu pesados impostos durante uma guerra terrível, mas quando a guerra acabou, os cobradores de impostos se recusavam a abrir mão de seus poderes fiscais. De uma ponta a outra do país, os cones diziam, 'havia os coletores de impostos'. Tudo era tributado. Até os mortos não podiam ser enterrados sem que fosse pago um tributo. A história acaba quando um Rei bom, chamado Urukafina, 'estabeleceu a liberdade' do seu povo, e mais uma vez, 'não havia coletores de impostos'. Essa talvez não tenha sido a política mais inteligente, porque logo depois a cidade foi destruída por invasores estrangeiros."

Não que inexistam outras maneiras de arrecadar ao Erário. Emissão de moeda (inflação ou expansão monetária, como alguns chamam), venda de bens e serviços públicos, endividamento público e participação do Estado em empresas privadas, são somente algumas das práticas utilizadas hoje em dia para essa finalidade.

Mas a verdade é que nenhum daqueles citados instrumentos é tão eficaz como os tributos¹⁸. O tributo é uma forma de arrecadar com segurança, que, além disso, tem o adicional de influir enormemente na economia. Ademais disso, como veremos mais adiante, os tributos – na atualidade – são, dentre as medidas de financiamento estatal, aquela que mais guarda relação com a democracia.

Em 1808, vemos a influência das quatro máximas fiscais de Adam Smith no texto tributário do Alvará de 27 de junho de 1808, a saber:

- a) equidade – *“the subjects of every state ought to contribute towards the support of the government [...] in proportion to their respectively abilities”*;
- b) certeza – *“the tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary”*;
- c) comodidade – *“every tax ought to be levied at the time, or in the manner in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it”*; e o
- d) planejamento, *“every tax ought to be so contrived as both to take out and to keep out of the pockets of the people as little as possible”* - incluído neste último a questão da necessidade de adequação ao se cobrar impostos, quando o autor cita que *“by subjecting the people to the frequent visits, and the odious examination of the tax-gatherers, it may expose them to much unnecessary trouble, vexation, and oppression”*¹⁹.

18 Confira VIOL, Andréa Lemgruber. A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade. In: II SEMINÁRIO DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA, 1., 2005, Brasília. **Estudos Econômico-Tributários/Eventos**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/Seminarioll/Texto02AFinalidadedaTributacao.pdf>>. Acesso em: 20 de mar. de 2018.

19 SMITH, 1776, p. 274-276. Tradução livre: (1) “Os sujeitos de cada país deverão contribuir para a manutenção do governo [...] em proporção às suas possibilidades”; (2) “o tributo que cada indivíduo deverá recolher deverá ser certo e determinado, não arbitrário”; (3) “todo tributo deverá ser recolhido no momento ou da maneira que seja, possivelmente, mais conveniente ao

Todas essas máximas, incorporadas à legislação, já desde aquela época possuíam a finalidade de garantir maior segurança ao contribuinte, e, para o Príncipe Regente, objetivavam garantir que houvesse o mínimo de insatisfação e revoltas da população sobre aquilo que lhes havia imposto.

Ainda hoje são previstos princípios norteadores ou limitadores da cobrança tributária, diluídos entre os artigos do nosso Sistema Tributário Nacional. Não somente com aquelas finalidades que eram pretendidas pelo Príncipe Regente no início da história do nosso país, mas primordialmente por estarmos inseridos em um Estado Democrático de Direito.

2.1 O Estado Democrático de Direito e os Princípios Limitadores da Tributação

Deve-se começar esse tópico ponderando que nem sequer somente Estado de Direito (Estado limitado pela lei), nem sequer somente Estado Constitucional (Estado limitado primordialmente por uma Constituição) é o Estado Democrático de Direito em que estamos inseridos. Previsto no art. 1º da Nossa Carta Constitucional de 1988²⁰, nosso Estado de Direito encontra sua legitimidade através da democracia, em que o poder político emana, afinal, da soberania popular.

A ideia basilar de Estado de Direito, segundo Gomes Canotilho, possui como pressupostos materiais a juridicidade, a constitucionalidade e os direitos fundamentais. Não há verdadeiro Estado de Direito, na contemporaneidade, que não seja criado fundamentando-se nesses três aspectos²¹.

A juridicidade dá-se pela limitação do poder político mediante o direito, “meio de ordenação racional e vinculativa de uma comunidade organizada²²”, dando este forma às garantias e direitos que evitam comportamentos arbitrários do Poder

contribuinte”; (4) “todo tributo deverá ser calculado de modo a remover e manter fora do bolso dos contribuintes o mínimo possível”; (5) “ao sujeitar as pessoas às frequentes visitas, e ao exame odioso dos coletores de impostos, isso pode as expôr a uma grande monta de problemas, vexação e opressão desnecessários.”

20 Constituição da República Federativa do Brasil, art. 1º: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

21 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003. *passim*.

22 *Ibidem*, p. 243.

Público, de modo a assegurar aos indivíduos certa autonomia perante o Estado e a seus concidadãos.

Demais disso, espera-se de um Estado de Direito que seja um Estado de Justiça, ou seja, aquele que se apresenta segundo a equidade, na distribuição de direitos e deveres e na divisão de benefícios para a sociedade²³.

A constitucionalidade, por sua vez, pressupõe que a Constituição, carta política, vincule e estruture a todos os outros poderes públicos. A Constituição, então, possui supremacia. Ela vincula o legislador, os atos de estado e reserva certos assuntos à sua competência exclusiva²⁴.

Por fim, demonstra-se indispensável a existência de um Sistema de Direitos Fundamentais. A consagração, no instrumento constitucional, dos direitos e liberdades fundamentais, concretiza a inafastabilidade do respeito aos direitos subjetivos públicos dos indivíduos pela Atividade Estatal²⁵.

Sobre isso, Roque Antônio Carrazza comenta que “sendo a lei a ‘expressão da vontade geral’, é inimaginável que o povo possa oprimir a si próprio²⁶”, bem, sendo a Constituição a Lei das Leis, é evidente que esta deverá resguardar os direitos e liberdades mais caros à sua população.

Todos os pressupostos adrede relacionados dão a base estrutural sobre a qual se fundamentam os princípios concretizadores do Estado de Direito, que, de fato, não existiriam senão por meio da existência daqueles.

Os princípios concretizadores, deve-se dizer, além de estarem intimamente relacionados com a questão que o presente trabalho pretende enfrentar, a da inconstitucionalidade na exação do IPTU ou ITR de proprietário de imóvel esbulhado, são essenciais à quem pretende aplicar e entender o Sistema Tributário Nacional, enraizado no Texto Constitucional, que, apesar de possuir à sua vez princípios específicos, relaciona-se com toda a Constituição, sistematicamente.

Como já vimos, a tributação é indispensável para a manutenção do Estado e também uma das maiores forças que este impõe sobre seu povo. Nada mais coerente, então, do que a atuação fiscal ser moderada pela Constituição,

23 Ibidem, p. 245.

24 Ibidem, p. 245-248.

25 CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 435.

26 Ibidem, p. 270.

documento cujo poder e justificação emana dos cidadãos. Não há, ou pelo menos, não deve haver, exação fora dos parâmetros constitucionalmente definidos.

Temos, então, como princípios concretizadores do Estado de Direito, segundo Gomes Canotilho, os da legalidade da administração, da segurança jurídica e proteção da confiança, da proibição do excesso e, por fim, da proteção jurídica e das garantias processuais²⁷.

O primeiro é o da Legalidade da Administração. Aquele autor português explica que “de uma forma genérica, o princípio da supremacia da lei e o princípio da reserva da lei [ambos postulados a partir do princípio da legalidade] apontam para a *vinculação jurídico-constitucional do poder executivo*²⁸”, ou seja, que a lei formulada e aprovada pelas Câmaras Legislativas é superior aos atos normativos expedidos pelo Poder Executivo e a este vincula. Além disso, tem-se que as restrições aos direitos, liberdades e garantias somente poderão ser realizadas por meio de lei ou autorizadas mediante esta.

Esse princípio consubstancia-se, em nosso ordenamento, na previsão do art. 5º, II, da CRFB, em que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, exprimindo, assim, a garantia do indivíduo à Liberdade Negativa, caso em que só poderá vir a ser constrangido de seus direitos pela atuação estatal por meio de normativo legal, editado por seus representantes democraticamente escolhidos.

O segundo é o da Segurança Jurídica e o da Proteção da Confiança dos cidadãos. Aquele se refere à garantia da estabilidade jurídica (sendo abrangidos a lei, os atos administrativos, a aplicação da lei pelo poder judiciário e a executoriedade da administração pública), numa visão mais objetiva. E esse último alude a uma visão mais subjetiva, de que os indivíduos deverão ter a previsibilidade dos efeitos que decorrem dos atos públicos.²⁹ Gomes Canotilho, formulando seus pressupostos, os listou como:

(1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos actos do poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios actos. Deduz-se já que os postulados da segurança jurídica e da protecção da

27 CANOTILHO, 2003, p. 254-278.

28 Ibidem, p. 256. Grifos do autor.

29 Ibidem, p. 256.

confiança são exigíveis perante *qualquer acto de qualquer poder* – legislativo, executivo e judicial³⁰.

Além desses pressupostos, refratam-se desse princípio a vedação às normas retroativas de direitos ou interesses juridicamente protegidos, a inalterabilidade da coisa julgada e a estabilidade dos julgados administrativos que constituam direitos³¹. Como subprincípios têm-se a precisão e determinabilidade das normas jurídicas³², a vedação dos efeitos dos atos normativos que não estejam em vigor segundo os termos constitucionais e legais e a proibição das normas retroativas (a lei não poderá ter efeito sobre fatos já ocorridos).

O princípio concretizador da Proibição do Excesso, como nos apresenta Gomes Canotilho, engloba os subprincípios da conformidade ou adequação, da exigibilidade ou necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito. Serve, este princípio, *a priori*, como “*princípio material de controlo* das actividades dos poderes públicos³³”, tanto dos tribunais como constitucional, para que sejam averiguados a “razoabilidade-coerência, razoabilidade-adequação, [e a] proporcionalidade-necessidade³⁴”, da atuação da Administração.

A conformidade ou adequação determina que a medida de atuação do Poder Público seja apropriada a sua finalidade. A Exigibilidade ou necessidade determina que “o cidadão têm *direito à menor desvantagem possível*³⁵”, ou seja, que o legislador ou a Administração Pública deverá adotar o meio menos oneroso para o cidadão entre aqueles de similar eficácia (esse encontra correspondência com o princípio do Planejamento, de Adam Smith). Por último, a proporcionalidade em sentido estrito determina o sopesamento entre o meio e o fim, para avaliar se dentre estes, enfim, pode-se extrair uma “justa medida”³⁶.

O derradeiro dos princípios concretizadores, da proteção jurídica e das garantias constitucionais, significa o resguardo dos direitos fundamentais. O justo processo legal, em que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (CRFB, art. 5º, XXXV), busca, a partir de certas garantias

30 Ibidem, p. 257.

31 Vide o art. 5º, XXXVI da Constituição da República Federativa do Brasil: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”

32 “Conformação material e formal dos actos normativos em termos linguisticamente claros, compreensíveis e não contraditórios.” Segundo CANOTILHO, 2003, p. 258.

33 Ibidem, p. 268. grifos do autor.

34 Ibidem, p. 269.

35 Ibidem, p. 270.

36 Ibidem, p. 270.

(como a isonomia, legalidade, juiz natural, fundamentação e motivação das decisões) que os direitos e liberdades sejam reassegurados judicialmente ante qualquer violação³⁷.

Da breve leitura dos Princípios vinculados ao Estado Democrático de Direito já é possível perceber a sua similaridade com aqueles mais específicos do direito tributário, prefixados pelo constituinte no capítulo do Sistema Tributário Nacional e esmiuçados pela doutrina especializada³⁸.

Para este trabalho, entretanto, somente três princípios tributários foram eleitos como aqueles mais prejudicados quando da exação indevida do proprietário de imóvel esbulhado. São eles:

- a) legalidade tributária (incluído neste o subprincípio da tipicidade fechada) – que guarda estreita semelhança com o da Legalidade da Administração e o da Segurança Jurídica;
- b) igualdade tributária – paralela ao princípio da proibição do excesso e seus desdobramentos, relacionando-se, também, com o Pressuposto da Justiça;
- c) capacidade contributiva, que guarda correspondência com os subprincípios da proibição ao excesso, como da proporcionalidade e da razoabilidade.

O fato é que, tanto os mais gerais princípios concretizadores do Estado Democrático de Direito, quanto os princípios específicos do Sistema Tributário Nacional configuram as cláusulas de garantia do cidadão contra possível arbitrariedade do governo, afinal, se os contribuintes consentem – tendo em vista que, em nosso país, o povo legitima a constituição³⁹ – com a tributação e a dão legitimidade, deverão ter a contrapartida que não serão espoliados enquanto o Estado arrecada para cumprir os objetivos comuns do povo.

37 Ibidem, p. 274.

38 Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, os lista nos princípios da estrita legalidade, da anterioridade, da noventena, da irretroatividade da lei tributária, da tipologia, da proibição de efeito confiscatório, da capacidade contributiva, da vinculabilidade da tributação territorialidade, da uniformidade geográfica, da não discriminação tributária, da indelegabilidade da competência fiscal e da não cumulatividade. Confira em CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 167-177.

39 Quase como na teoria do Pacto Social, vide ROUSSEAU, Jean-Jacques. Tradução de Rolando Roque da Silva. **Do Contrato Social**. Ed. Ridendo Castigat Mores. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv00014a.pdf>>. Acesso em: 24 de mar. de 2018.

2.1.1 Legalidade Tributária e Segurança Jurídica

O princípio da Legalidade Tributária, também chamado de princípio da estrita legalidade, faz-se presente no art. 150, I, da Constituição Federal, do seguinte modo: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”.

Note-se, entretanto, que o princípio não se limita a uma leitura literal do referido comando constitucional. Além de, por um lado, o estabelecimento de tributos dever ser realizado pela Câmara ou Assembleia Legislativa do ente competente mediante lei, e essa formulação estar condicionada ao cumprimento das determinações presentes no Sistema Tributário Nacional Constitucional (seus princípios, limites, competências e forma de repartição de receitas), também a lei que estabelece o tributo deverá conter todos os elementos “descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional⁴⁰”, conforme ensina o professor Paulo de Barros Carvalho.

Desdobra-se, portanto, em três pontos: a) o respeito ao Sistema Nacional Tributário Constitucional, que ordena e apresenta os valores que regem os subsistemas tributários da União, Distrito federal, Estados e Municípios; b) o respeito à reserva de lei, submissão da Administração Pública aos atos do poder legislativo, representantes – segundo nossa Carta Magna – da vontade popular; e, c) o cumprimento da tipicidade tributária, subprincípio pelo qual a lei deverá conter em si todos os elementos necessários para existência da obrigação tributária, de modo a reduzir ao máximo a discricionariedade administrativa.

Como já vimos, hodiernamente a atividade tributária está ancorada no Estado Democrático de Direito, seus pressupostos e princípios. Mas não se pode olvidar que a cobrança de tributos já era, desde bem antes da nossa atual formulação de Estado de Direito, limitada a certas formas de representação.

E uma das mais influentes máximas que carregavam a ideia de representatividade na tributação traduziu-se no *slogan* “No taxation without representation”⁴¹, surgido na metade do século 18. Ainda hoje, ao tratar do assunto,

40 CARVALHO, 2013, p. 167.

41 Sua primeira aparição deu-se no cenário do Stamp Act Congress, em que representantes de nove das treze colônias norte-americanas decidiram, em outubro de 1765, que a coroa britânica

tal conceito é posto em evidência. Isso porque, uma lei sem representação é, afinal, lei sem legitimidade.

Por esse motivo fez-se necessário que a exação somente se desse segundo os conformes da lei, editada pelo Poder Legislativo, e não segundo decretos ou atos expedidos pelo Poder Executivo.

Sainz de Bujanda, em sua obra *Hacienda y Derecho*, reafirma que somente o povo, titular do poder impositivo⁴², devidamente representado pelos instrumentos democráticos previstos pela Carta Política, poderia definir os fatos geradores das obrigações e seus pressupostos, bem como os elementos que as quantifiquem. Adiciona ainda que caso os aspectos fundamentais da legislação tributária fossem definidos pela Administração Pública (Executivo), a exação teria feições *ex contractu*, em vez de *ex lege*. Ocorreria, então, a substituição dos desejos do corpo social, representado pelo Legislativo, por aquilo que fosse tido como conveniente pelo “negociador”⁴³.

Roque Antônio Carrazza, manifesta-se igualmente, no sentido de que “resta evidente, portanto, que o Executivo não poderá apontar – nem mesmo por delegação legislativa – nenhum aspecto essencial da norma jurídica tributária, sob pena de flagrante inconstitucionalidade⁴⁴”. Isto é, inconstitucionalidade não simplesmente por não produzir a norma tributária em forma de lei, mas por retirar da norma tributária o aspecto de legitimidade que a lei a confere.

Sobre os aspectos essenciais que a lei tributária deverá conter, Hugo de Brito Machado, exemplificando-os, listou:

- (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.

não teria o direito de taxar os americanos que não fossem representados pelo parlamento inglês, culminando na Declaration of Rights and Grievances, cujo envio e posterior desprezo do documento pelo parlamento inglês terminou por fortalecer o ideal de independência dos Estados Unidos. Vide NATIONAL CONSTITUTION CENTER. On The Day: “No taxation without representation!”. **Constitution Daily**. Disponível em: <<https://constitutioncenter.org/blog/250-years-ago-today-no-taxation-without-representation/>>. Acesso em: 24 de mar. de 2018. e, RESOLUTIONS of the Continental Congress October 19, 1765. **The Avalon Project, Lillian Goldman Law Library**. Disponível em: <http://avalon.law.yale.edu/18th_century/resolu65.asp>. Acesso em: 24 de mar. de 2018.

42 Questão da Legitimidade por meio da Democracia.

43 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. 1ª Ed. Madrid: I.E.P., 1963. p. 168-169.

44 CARRAZZA, 2012, p. 277.

A rigor, o que a lei deve prever não é apenas a *hipótese de incidência*, em todos os seus aspectos. [...] Deve prever, portanto, a *hipótese de incidência* e o consequente *mandamento*. A descrição do *fato temporal* e da correspondente *prestação*, com todos os seus elementos essenciais, e ainda a *sanção*, para o caso de não prestação.⁴⁵

Também o Código Tributário Nacional, em seu art. 97, aponta esses aspectos, trazendo em seu bojo o rol daqueles subordinados à lei:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
 I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
 II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
 IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
 VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.⁴⁶

A observância dos aspectos essenciais pela lei tributária consubstancia-se no subprincípio da tipicidade tributária. Roque Antônio Carrazza conceitua que tal subprincípio “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 lei tributária.”⁴⁷. E o citado autor ainda complementa:

Os *tipos tributários* devem necessariamente ser minuciosos, para que não haja espaço, por parte do Fisco, nem para o emprego da analogia, nem da discricionariedade. Sempre mais notamos, portanto, que *o princípio da tipicidade fechada* contribui, de modo decisivo, para a segurança jurídica do contribuinte. Segurança jurídica que se pulveriza quando a própria Fazenda Pública elege os critérios que reputa razoáveis para a quantificação dos tributos.⁴⁸

45 MACHADO, 2010, p.38. Grifos do autor.

46 BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 24 de mar. de 2018. Confira também os parágrafos do art. 97, do CTN: “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...] § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

47 CARRAZZA, 2012, p. 468.

48 CARRAZZA, 2012, p. 468. grifos do autor.

Logo, é uma garantia de segurança jurídica para o contribuinte a de que os tributos somente possam ser criados ou majorados senão mediante lei⁴⁹. Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza comenta:

[...] em nosso País, o contribuinte tem, em relação ao Fisco, *duas ordens de garantias*: uma *material*, e outra, *formal*. *Material*, na medida em que ele só pode ser compelido a pagar tributos que tenham sido criados por meio de lei ordinária (da pessoa política competente). E, *formal*, já que, a cada instante, é dado ao contribuinte bater às portas do judiciário (princípio da universalidade da jurisdição) a fim de que este Poder verifique se a Administração Fazendária agiu ou está agindo de conformidade com a lei na cobrança tributária⁵⁰.

Adiciona-se que, não só em conformidade com a lei, mas tanto a Administração quanto o Poder Legislativo deverão expedir seus atos em conformidade com o Sistema Tributário Nacional Constitucional. Afinal, Segundo o supracitado autor, “as leis só são válidas quando produzidas *dentro da Constituição* e, além disto, *de acordo com seus grandes princípios*”⁵¹.

Helena Taveira Torres, lecionando sobre o Sistema Tributário Nacional constitucional, evidencia sua importância para a efetivação do princípio da Segurança Jurídica em matéria tributária:

De fato, o princípio do sistema tributário não tem simplesmente a função de instituir e coordenar o conjunto de todos os tributos em vigor. Trata-se de um subsistema constitucional – da constituição (material) tributária – dirigido à concretização das garantias e princípios constitucionais preestabelecidos para a proteção dos direitos fundamentais ao tempo do exercício das competências materiais tributárias. E todo esse esforço tem como único propósito conferir *segurança jurídica* aos contribuintes e às unidades do federalismo em face do exercício do chamado “poder de tributar” do Estado⁵².

Além disso, o autor explica que o sistema tributário necessita de uma interpretação sistêmica, devendo seu método ser “aberto aos valores do próprio sistema ou às incorporações institucionalizadas de novos direitos fundamentais, ex

49 Como bem citou Sainz de Bujanda, o princípio da legalidade é crucial em uma ordem justa e racional das coisas (no caso, um Estado de Direito), devendo atender a suas funções principais, quais sejam, “asegurar el ejercicio del poder impositivo por su legítimo titular; reducir la actividad recaudatoria desplegada por la Administración al percibo de los créditos del ente público, fundamentados en normas legales de Derecho Tributario sustantivo; [y] procurar el justo reparto de la carga fiscal, con eliminación de cualesquiera otras fórmulas que, al tiempo de individualizar los débitos, abran las vías hacia una distribución no equitativa del tributo”. SAINZ DE BUJANDA, 1963, p. 169.

50 Ibidem, p. 275 grifos do autor.

51 Ibidem, p. 279. grifos do autor.

52 TORRES, Helena Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica** – Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 1ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 338.

vi do art. 5.º, §2.º, da CFRB (princípios implícitos e equivalentes).”⁵³. Tudo isso, com o fito de manter a integridade das prerrogativas dos cidadãos.

Essas prerrogativas, direitos fundamentais e princípios limitadores deverão continuar a ser respeitados pela lei ordinária tributária. E isso é, também, um das garantias de segurança trazidas pelo Princípio da Legalidade Tributária.

2.1.2 Igualdade Tributária

O Princípio da Igualdade Tributária está presente na Constituição da República Federativa do Brasil, em seu art. 150, II, nos seguintes termos: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Para Hugo de Brito Machado, o aludido princípio é a projeção do Princípio da Isonomia Jurídica no âmbito tributário. Isto é, significa que deve ser garantido um tratamento uniforme entre os que estão em iguais condições⁵⁴.

Helena Taveira Torres, ampliando o assunto, também explicita o caráter de direito constitucional assegurado⁵⁵ da Igualdade Tributária, que visa garantir, além da não-discriminação entre os contribuintes, a vedação aos privilégios em matéria tributária. Essa última impediria a distinção em razão de ocupação profissional ou função, e aquela primeira, impediria a distinção geral, entre contribuintes em situação equivalente⁵⁶.

O professor Roque Antônio Carrazza tal qual como o supracitado autor ensina que o princípio da igualdade visa, em última análise, impedir que as pessoas desfrutem unilateralmente de favores fiscais, apenas por conta de um cargo ou

53 Ibidem, p. 339.

54 MACHADO, 2010, p. 43.

55 Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Democracia, liberdade, igualdade (os três caminhos)**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva. p. 376: “Os direitos constitucionais dizem-se assegurados, quando há a inserção na Constituição e alguma sanção; garantidos, quando se lhe dão meios técnicos que protejam o seu exercício. Daí falar-se em assegurarem-se e garantirem-se direitos constitucionais. Não são, evidentemente, a mesma coisa.”.

56 TORRES, 2011, p. 594-595.

função privilegiada⁵⁷, afinal isenções somente se justificariam quando atendessem ao interesse de todos, especialmente dos mais desfavorecidos economicamente⁵⁸.

Emitindo opinião própria, acredito que a vedação aos privilégios deve estender-se do mesmo modo às pessoas jurídicas, que, como comenta Hugo de Brito Machado, chegam a gozar de isenções tributárias por décadas a pretexto de incrementar o desenvolvimento regional, sem que seja sequer considerada sua capacidade contributiva no momento da concessão desses benefícios⁵⁹.

É latente a necessidade de que sejam estabelecidos critérios objetivos de comparação entre os contribuintes. Mormente porque o desequilíbrio fiscal atinge a toda a sociedade pagante, que arca a maior quando são aplicados critérios não-isonômicos pelos governantes, a pretextos que, em realidade, não observam os princípios tributários.

O professor Heleno Torres, ao comentar o assunto, considera que seria necessária a definição, pelo legislador, sobre o que significaria, realmente, uma situação equivalente, em respeito à segurança jurídica. O critério de comparação deveria ser formulado levando em consideração a capacidade contributiva e o regime jurídico de cada espécie de tributo⁶⁰.

Esse critério de comparação é estudado por Humberto Ávila, para quem a igualdade pode ser vista sendo como “a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade.”⁶¹. Por sua vez, ao tratar de como devem ser entendidos o critério ou medida de comparação, aduz que

(a) deve abranger um elemento efetivamente existente; será arbitrária a escolha de um elemento inexistente no mundo dos fatos [...]; (b) precisa manter uma relação fundada e conjugada com o seu elemento indicativo, [...] [ou seja,] a existência do elemento indicativo escolhido promove a existência de medida de comparação em maior medida que os outros elementos indicativos disponíveis; (c) deve manter uma relação fundada e conjugada com a finalidade que justifica sua utilização [...]; (d) tem de ser

57 Nesse sentido, destaca Hugo de Brito Machado que “todos sabem que a regra do art. 150, item II, teve um objetivo específico: fazer com que os militares, magistrados e parlamentares, paguem o imposto de renda sobre a totalidade da respectiva remuneração.” *in* MACHADO, Hugo de Brito. **Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.p. 57.

58 CARRAZZA, 2012, p. 478.

59 MACHADO, 2010, p. 46.

60 TORRES, 2011, p. 596.

61 ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 42.

compatível com a Constituição [...]; (e) pode ser utilizada mesmo que preliminarmente vedada pela Constituição; mas, nesse caso, apenas e tão-somente se sua utilização for uma decorrência acidental e secundária de outras finalidades constitucionalmente postas.

Atente-se que, mesmo quanto a essa última possibilidade vislumbrada pelo autor, a diferenciação entre os contribuintes (por meio dos critérios de comparação) deverá estar condicionada aos limites constitucionais⁶².

Por exemplo, pode ser concedida isenção a uma microempresa, desde que comprovada sua situação especial segundo os critérios da capacidade contributiva. Do mesmo modo ocorre quando se concede isenção do IPTU a imóvel de determinado valor e em determinada localização, porque desses fatores é possível que se extraia a capacidade contributiva do contribuinte (pelo valor venal do imóvel, de forma objetiva).

Superada a questão da possibilidade da diferenciação entre os contribuintes mesmo em relação à vedação aos privilégios, cabe citar a questão das dimensões do princípio da igualdade tributária, conforme nos é trazido por Humberto Ávila⁶³.

A primeira é a diferenciação entre a igualdade na lei e a igualdade perante a lei. Seriam estas a igualdade formal (igualdade perante a lei), ou seja, aquela que garante a aplicação uniforme da lei entre os cidadãos (ou contribuintes), e a igualdade material (igualdade na lei), ou aquela que garante que não haverá arbitrariedades presentes no próprio conteúdo da lei. Não basta, portanto, que seja somente aplicada igualmente a lei, mas essa deverá conter em si o respeito ao princípio da igualdade, somente diferenciando aqueles a que se direciona segundo os critérios de comparação que melhor se relacionem com a finalidade daquele mandamento⁶⁴.

Prosseguindo, o autor ressalta a dimensão da igualdade geral *versus* a igualdade particular. A igualdade geral seria aquela aplicada pelo Estado mediante a utilização de padrões fiscais (presunções, ficções, faixas de tributação e dedução). Já a igualdade particular perfazer-se-ia naquela aferida em cada caso concreto, segundo a situação de cada contribuinte⁶⁵.

62 E especialmente condicionada aos princípios específicos.

63 ÁVILA, 2008, *passim*.

64 *Ibidem*, p. 73-77.

65 *Ibidem*, p.85-91.

Dá-se um exemplo: ao definir o valor do IPVA geralmente o governo baseia-se no valor de mercado do bem, independente da condição particular em que se encontre o veículo (ou seja, em tabelas de valores padronizados). Mas, digamos que o contribuinte X tenha sofrido um abaloamento em seu carro, e, agora, apesar de lhe ser cobrado o IPVA com base no valor de mercado do veículo, este não vale mais tanto assim.

Em suma, o que ocorre é a sobreposição da igualdade geral em detrimento da particular. A fim de encontrar uma solução razoável para a injustiça que poderia surgir em casos de acolhimento absoluto da igualdade geral, Humberto Ávila traz o conceito de *vinculação* do padrão fiscal com a realidade⁶⁶.

A vinculação deverá dar-se no momento anterior à exação, mediante a utilização de uma presunção devidamente fundamentada na realidade (pesquisa criteriosa e ampla dos preços praticados pelo mercado, no local competente para a cobrança tributária) e com seus parâmetros devidamente publicizados para a população, bem como em momento posterior à exação, por meio da possibilidade do contribuinte controlar discrepâncias entre a presunção do valor e o valor efetivamente existente⁶⁷.

Humberto Ávila, além dessas, analisa a dimensão da igualdade inicial e da igualdade superveniente. Para o autor, qualquer nova norma deverá guardar coerência com norma editada no passado, somente podendo o legislador modificar certos pressupostos de uma relação de igualdade mediante fundamentação adequada⁶⁸. Isto porque o legislador deverá guardar uma coerência com o sistema já existente, como já citamos neste trabalho.

O autor reitera a questão da coerência sistemática, quando diferencia a igualdade pontual da igualdade sistemática. Em resumo, deverá o legislador evitar contradições internas, quando da feitura da lei. Como estabelece Ávila,

tendo o legislador tomado uma decisão fundamental a respeito de determinada regulação, adotando princípios diretivos e estabelecendo critérios de diferenciação para promover determinadas finalidades, deverá

66 Ibidem, p. 89.

67 Ibidem, p. 90. No mesmo sentido este autor comenta que “se houver discrepância entre o valor presumido e o valor efetivo em muitos casos, não meramente marginais, o próprio padrão poderá ser questionado por não mais corresponder à média dos casos [...]”. Afinal, “a padronização só será válida se provocar efeitos desiguais de diminuta extensão [...]” Ibidem, p.96.

68 Ibidem, p. 122.

desenvolvê-la de modo consequente e isento de contradições, sob pena de violar a norma fundamental da igualdade.⁶⁹

Por fim, é importante que seja exposto o entendimento de que, assim como é vedado a instituição de tratamento desigual entre iguais, o contrário é verdadeiro, também sendo vedado tratamento igual entre desiguais. Nesse sentido Roque Antônio Carrazza é expresso ao afirmar que “se é vedado ‘instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente’, segue-se, *in contrarium sensum*, que é vedado instituir tratamento igual entre contribuintes que se encontrem em situação diversa.”⁷⁰

2.1.3 Capacidade Contributiva

O princípio da Capacidade Contributiva está previsto no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, em que se lê que:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁷¹

São vários os aspectos que podemos destacar desse princípio, mas manteremos a modicidade. Desde logo esclarece-se uma dúvida: os impostos somente serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte quando for possível? Isto é, o princípio da capacidade contributiva é facultativo?

A resposta abalizada na melhor doutrina é pela negativa. Regina Helena Costa, em seu trabalho *Princípio da Capacidade Contributiva*, traz uma comparação entre o texto atual da CRFB de 1988 e o texto constitucional de 1946, que trouxe pela primeira vez em nosso ordenamento constitucional o mandamento da observância à Capacidade Contributiva. Assim estava previsto: “Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”⁷².

É evidente a semelhança entre os artigos. Para a supracitada autora, o equívoco de se acreditar que o legislador estaria facultado a aplicar o princípio da

69 Ibidem, p. 129.

70 CARRAZZA, 2012, p. 478.

71 BRASIL, 1988.

72 BRASIL, 1946.

capacidade contributiva encontrava-se na localização topográfica da frase “sempre que for possível” no dispositivo ora vigente⁷³, de modo que, na realidade, somente haveria facultatividade ao legislador para aplicar a pessoalidade aos impostos.

Hugo de Brito Machado, analisando a questão da aparente facultatividade da aplicação do princípio da Capacidade Contributiva, definiu que “tal ressalva tenderá certamente a anular o princípio, posto que o contribuinte, ao insurgir-se contra sua violação, terá dificuldades em demonstrar que a sua observância era, naquele caso, possível⁷⁴”. A afirmação é precisa, afinal, não se pode facultar à Administração Pública a observância daquele princípio que se pode considerar como o critério maior de justo reparto das despesas tributárias.

Um dos autores mais produtivos sobre o assunto, Sainz de Bujanda, assinala diversas vezes em sua obra *Hacienda y Derecho* a relação entre justiça e a capacidade contributiva. Em um dado momento, cita que “el principio básico de justicia en la distribución de la carga tributaria se exterioriza, como antes he señalado, en nuestros textos fundamentales, en una formula legal que acoge el criterio de la ‘capacidad económica’.”⁷⁵.

De fato, a justiça não está somente na cobrança universal da tributação, mas também em sua cobrança equivalente. Nesse quesito, completam-se os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, em que serão cobrados igualmente aqueles em iguais condições, em geral, sendo essas condições relacionadas à capacidade econômica do contribuinte. Isso se dá pelo fato desta capacidade ter sido aquela escolhida pelo Legislador Constituinte como fator de graduação, em outras palavras, de diferenciação entre os sujeitos⁷⁶.

73 COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p.88.

74 MACHADO, 1994, p. 79.

75 SAINZ DE BUJANDA, 1963, p.189. Importa que seja explicitado que, para o autor, o conceito de capacidade contributiva coincide com aquele de capacidade econômica, ou seja, tem aptidão para ser sujeito passivo da obrigação tributária todo aquele que tem riqueza o suficiente para pagá-la, sem que lhe seja atingido o mínimo vital. Entretanto, não se pode confundir a capacidade jurídica tributária passiva com a capacidade econômica, afinal, apesar de a capacidade econômica expressar a aptidão do contribuinte, somente poderá ser cobrado aquele que foi eleito como sujeito passivo pelo legislador ordinário, após realizar o fato imponible. Tradução Livre: “o princípio básico de justiça na distribuição da carga tributária se exterioriza, como antes indiquei, em nossos textos fundamentais, numa fórmula que acolhe o critério da ‘capacidade econômica’”.

76 Como tratamos no tópico anterior, é necessário definir um critério objetivo de diferenciação entre os contribuintes para que seja efetivado o princípio da igualdade. E o critério escolhido pelo Constituinte foi a Capacidade Econômica, fator esse que, apesar de não ser o único, deve ser privilegiado quando se escolhe diferenciar os sujeitos passivos da obrigação tributária.

Entretanto, a escolha do Legislador pela diferenciação quanto a capacidade de pagar não é, de todo modo, recente. Sainz de Bujanda, ao analisar o assunto, cita a norma prevista no art. 8º da Constitución *de la Monarquía Española*, de 1812; onde se lê a “obrigação dos espanhóis de contribuir em proporção a seus haveres para custear as despesas do Estado”⁷⁷.

Essa afirmação guarda semelhança, portanto, com o anteriormente citado neste trabalho, pois já vimos que essa ideia de repartição proporcional era pregada por Adam Smith nos idos de 1776, e, mesmo no Alvara de 27 de junho de 1808 do Brasil Colônia, restava presente o conceito de generalidade com repartição igualitária das despesas⁷⁸.

Repartição essa que se daria de acordo com os haveres dos contribuintes, o que evidencia a conexão entre a riqueza e a capacidade contributiva. Sainz de Bujanda, sobre isso, disserta:

la conexión entre la riqueza y la noción de capacidad contributiva se pone, asimismo, de relieve a través de una interpretación sistemática de los textos tributarios. Quiero indicar con esto que la riqueza debe ser considerada como elemento material de la capacidad contributiva, no sólo porque así se desprende de los antecedentes de nuestras normas fundamentales y de la interpretación que el legislador ha hecho del mandato constitucional para adaptar a él las normas tributarias ordinarias, sino del propio contenido de estas últimas normas, especialmente en cuanto se refiere a la definición y valoración que ellas efectúan de los hechos sociales para convertirlos en presupuesto objetivo de la imposición.⁷⁹

Agora, como essa riqueza deverá ser definida? A doutrina brasileira costuma dividir a capacidade contributiva em objetiva e subjetiva. Objetiva seria aquela auferida diante do fato imponible eleito pelo legislador, evento que demonstra aptidão do contribuinte para arcar com o ônus fiscal. Subjetiva, por sua vez, seria aquela relativa ao sujeito, suas possibilidades de pago individualmente consideradas⁸⁰.

77 SAINZ DE BUJANDA, 1963, p.187-188.

78 Segue um trecho: “o imposto da decima nos predios, tem a vantagem de ser o mais geral e repartido com mais igualdade (...)”. BRASIL, 1891.

79 SAINZ DE BUJANDA, 1963, p. 192. Tradução Livre: “A conexão entre a riqueza e a noção de capacidade contributiva também se destaca por meio de uma interpretação sistemática de textos tributários. Quero indicar com isto que a riqueza deve ser considerada como elemento material da capacidade contributiva, não somente assim se desprende dos antecedentes [históricos] de nossas normas fundamentais e da interpretação que o legislador fez do mandato constitucional para adaptá-lo às normas tributárias ordinárias, senão do próprio conteúdo dessas últimas normas, especialmente quando estas se referem à definição e valoração que elas efetuam sobre os fatos sociais para convertê-los em pressuposto objetivo da imposição.”

80 COSTA, 1993, p. 26.

Nesse momento é possível perceber a conexão entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da legalidade, acima trabalhado, devendo o fato imponível (presente na hipótese de incidência obrigatoriamente prevista em lei) ressaltar certa presunção de riqueza, tida pelo legislador como fundamentadora da cobrança. Nesse sentido, Regina Helena Costa, ressalta que o princípio da capacidade contributiva “representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressupostos de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza⁸¹”.

Impende, por fim, ressaltar a importância de ser observado o critério subjetivo da capacidade contributiva, mesmo quando frente aos impostos tidos como “reais⁸²”. Isso porque o caráter subjetivo do princípio da capacidade contributiva abriga duas medidas essenciais para o balanceamento dos tributos: a observância da garantia do mínimo vital e a proibição do tributo com efeito confiscatório.

Antes, entretanto, de partir para a explicação dessas duas facetas do princípio, explica-se sua conexão. Ela se dá pela leitura do dispositivo legal, quando aquele define a capacidade econômica do contribuinte como o critério de graduação do tributo. Isso significa que são os níveis de riqueza (em visão generalíssima, do cidadão) que balizam a cobrança tributária, proporcionalizando-a (quando for possível) ou a tornando seletiva, mediante a utilização de diferentes alíquotas ou faixas de tributação e dedução (padrões tributários, já mencionados).

O mínimo vital perfaz-se naquele limite de renda, geralmente definido pelo legislador constituinte, que garante o sustento e a manutenção de uma vida digna ao sujeito. Nos termos que Sainz de Bujanda aplica, temos que “la riqueza destinada a la satisfacción de las necesidades fundamentales del individuo no expresa aptitud para contribuir⁸³”.

81 Ibidem, p. 27.

82 A classificação em impostos reais e pessoais é equivocada. Ainda assim, a fim de explanar a possibilidade adrede referenciada, será utilizada aquela designação. Sobre o assunto, confira a classificação trazida por Kiyoshi Harada: “Aquilo que a jurisprudência denomina de imposto real, de um lado, e imposto pessoal, de outro lado, na verdade não existe. Não existe a classificação legal de impostos em real e pessoal. O que existe são impostos que têm por objeto um bem imóvel (IPTU, ITR) e impostos que têm como objeto de tributação um bem que não seja imóvel, como, por exemplo, a renda.”. Em HARADA, Kiyoshi. **Progressividade fiscal do imposto de natureza fiscal**. 2013. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/progressividade-fiscal-do-imposto-de-natureza-real/>>. Acesso em: 19 de abr. de 2018.

83 SAINZ DE BUJANDA, 1963, p. 211. Tradução livre: “a riqueza destinada a satisfação das necessidades fundamentais do indivíduo não expressa aptidão para contribuir”.

Concorda-se, ademais, com aquele autor, quando ele afirma que o legislador ordinário, ao aplicar tal postulado, deverá ater-se às opiniões e crenças da sociedade, naquele determinado momento histórico, do que seria tido como valor fundamental e consumos indispensáveis⁸⁴.

A proibição dos tributos com efeitos confiscatórios dá-se na medida em que a graduação do tributo não poderá se tornar tão onerosa que englobe o valor total ou quase total do bem (entenda-se como a cobrança de um valor que seja expressivo em relação ao valor do patrimônio ou da renda tributada). Cabe lembrar que tal proibição também se encontra literalmente vaticinada no texto constitucional, no inciso IV do art. 150⁸⁵.

Por fim, conceitua-se o que é, enfim, o princípio da capacidade contributiva. O presente trabalho simpatiza com a corrente de Geraldo Ataliba e de Sainz de Bujanda⁸⁶, que entendem ser a capacidade contributiva sinônimo de capacidade econômica.

Essa capacidade econômica é definida por Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, em artigo conjunto, como “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação⁸⁷”.

Nos parece correta tal correlação, afinal, a capacidade contributiva serve, primordialmente, como um parâmetro, e, por isso, deverá basear-se em um critério objetivo, que é a capacidade econômica. Divergir de tal conceito daria margens à discricionariedade administrativa, o que forçosamente retiraria a eficácia de tal princípio como provedor de um justo reparto da carga tributária⁸⁸.

84 Ibidem, p. 212.

85 Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 150, IV: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV – utilizar tributo com efeito de confisco”.

86 Em ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Imposto de renda – capacidade contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – “renda” escritural – intributabilidade de correções monetárias. In **Revista de Direito Tributário**, n. 38. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, pp. 140-163; e em **Hacienda y Derecho**, respectivamente.

87 ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. 1986, p.

88 No mesmo sentido manifesta-se Hugo de Brito Machado. Em MACHADO, 1994, p. 71.

3 A INCONSTITUCIONALIDADE NA COBRANÇA TRIBUTÁRIA DO PROPRIETÁRIO DE IMÓVEL ESBULHADO

Já é possível, após breve exposição sobre os principais fundamentos do nosso Sistema Tributário Nacional constitucional, vislumbrar a questão da inconstitucionalidade que se pretende levantar neste trabalho.

De fato, parece ser uma questão natural a de se crer que não é possível cobrar impostos daquele que não auferiu riqueza de certo fato. Entretanto, como veremos no tópico dedicado aos estudos jurisprudenciais do tema, mais a frente, a Administração Pública não aplica os pressupostos dos princípios constitucionais ao realizar a exação, mas, tão somente, realiza uma leitura superficial da legislação tributária ordinária.

É necessário que os aspectos constitucionais da tributação sejam ressaltados, a fim de que o Poder Executivo não aplique a legislação em descompasso com o sistema de imposição legitimado pelo povo. Essa leitura não-sistemática dos dispositivos que autorizam a exação macula os pressupostos mais intrínsecos da legitimidade dos tributos.

A Administração Pública, fundamentando essa inconstitucionalidade, alega que o proprietário de imóvel legalmente ocupado por terceiros (ou seja, esbulhado) continuaria a ser um proprietário de imóvel – ignorando a existência de elementos comuns do fato imponible (ou gerador) entre os sujeitos passivos da exação e a inexistência de lastro da presunção que pressupõe a cobrança tributária – simplesmente por ser este aquele que teria seu nome escrito na matrícula imobiliária.

Contudo, como será demonstrado, não basta que esteja satisfeita a questão formal da presunção de riqueza, mas também que esta esteja materializada como, ao menos, disponibilidade econômica⁸⁹.

89 Para os estritos limites deste trabalho, o termo “disponibilidade econômica” foi utilizado como sendo a efetiva realização do direito tributado (de propriedade, posse ou domínio útil) pelo contribuinte, sem que existam reservas ou embargos ao uso, fruição ou disposição (nos limites do relativo direito) daquele sobre o bem imóvel.

Faz-se, portanto, certa forma de paralelo com aquela disponibilidade necessária à cobrança do imposto sobre a renda, vide o art. 43 do CTN (“o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”).

Cabe a lembrança de que os impostos patrimoniais aqui estudados (IPTU e ITR) recaem, na realidade, sobre a permanência sobre a coisa, ou seja, sua efetiva utilização ou ocupação; logo, para que haja a disponibilidade sobre essa riqueza, os aspectos essenciais dos direitos

3.1 A desvirtuação da propriedade com o esbulho possessório

De início, faz-se necessário explorar a questão basilar do direito da propriedade. Carlos Alberto Bittar, tratando sobre a evolução dos direitos reais traz um panorama histórico bastante acurado, destacando que:

Derivando da terra o poder, assistiu a humanidade, assim, desde seus primórdios à eterna luta das pessoas e dos povos pelos espaços de terra possíveis⁹⁰, para assentamento, cultivo e conquista, na satisfação de interesses vitais dos seres e na expansão de culturas e de civilizações várias que povoaram nosso planeta. Dos antigos impérios aos feudos medievais, da formação das primeiras nacionalidades ao advento dos estados modernos, das navegações às conquistas espaciais, enfim, em todos os diferentes momentos, as idéias [SIC] de aquisição e de manutenção de poder sobre terras e espaços têm sido o norte das ações humanas, donde se originaram, em grandes linhas, as nações atuais e a divisão territorial em Estados.⁹¹

Várias foram as correntes que pretenderam justificar o nascimento e a razão pela qual se mantém (deve-se manter, ou mesmo, porque não se deve manter) o direito de propriedade. O autor Luís da Cunha Gonçalves, em sua obra *Da Propriedade e da Posse*, foi muito prolífico nesse sentido, ao comentar e ajuntar os diversos trabalhos referentes à teoria da propriedade, apresentando, ao final, as mais coerentes vertentes.

Uma delas é a que correlaciona a liberdade ao direito de propriedade, amalgamada, pelo douto português, na frase que define a propriedade individual como “*condição da existência e da liberdade de todo o homem*.”⁹². Afinal, “[...] as coisas com valor econômico são apropriadas, produzidas ou transformadas para

tributados deverão poder ser exercidos livremente pelo contribuinte (sob pena de conseqüente desvirtuação dos direitos de propriedade, posse ou domínio útil).

90 De fato, as guerras expansionistas não somente se direcionavam à conquista territorial, mas à conquista de outros povos, outros indivíduos. Trata-se, e sempre se tratou, de controle sobre outros seres humanos, por meio de despojo de suas propriedades ou por subordinação daqueles aos conquistadores. Em harmonia com tal lógica, o doutor José da Cunha Gonçalves destaca que “A história da humanidade prova-nos, pelo contrário, que as guerras foram suscitadas, quase todas, por ambições e causas de outra espécie, não constando sequer que a propriedade individual da terra as houvesse provocado. Os proprietários dos países vencidos foram, decerto, despojados; mas não foi jamais essa propriedade a causa das guerras. Nos tempos modernos, as vastas chacinas da França e da Rússia, assim como os incêndios, assassinios e devastações da Espanha foram determinados pela campanha de espoliação das terras e outras riquezas das classes nobres e burguesas ou médias em aparente proveito dos proletariados, que, por sua vez, foram ou seriam espoliados pelo Estado.” em GONÇALVES, Luís da Cunha Gonçalves. **Da Propriedade e da Posse**. 1ª Ed. Lisboa: Ática Limitada, 1952. p.45.

91 BITTAR, Carlos Alberto. **Direitos Reais**. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. p. 8.

92 GONÇALVES, op. cit., p.37. Grifos do autor.

servirem aos fins dos indivíduos; e estes não poderiam realizá-los se não tivessem aquelas sob o seu domínio.⁹³

É evidente a correlação destas afirmações com a realidade das coisas. Não se pode crer que a propriedade esteja desvinculada da vontade daquele que a domina e que essa não signifique para ele certo valor econômico⁹⁴.

A outra vertente apresentada pelo supracitado autor, aquela utilizada em geral pelo Estado brasileiro, é da “Teoria da Propriedade-Instituição”. Nessa teoria, a propriedade individual é entendida como verdadeira instituição definida pela ordem jurídica, conectada a um fim social a que não poderá se dissociar, e, ainda mais, dentro de outros níveis de existência, como da propriedade familiar – que garante a sucessão legítima – e da propriedade social – que garante a sucessão do Estado e “os direitos que este exerce naquela propriedade, pelo imposto, pelas servidões legais e pelas outras limitações de interesse público⁹⁵”.

Interessante observar que, em nenhuma das duas vertentes citadas, entretanto, é afastada a cognição de que a propriedade deva estar ligada a ideia de riqueza, de adição ao patrimônio daquele que a detêm. Como Luís da Cunha Gonçalves aduz:

De facto, a existência da propriedade individual justifica-se plenamente pelos grandes serviços que tem prestado à humanidade. Ela tem sido a fonte primacial do incremento de todas as riquezas, de todas as invenções e descobertas, de todos os progressos da indústria, do comércio, das artes, das ciências e até literatura, de tudo aquilo que a palavra “civilização” resume. [...] Sem a propriedade, o homem não trabalharia senão o indispensável para o seu sustento pessoal.⁹⁶

93 Ibidem, p.37. Interessante citar a doutrina da igreja trazida por Luís da Cunha Gonçalves. Nela, o Papa Pio XI (responsável pela encíclica *Rerum Novarum*) informa que “o direito de possuir individualmente bens não provém da lei dos homens, mas da natureza; a autoridade pública não pode aboli-lo, mas somente regular o seu uso e acomodá-lo ao bem comum, visto o homem ser anterior ao Estado e ainda a sociedade doméstica ser, em princípio e de facto, anterior à civil” ENCÍCLICA *Rerum Novarum*, 1891 *apud* GONÇALVES, 1952, p. 38.

94 Sobre isso, Carlos Alberto Bittar explica que “as relações jurídicas atingidas por esse Direito [Real] são exatamente aquelas por meio das quais pode a pessoa retirar da coisa as vantagens dela provenientes ou obtidas a partir através da respectiva utilização econômica.” BITTAR, 1991, p. 13.

95 GONÇALVES, op. cit., p. 41. Entretanto, o autor avisa que não se deve basear-se totalmente nessa teoria. Deixar todos os elementos da propriedade à determinação do Estado seria perigoso, afinal, é deveras difícil fixar onde termina a suficiência e começa a superabundância da propriedade (para fins de distribuição de riquezas), e, do mesmo modo ocorre com a fixação da função social. São conceitos pouco determinados, que, caso mal interpretados, somente gerariam injustiças e dariam margem à estagnação da sociedade. *In* GONÇALVES, 1952, p. 42-43.

96 Ibidem, p. 45-46.

Estando explicados os fundamentos da propriedade individual, passar-se-á ao estudo dos atributos do direito de propriedade.

Pontes de Miranda, ao seu tempo, definira que a propriedade teria quatro possíveis sentidos: o primeiro, amplíssimo, em que significaria o domínio ou qualquer direito patrimonial; o segundo, amplo, todo direito irradiado em virtude de nele ter incidido regra de direito das coisas; o terceiro, quase estrito, seria o direito sobre as coisas corpóreas e a propriedade literária, científica, artística e industrial; o quarto, estritíssimo, seria somente o domínio⁹⁷.

Como é possível perceber, para aquele autor, os conceitos de domínio e propriedade se confundem. Tanto por isto, a caracterização dos poderes contidos no direito de propriedade foi melhor explicada pelo autor ao tratar do domínio. Lá, ele locupleta a definição clássica de propriedade, com a exposição dos postulados romanos.

Seriam eles, os elementos que compõem o domínio:

a) o direito de ter e possuir a coisa (*tença e direito de posse*) sendo pertinente a distinção entre a pretensão à posse, que tem o proprietário, *ius possidendi*, e a pretensão à posse em si, o *ius possessionis* do possuidor [...]; b) o direito de usar a coisa, *ius utendi*, que é, por exemplo, o de quem mora na própria casa; c) o direito de fruir da coisa, *ius fruendi*, que dá as pretensões aos frutos, rendimentos e produtos; d) o direito de dispor da coisa, o *ius abutendi*, em sua materialidade (transformar a coisa para cultivo, reconstrução, ou readaptação; demolir, soterrar, desnaturar, destruir), ou em sua juridicidade (imediate, - alienação ou gravação, ou limitação de poder; ou mediata – renúncia, derrelicção); e) o direito à substância do direito de domínio, à *nudas proprietatis*, tal como *fica* ao dono da coisa quando a outrem cabe, por ato do dono atual, ou de dono anterior, o usufruto [...]⁹⁸.

Luís da Cunha Gonçalves, do mesmo modo, define como atributos úteis os postulados romanos do *ius utendi*, *ius fruendi* e *ius abutendi*⁹⁹. Carlos Alberto Bittar, em estudo próprio, também não dispensa da caracterização da propriedade os supramencionados elementos, definindo que

[...] o direito de propriedade consiste em o titular ter a coisa, independentemente do uso que dela venha a fazer; depois, acrescem-se os poderes de: usá-la, dela retirando as utilidades próprias, sem afetar-se a sua substância; dela gozar, percebendo os frutos correspondentes e, por fim, dela dispor, ou seja, de aliená-la, a título oneroso ou gratuito, compreendendo-se a sua consumação, bem como a gravação com ônus

97 PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado** – Vol. 11.1ª Ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955. p. 9-10.

98 Ibidem, p. 32.

99 GONÇALVES, 1952, p. 48-49.

próprios (como a hipoteca, o penhor, a servidão) e a submissão do uso a outrem (através de negócios jurídicos vários, como as de locação, mútuo, comodato e outros)¹⁰⁰.

Sílvio de Salvo Venosa, em estudo mais atual, reafirma que tais premissas continuam essenciais ao direito de propriedade, encontrando-se consubstanciadas no nosso atual código civil¹⁰¹, podendo dali ser também retirada a existência do aspecto da *rei vindicato*¹⁰² (o direito de reivindicar a coisa), que, pessoalmente, entende-se como sendo um desdobramento do aspecto da *ius possidendi* (o direito de pretensão à posse).

Verifica-se, então, que é pacífico na doutrina a necessidade do direito de propriedade ser exercido por meio de certos elementos, poderes ou atributos (nomenclaturas dadas aos postulados romanos sobre a propriedade).

Ocorre que, em havendo o esbulho possessório contra a propriedade imobiliária, esta perde praticamente todos os seus elementos constituidores do domínio, como o direito de fruição ou de uso da coisa.

Tal fato configura-se, nos moldes da lei penal, quando com violência a pessoa ou grave ameaça, ou – como ocorre de forma mais usual – mediante concurso de mais de duas pessoas, o agente ou os agentes adentram o imóvel com o fim de ocupá-lo, desalojando o legal possuidor¹⁰³.

E, como atinge diversas esferas, do indivíduo e da sociedade, contra o esbulho possessório não há somente proteção estampada na lei penal (art. 161, II,

100 BITTAR, 1991, p. 64.

101 Código Civil, art. 1.228: “O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.” BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Institui o Código Civil)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 25 de abr. de 2018.

102 VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Direitos Reais**. 13ª Ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 168 e 170.

103 Cf. NORONHA, Edgard Magalhães. **Direito Penal – v. 2**. 33ª Ed. São Paulo: Saraiva. p. 294: “Se o agente invade o imóvel com o fito de fruir ou explorar, momentaneamente, uma parte do imóvel, sem desalojar o possuidor, nem essa intenção tendo, não poderá ser punido nos termos do artigo.”

do CP/1940¹⁰⁴), bem como também é possível encontrar proteção contra tal ato na lei civil (art. 1210, caput e §1º; art. 1224, do CC/2002¹⁰⁵).

Dos normativos mencionados pode-se extrair certos aspectos do esbulho. Um deles, é a probabilidade de que este se dê com violência (ou grave ameaça), previsão unânime nos códigos civil e penal, contra a qual é prevista a possibilidade de legítima defesa por meio do justo possuidor e sanção penal específica. Entretanto, não é um aspecto necessariamente constituidor do esbulho, pelo que para que esse se materialize basta que a ação ocorra com a intenção, como vimos, de desalojar o legítimo possuidor e ocupar o imóvel.

Com o desalojamento do proprietário, ou seja, a impossibilidade dele se-quer permanecer no local, fica claro que ele perde o domínio da coisa, e, dado isso, todos os direitos que guardam relação direta com o proveito da terra (como o direito de uso, de fruição e de livre disposição).

A partir daqui começa-se a adentrar no campo tributário; vez que se o proprietário, um dos sujeitos passivos do IPTU ou do ITR, perdeu o domínio pleno sobre o bem imóvel, deverá ele ser tributado? Como veremos, a resposta mais acertada é de que não.

3.2 Legalidade Estrita: o fato imponible como requisito indispensável à cobrança tributária e a Hipótese Tributária do IPTU e do ITR na legislação

No tópico 2.1.1 trabalhamos sobre o princípio da legalidade tributária, a necessidade de sua observância e alguns de seus desdobramentos. Um deles foi a

104 Artigo 161, II, do Código Penal: “Esbulho possessório: II – invade, com violência a pessoa ou grave ameaça, ou mediante concurso de mais de duas pessoas, terreno ou edifício alheio, para o fim de esbulho possessório. § 2º – Se o agente usa de violência, incorre também na pena a esta cominada. § 3º – Se a propriedade é particular, e não há emprego de violência, somente se procede mediante queixa.”

BRASIL. **Decreto-Lei Nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (institui o Código Penal)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De12848compilado.htm>. Acesso em: 25 de abril de 2018.

105 Artigo 1.210, do Código Civil: “O possuidor tem direito a ser mantido na posse em caso de turbação, restituído no de esbulho, e segurado de violência iminente, se tiver justo receio de ser molestado. § 1º O possuidor turbado, ou esbulhado, poderá manter-se ou restituir-se por sua própria força, contanto que o faça logo; os atos de defesa, ou de desforço, não podem ir além do indispensável à manutenção, ou restituição da posse. [...]”

Artigo 1.224, do Código Civil: “Só se considera perdida a posse para quem não presenciou o esbulho, quando, tendo notícia dele, se abstém de retornar a coisa, ou, tentando recuperá-la, é violentamente repellido.” Em BRASIL, 2002.

da tipicidade tributária, que obriga que o fato que enseja a cobrança tributária e seus elementos definidores essenciais estejam presentes em lei, sob pena da Administração Pública agir sem a devida previsão legal¹⁰⁶.

Dentre esses elementos essenciais, um será de extrema importância para se entender a questão da inconstitucionalidade trazida e será o explorado neste tópico. Trata-se do fato imponível.

De forma bem simples, o fato imponível, também chamado de fato tributável, e, de forma combatida pela melhor doutrina, de fato gerador¹⁰⁷, é o acontecimento que ocorre no plano fático, real. Para Geraldo Ataliba:

Fato imponível é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária.¹⁰⁸

Paulo de Barros Carvalho, conceituando esse fato, reafirma:

No que diz com o elemento material do antecedente da norma individual e concreta, que tomamos como fato, traz ele uma ação humana expressa por verbo no tempo pretérito, indicando um comportamento passado, que já se consolidou no tempo e, portanto, imutável ficou.¹⁰⁹

Logo, temos que o fato imponível – aquele que embasa a cobrança tributária – deverá ter sido concretizado, a fim de que a exação possa ser realizada. Para que se entenda melhor esse conceito, traz-se um trecho explicativo do professor Paulo de Barros Carvalho:

Fatos jurídicos não são simplesmente os fatos do mundo social, constituídos pela linguagem que nos servimos no dia a dia. Antes, *são os enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas*. Quem quiser relatar com precisão os fatos jurídicos, nomeando-lhes os efeitos, que use a teoria das provas, responsável pelo estilo competente para referência aos acontecimentos do mundo do direito. Anota-o Pontes de Miranda, com a segurança: “Direitos, pretensões, ações e exceções são efeitos de fatos jurídicos: *é preciso que se provem os fatos jurídicos para que se tenham por existentes, no tempo e no espaço, esses efeitos*”.¹¹⁰

106 Ou seja, não basta que a cobrança esteja prevista em lei, mas nela devem estar, também, todos os elementos essenciais, conforme vaticina o art. 97, do CTN (cuja íntegra encontra-se no tópico 2.1.1).

107 Cabe lembrar que a nomenclatura “fato gerador” é aquela prevista na legislação.

108 ATALIBA, 2012, p. 68.

109 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 121.

110 Ibidem, 1999, p. 89. grifos do autor.

Nada mais coerente que tal afirmação. O fato, para que gere os efeitos jurídicos presentes na norma, deverá efetivamente ter ocorrido. Neste momento é que nos encontramos com o primeiro dos impasses que o presente trabalho pretende resolver: qual é, afinal, o fato que deverá ocorrer, para que se possa cobrar o Imposto Territorial Rural ou Imposto Predial e Territorial Urbano do sujeito passivo proprietário?

Para responder essa indagação, temos, inicialmente, que verificar a legislação de ambos impostos, as quais se assemelham, na ordem em que aparecem na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e nas Leis específicas (Lei 9.393/1996 – Lei que dispõe sobre o ITR e LC nº 159/2013 – Código Tributário do Município de Fortaleza¹¹¹).

Iniciar-se-á com o ITR. Primeiro, é possível perceber a competência (federal) sendo definida pela Constituição: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] VI – propriedade territorial rural¹¹²”. Depois, em leitura do CTN, verifica-se, afinal, o aspecto material da hipótese de incidência:

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. [...]

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.¹¹³

E, por fim, em legislação específica (Lei 9.393/1996), reitera-se o fato tributável presente no CTN, adicionando-se uma breve exceção no parágrafo primeiro do art. 1º daquela lei:

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.

§ 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. [...]

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.¹¹⁴

111 A fim de simplificar o estudo, somente utilizou-se a lei específica de um município, mas os seus fundamentos poderão ser reaproveitados para os outros, pois, como veremos, a legislação praticamente se repete quanto ao elemento material ora trabalhado, tanto entre os municípios quanto em relação aos diversos níveis da legislação competente.

112 BRASIL, 1988.

113 BRASIL, 1966.

114 BRASIL. **LEI Nº 9.393, DE 19 DE DEZEMBRO DE 1996 (dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR).** Disponível em:

Quanto ao IPTU, não se encontra brutal diferença quanto ao elemento material, exceto quanto à localização do imóvel. Na Constituição Federal está presente a competência (municipal): “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana”. No CTN, verifica-se a presença do elemento material, abaixo descrito:

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

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.¹¹⁵

E, em legislação específica (LC nº 159/2013), repete-se, quanto ao fato gerador, o disposto no CTN:

Art. 260. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil, ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Art. 261. A incidência do imposto, sem prejuízo das cominações legais cabíveis, independe do cumprimento de quaisquer exigências legais, regulamentares ou administrativas. [...]

Art. 264. O Contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Art. 265. O IPTU constitui ônus real, acompanhando o imóvel em todas as mutações de propriedade, de domínio útil ou de posse.¹¹⁶

Em linhas gerais, toma-se como fato imponible a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel, mais especificamente, o exercício do direito à propriedade, do domínio útil sobre o imóvel ou de sua posse. Aliomar Baleeiro, tratando sobre o assunto, o definiu com maestria:

O fato gerador, [...] pode ser o domínio pleno [...], o domínio útil pela enfiteuse [...] ou a simples posse de imóvel por natureza, tal como definida pela lei civil. [...]

Por outras palavras – a ocupação *efetiva* da terra em qualquer dessas três situações jurídicas, por parte do contribuinte.¹¹⁷ (o grifo não é do autor).

Frise-se, como foi destacado da passagem acima, que a mais evidente característica das previsões legais colacionadas é, afinal de contas, a efetiva

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm:. Acesso em: 29 de abr. de 2018.

115 BRASIL, 1966.

116 FORTALEZA. **LEI COMPLEMENTAR Nº 159, DE 26/12/2013 (institui o Código Tributário do Município de Fortaleza)**. Disponível em:

<https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/phocadownload/downloads/regulamentos/regulamento-ctm-codigo-tributario-municipio-fortaleza_2015.pdf>. Acesso em 29 de abr. de 2018.

117 BALEEIRO, 1993, p. 147.

utilização do imóvel, por aqueles que o legislador definiu como possíveis sujeitos passivos. Ou seja, em todos os casos ali mencionados, podia não haver a formalidade jurídica da situação (como na posse de bem imóvel¹¹⁸), mas sempre presente é a existência de certos aspectos comuns nos direitos sobre o bem imóvel, como o uso e a fruição.

Daí vem uma nova indagação. Tendo em vista a pluralidade de elementos presentes como fato gerador do IPTU e do ITR, tendo em vista, também, que nem em todos esses elementos há a formalização jurídica, pergunta-se: basta que a situação jurídica locuplete-se para a consumação do fato gerador?

Nesse sentido, discorda-se de Hugo de Brito Machado, quando ele considera que certo fato gerador poderá ser consumado desde que constituída uma situação jurídica. Assim aquele autor dispõe:

Não dispondo a lei de modo diferente, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, (a) em se tratando de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos geralmente, ou ordinariamente, delas decorrentes, e (b) em se tratando de situação jurídica, desde o momento em que tal situação jurídica esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. [...]

Assim, se a hipótese de incidência do tributo é uma prestação de serviços de qualquer natureza, pode-se dizer que se tem uma situação de fato. E se a hipótese de incidência do tributo é a propriedade de um bem imóvel, pode-se dizer que se tem uma situação jurídica.¹¹⁹

Entretanto, em nossa opinião, não basta a existência formal do fato, sendo indispensável que o fato impositivo esteja devidamente materializado, com todos os elementos que o caracterizam como *presunção de riqueza* ali presentes.

Cabe ressaltar que o direito não é só “papel”. Por mais que a burocracia nos empurre para essa vertente do direito, ficar refém dessa aparente facilidade de “confirmação do direito” é negar todos os pressupostos do Estado Democrático de Direito outrora assinalados.

O caso de que trata o presente estudo não é o único em que há a cobrança inconstitucional baseada somente em uma presunção não confirmada, a título de cumprida as exigências formais do pressuposto da norma¹²⁰.

118 Faz-se aqui um breve adendo: como a cobrança tributária não faz distinção entre licitude ou não do fato gerador (art. 118, CTN) a fim de cobrança tributária, crê-se, então, que a posse prevista na legislação citada seja “posse a qualquer título”, abarcando aquela tida como injusta (art. 1.228, CC).

119 MACHADO, 2010, p. 136-137.

120 Nesse sentido, destaca-se a Súmula nº 399 do Superior Tribunal de Justiça (“Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU”) e as decisões que a basearam, como por

A cobrança tributária, por tratar-se de imposição estatal direta contra o cidadão, deverá seguir estritamente todas as limitações constitucionalmente impostas, não podendo ser admitida flexibilização de suas normas a fim de simplesmente facilitar o procedimento arrecadatário.

Essa flexibilização, com o intuito de garantir mais segurança à coletividade, em realidade a macula, afinal, chegamos ao ponto de legitimar a cobrança de impostos daqueles que não auferem riqueza (no caso, o definido pelo legislador como a riqueza tributável)¹²¹.

Tendo, portanto, o proprietário de imóvel esbulhado perdido todos os elementos do direito de propriedade que guardam relação com a ocupação efetiva da terra, como o uso e a fruição, resta patente que o fato tributário, aquele que, caso praticado, presume certa riqueza tributável, na realidade não ocorreu. Não podendo o proprietário, nesse caso específico, sofrer a exação.

Concluimos, então, que:

exemplo o REsp 475078/SP, DJ 27/09/2004, cuja ementa colaciona-se abaixo:
 TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA-E-VENDA. LEGITIMIDADE PASSIVA. PROPRIETÁRIO E POSSUIDOR. LEGISLAÇÃO MUNICIPAL. 1. O art. 34 do CTN estabelece que contribuinte do IPTU “é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”. 2. A existência de possuidor apto a ser considerado contribuinte do IPTU não implica a exclusão automática, do pólo passivo da obrigação tributária, do titular do domínio (assim entendido aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis). 3. Ao legislador municipal cabe eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN. Definindo a lei como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação. 4. Recurso especial a que se nega provimento. (REsp 475.078/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/09/2004, DJ 27/09/2004, p. 213) Em BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 475.078/SP, (2002/0139284-0). Recorrente: Sergus Construções e Comércio LTDA. Advogado: Luiz Flávio Dias Cotrim e outros. Recorrido: Município de São Paulo. Procurador: Antônio Carlos D’Ávila e outros. Relator: Min. Teori Albino Zavascki – Primeira Turma. Brasília, DF, 27 de setembro de 2004. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=497244&num_registro=200201392840&data=20040927&formato=PDF>. Acesso em: 30 de abr. de 2018.

Apesar de constitucionalmente prevista a possibilidade de se cobrar o IPTU do promitente comprador (art. 150, §3º da CRFB), não se trata essa de uma faculdade da administração pública municipal (fundamentada somente na discricionariedade), como assim pretendeu definir o STJ, já que continua a manter o promitente vendedor no polo passivo da obrigação, sem explicitar que, a fim de que seja possível a cobrança, deverá o promitente vendedor ainda estar no domínio do imóvel, sem ter transferido a posse para o promitente comprador.

121 Violando frontalmente o princípio da Capacidade Contributiva, como veremos no seguimento deste trabalho.

- a) o fato imponible é requisito indispensável para a cobrança tributaria, sendo ele o elemento material da hipótese de incidência, estando nela prevista a sua ocorrência;
- b) não basta que esse fato ocorra formalmente ou que sua situação jurídica esteja locupletada, mas, em respeito a outros princípios constitucionais, o fato gerador deverá ter realmente sido consumado materialmente, gerando para o sujeito passivo o benefício entendido pelo legislador como aquele que presume certa riqueza;
- c) não é possível cobrar tributos de quem não realiza integralmente o fato tributário.

A despeito do que supõe a Administração Pública, a cobrança baseada meramente na consumação formal do fato (ou seja, a mera existência do nome do indivíduo na matrícula do imóvel, como seu proprietário, mas sem a efetiva materialização do direito de propriedade mediante o domínio pleno da coisa¹²²), não encontra suficiente substrato lógico diante do estudo minucioso das situações eleitas pelo legislador.

122 Domínio este que somente se perfaz por meio da efetiva possibilidade do sujeito se valer de seus elementos constituintes (por exemplo, pela realização do *ius utendi*, *ius fruendi* e *ius abutendi*).

Ademais, tal cobrança, baseada somente na literalidade da legislação, além de ser uma observância falsa¹²³ ao princípio da legalidade, fere indiscriminadamente outros princípios constitucionais, como abaixo será delineado.

3.3 Igualdade Tributária: a relação entre os conceitos de propriedade, posse e domínio útil e a verificação da Igualdade Interna e Externa

Como aludido no tópico acima, dentre todos os elementos dos direitos exercidos que são passíveis de incidência da cobrança do IPTU ou do ITR (como o direito de propriedade, de domínio útil ou de posse) somente alguns são comuns a todos os sujeitos passivos da obrigação tributária¹²⁴.

De fato, sequer a posse ou o domínio útil sobre o bem imóvel guardam em si o domínio pleno da coisa, entretanto, em ambos os direitos é possível que se incida qualquer um dos impostos sobre o patrimônio previamente assinalados.

Vejamos, então, qual a relação que é possível se encontrar entre seus conceitos, a fim de determinar sobre quais elementos desses direitos está vinculada a cobrança tributária.

123 Savigny trabalhou formidavelmente este aspecto, o qual importa citar: “[...] positivamente não há limites para as variedades das reais combinações de circunstâncias. Em todos os novos códigos, de fato, desistiu-se de toda aparente tentativa de obter essa perfeição material, sem, entretanto, pôr-se algo em seu lugar. Mas, com certeza, há uma perfeição de um tipo diferente, que pode ser ilustrada por uma expressão técnica de geometria. A saber, em todo triângulo existem dados certos de cujas relações todo o resto deve ser necessariamente deduzido; desse modo, dados dois lados e o ângulo incluído, todo o triângulo estará dado. Da mesma maneira, toda parte de nossa lei tem pontos pelos quais o resto pode ser dado; podem ser chamados de axiomas principais. Distinguir estes e deduzir deles a conexão interna, e o grau exato de afinidade que subsiste entre todas as regras e ideias jurídicas, está entre os problemas mais difíceis da jurisprudência.” e continua afirmando que “[...] se o código for formado num tempo que não está à altura dessa arte, os seguintes males são inevitáveis: a administração da justiça é regulada, aparentemente, pelo código, mas na verdade por alguma outra coisa, externa ao código, que atua como a verdadeira autoridade dominante. Esta falsa aparência, entretanto, produz os efeitos mais desastrosos. [...] Se esse conhecimento imperfeito dos princípios for cotejado com a meta anteriormente mencionada, da inteireza material, decisões particulares despercebidas pelos legisladores estarão constantemente se cruzando e contradizendo, o que aos poucos se tornará conhecido apenas pela prática e, no caso de uma má administração da justiça, nem mesmo por ela...” *Da Vocação de nosso tempo para a legislação e jurisprudência*, F. C. V. Savigny Em MORRIS, Clarence (org.). Tradução de Reinaldo Guarany. Os Grandes Filósofos do Direito – leituras escolhidas em direito. 1ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. P. 291-292.

124 Cabe aqui um breve adendo. O presente trabalho não coaduna com a teoria de que a Constituição Federal de 1988 tenha se referido à propriedade *strictu sensu*, ou seja, ao direito de propriedade com o domínio pleno, quando tomou a propriedade predial ou territorial urbana ou a propriedade territorial rural como objetos do IPTU e ITR (arts. 156 e 153 da CRFB), respectivamente. Assim como ocorreu com as cartas políticas anteriores, o sentido da palavra propriedade ali refere-se simplesmente a bem imóvel (prédios, loteamentos etc).

Iniciamos conceituando a posse. Assim dispõe o Código Civil: “art. 1.204. Adquire-se a posse desde o momento em que se torna possível o exercício, em nome próprio, de qualquer dos poderes inerentes à propriedade.¹²⁵”.

Doutrinariamente, Carlos Alberto Bittar, sobre a posse, aduz:

[...] reveste-se a posse da condição de estado jurídico, em decorrência do qual a uma pessoa se permite valer-se de bens sobre sua esfera de ação. Oferece-se, com relação à propriedade, como fato gerador e como meio de manifestação (ou externalização) desse direito, que, por sua vez, se consubstancia na faculdade de usar, de gozar e de dispor do bem, em consonância com os ditames da ordem jurídica.¹²⁶

A posse é entendida, então, de forma pacífica pela doutrina, como o direito exercido por certo titular, dos poderes (aspectos ou elementos) do direito de propriedade (*ius utendi, ius fruendi e ius abutendi*¹²⁷).

Fábio de Caldas Araújo, resume que “a posse é, antes de tudo, a exteriorização de um fato¹²⁸”, ou, como define Sílvio de Salvo Venosa, “estado de fato protegido pelo direito¹²⁹”, sendo, portanto, este fato o exercício efetivo dos aspectos do direito da propriedade. Por conta da existência dessa semelhança *fática* entre os direitos que Sílvio de Salvo Venosa declara que “a posse é a forma ordinária de ser exercido o direito de propriedade¹³⁰”.

Entretanto, de forma nem tão pacificada encontra-se o entendimento sobre este ser ou não um direito real, dada a sua inoponibilidade *erga omnes* absoluta. Essa questão da inoponibilidade *erga omnes*, oponibilidade existente no domínio pleno, seria o que mais distinguiria o instituto da posse daquele da propriedade.

Fábio de Caldas Araújo, por exemplo, é enfático ao afirmar que “a posse não exterioriza o efeito *erga omnes*, próprio dos direitos reais, ainda que a consolidação de uma posse especial (*possessio ad usucapionem*) possa conferir atributo semelhante [...]”¹³¹, baseando-se, portanto, na teoria esposada por Arruda Alvim de que no plano institucionalizado, da situação dominial, a posse não prevalece em relação ao titular do direito de propriedade¹³².

125 BRASIL, 2002.

126 BITTAR, 1991, p. 29.

127 Conforme foram estudados no tópico 3.1.

128 ARAÚJO, Fábio de Caldas de. **Posse**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 107.

129 VENOSA, 2013, p. 28.

130 VENOSA, 2013, p. 34.

131 Em ARAÚJO, 2007, p. 40-41

132 Ibidem, loc. cit.

Já Carlos Alberto Bittar, entende que “revestida dos caracteres próprios, a posse é direito real, mostrando-se, como os demais, oponível *erga omnes*, tendo seu exercício efetivado diretamente, ou seja, sem intermediário, e incidindo sobre objeto determinado, material ou imaterial, conforme o caso¹³³”.

Tem-se, então, que a mais relevante semelhança entre a posse e a propriedade encontra-se exatamente naqueles elementos que são ignorados pela Administração Pública ao realizar a exação contra o proprietário de imóvel esbulhado, tendo em vista que ele ainda possui o título oponível *erga omnes (ius possidendi)*, mas foi desalojado do imóvel, perdendo, assim, todos os poderes relacionados diretamente à posse do imóvel¹³⁴ (tanto que o esbulho possessório gera uma posse, injusta, nos termos do art. 1.200¹³⁵ do CC).

Agora, vejamos a questão do domínio útil. Igualmente ao que ocorre com a posse, o domínio útil não se encontra tipificado como direito real no rol do art. 1.225 do Código Civil de 2002¹³⁶. Sua previsão legal encontrava-se, na realidade, no Código Civil de 1916, no capítulo que trata da enfiteuse¹³⁷; estando assim previsto:

Art. 678. Dá-se a enfiteuse, aforamento, ou emprazamento, quando por ato entre vivos, ou de última vontade, o proprietário atribui à outro o *domínio útil* do imóvel, pagando a pessoa, que o adquire, e assim se constitui enfiteuta, ao senhorio direto uma pensão, ou foro, anual, certo e invariável.¹³⁸ (grifos ausentes no original)

133 BITTAR, 1991, p. 32.

134 Sílvio de Salvo Venosa, citando Jhering, disserta: “como descreveu o grande mestre alemão, a propriedade sem a posse seria o mesmo que o tesouro sem a chave que o abraça, a árvore frutífera sem a escada que colhesse seus frutos...”. Ibidem, p. 31.

135 Código Civil Brasileiro, art. 1.200: “Art. 1.200. É justa a posse que não for violenta, clandestina ou precária.”. BRASIL, 2002.

136 Código Civil Brasileiro, art. 1.225: “Art. 1.225. São direitos reais: I – a propriedade; II – a superfície; III – as servidões; IV – o usufruto; V – o uso; VI – a habitação; VII – o direito do promitente comprador do imóvel; VIII – o penhor; IX – a hipoteca; X – a anticrese; XI – a concessão de uso especial para fins de moradia; XII – a concessão de direito real de uso; e XIII – a laje.”. BRASIL, 2002.

137 Importa citar, todavia, que apesar de não ser possível a constituição de novas enfiteuses ou subenfiteuses, está previsto no código civil de 2002, a manutenção daquelas já existentes, conforme vislumbra-se do caput do art. 2.038, do Código Civil de 2002: “Fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior, Lei no 3.071, de 1o de janeiro de 1916, e leis posteriores.”. Em BRASIL, 2002.

138 BRASIL. **LEI Nº 3.071, DE 1º DE JANEIRO DE 1916 (institui o Código Civil - revogada)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L3071.htm>. A cessa em: 30 de abr. de 2018.

Ressalte-se, entretanto, que em outros institutos, como o do usufruto¹³⁹, também é possível identificar a existência do domínio útil, não sendo esse um direito de exclusividade do enfiteuta.

Por isso, pode-se dizer que o domínio útil tem seu conceito realmente definido pela doutrina. Trata-se, em linhas gerais, dos poderes de uso e fruição do bem imóvel, além da faculdade de sua proteção. Não sendo, portanto, um direito real em si, mas um elemento dos *direitos reais sobre coisas alheias* (excetuadas as de garantia)¹⁴⁰. Elemento que engloba a utilização e a ocupação efetiva do imóvel.

A título informativo¹⁴¹, traz-se a Instrução Normativa SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002, documento do poder executivo que regula a atuação administrativa relativa à tributação do ITR, em que, em seu art. 4º, adiciona como contribuinte todo aquele que possui direito real de fruição da coisa como o usufrutuário, e, até mesmo, o mero ocupante do imóvel. Vejamos:

139 Inclusive, segundo a jurisprudência do STJ, o usufrutuário pode ser eleito como contribuinte: TRIBUTÁRIO. IPTU. TIP. TCLLP. OMISSÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. INOCORRÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PROTELATÓRIOS. MULTA. TRIBUTOS RECOLHIDOS INDEVIDAMENTE. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ADQUIRENTES DO IMÓVEL. PARTE ILEGÍTIMA. USUFRUTUÁRIO. PARTE LEGÍTIMA. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 77 E 79 DO CTN. REQUISITOS DA DIVISIBILIDADE E ESPECIFICIDADE. ACÓRDÃO A QUO ASSENTADO EM FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS. [...] IV - Indubitável a legitimidade ativa ad causam do usufrutuário para postular a devolução de eventual tributo fundado na posse da coisa que tenha pago indevidamente. O CTN autoriza que o usufrutuário, que é possuidor direto do bem gravado com o usufruto, em relação de direito real, seja eleito contribuinte do IPTU. Não bastasse isso, a lei civil é expressa ao atribuir ao usufrutuário a responsabilidade pelos impostos de natureza real, dentre os quais se inclui o IPTU (art. 733 do Antigo Código Civil; art. 1403, correspondente no Código Civil Atual). Precedente: REsp nº 203.098/SP, Rel. Min. CARLOS ALBERTO MENEZES DIREITO, DJ de 08/03/2000. [...] (REsp 667.938/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/11/2005, DJ 19/12/2005, p. 225) Em BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 667.938/RJ (2004/0091137-5). Recorrente: Auri Ribeiro e outros. Advogado: Rômulo Cavalcante Mota. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Procurador: Gustavo da Gama Vital de Oliveira e outros. Relator: Min. Francisco Falcão – Primeira Turma. Brasília, DF, 19 de dezembro de 2005. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ.** Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2047740&num_registro=200400911375&data=20051219&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 30 de abr. de 2018.

140 Sílvio de Salvo Venosa ensina que “Sob a epígrafe Direitos Reais sobre Coisas Alheias, o Código Civil, do qual não se afasta o mais recente ordenamento, trata de duas categorias de direitos sobre coisa alheia: de *gozo* ou *fruição* e de *garantia*. Os direitos de fruição ou gozo permitem a utilização da coisa de forma semelhante ao proprietário pleno com maior ou menor espectro. São a enfiteuse, as servidões prediais, o usufruto, o uso, a habitação e as rendas constituídas sobre imóveis. A esses podemos adicionar o direito do promitente comprador, como menciona o Código.”. Em VENOSA, 2013, p. 425.

141 Isto porque, apesar de concordar com a posição trazida pelo normativo do poder executivo, têm-se, por respeito ao princípio da estrita legalidade, que o poder executivo não poderá definir os aspectos essenciais da norma tributária, incluído entre esses o sujeito passivo. Apesar de se entender que o domínio útil engloba as situações presentes na IN, o legislador, por sua vez, optou por não limitá-lo ou definir diretamente sobre quais direitos reais o domínio útil incidiria ou não.

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.¹⁴²

Novamente, em relação ao direito de propriedade, somente há a semelhança daquele direito com o domínio útil quanto a questão material (fática).

Antes, todavia, de adentrarmos na questão específica da aplicação do princípio da igualdade tributária entre os sujeitos passivos da obrigação, precisamos enfrentar a determinação jurisprudencial da necessidade de o possuidor do imóvel apresentar o *animus domini* para que seja cobrado tributariamente. Vejamos um exemplo do Superior Tribunal de Justiça:

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 de seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título (art. 32 do CTN). 4. Só é contribuinte do IPTU quem tenha o *animus domini*, 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 domini*. 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. (REsp 681.406/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/12/2004, DJ 28/02/2005, p. 252)¹⁴³

142 RECEITA FEDERAL. **INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 256, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2002 (Dispõe sobre normas de tributação relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e dá outras providências)**. DOU 13/02/2002, pg. 99. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15137>>. Acesso em: 30 de abr. de 2018.

143 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 681.406 / RJ (2004/0117023-7). Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Procurador: Frederick B. Burrowes e outros. Recorrido: Medise Medicina de Diagnósticos e Serviços LTDA. Advogado: André Furtado e outros. Relator: Min. José Delgado – Primeira Turma. Brasília, DF, 28 de fevereiro de 2005. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ**. Disponível em:

É imprescindível que seja trabalhada a presente posição jurisprudencial, pois, além desse tipo de decisão conectar-se diretamente a um dos fatos impositivos aqui estudados, temos que o presente trabalho está apoiado no entendimento de que basta a utilização efetiva do imóvel (ou seja, de que dele seja possível extrair benefício econômico direto, sem embargos externos) para que seja possível a cobrança tributária (além, é claro, da previsão legal). Como bem sintetizou Kiyoshi Harada, temos que “o IPTU não grava o imóvel, mas [sim] a sua disponibilidade econômica¹⁴⁴”.

O entendimento avulta, principalmente, quando temos o fato de que o titular do domínio útil, geralmente, não possui o *animus domini*, e mesmo assim sofre a incidência do tributo sobre seu direito. Por exemplo, temos que o enfiteuta, que não possui *animus domini* – pois paga ao proprietário do imóvel certo valor (laudêmio ou foro) –, é sujeito passivo do IPTU, confirmado pela própria jurisprudência do STJ:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3/STJ. IPTU EM IMÓVEL ENFITÊUTICO. DOMÍNIO ÚTIL DO ENFITEUTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTE. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. 1. O Tribunal de origem consignou a sujeição passiva da sociedade de economia mista ao tributo de IPTU, pois ela detém a posse e o domínio através do regime de enfiteuse. 2. Nos termos da jurisprudência desta Corte, o enfiteuta é o titular do domínio útil do imóvel, sendo portanto, o sujeito passivo do imposto predial territorial urbano. 3. O acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência deste STJ, recaindo na espécie a Súmula 83/STJ. 4. Agravo interno não provido. (AgInt no REsp 1616632/BA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/09/2017, DJe 27/09/2017)¹⁴⁵

O que se percebe é a presença nas decisões sobre o assunto de certa influência do entendimento de que a cobrança tributária sobre direitos sobre bens imó-

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1615296&num_registro=200401170237&data=20050228&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 30 de abr. de 2018.

144 HARADA, Kiyoshi. IPTU: o sentido da palavra “propriedade” empregada pela Constituição Federal. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3192, 28 mar. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/21376>>. Acesso em: 30 abr. 2018.

145 Em BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.616.632 / BA, (2016/0196766-7). Recorrente: Companhia das Docas do Estado da Bahia - CODEBA. Advogado: Mauro José De Moraes Sá Costa e outros. Recorrido: Município de Salvador. Procurador: Rodrigo Moraes Ferreira e outros. Relator: Min. Mauro Campbell Marques – Segunda Turma. Brasília, DF, 27 de setembro de 2017. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=76797299&num_registro=201601967667&data=20170927&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 30 de abr. de 2018.

veis estaria umbilicalmente ligada ao direito da propriedade (domínio pleno da coisa) e não ao domínio econômico sobre o bem imóvel.

Sobre isso, Kiyoshi Harada, adverte:

Embora sedutora a tese de utilização da expressão “propriedade predial e territorial urbana” em seu sentido estritamente jurídico, tal posicionamento cria, na prática, obstáculos ao lançamento tributário pela dificuldade de identificar o proprietário do imóvel urbano que, às vezes, nem mais existe.¹⁴⁶

De fato, parece ser bastante fácil resolver a questão da justificação da inoponibilidade da cobrança ao mero detentor da coisa, ao simplesmente afirmar que é indispensável o *animus domini* para a incidência do tributo. Contudo, o mero detentor não tem direito sobre a coisa, sequer age por vontade própria em relação a essa, e, por isto, não retira (presumidamente) do bem imóvel nenhuma riqueza, fato esse que sim, seria indispensável para a incidência dos impostos aqui estudados. Basta, para o presente estudo, que se entenda isto.

Agora, retornemos à questão axiológica a ser aprofundada. Com finalidade didática, o presente estudo sobre a igualdade tributária será separado entre igualdade interna e igualdade externa.

A igualdade interna é aquela observada dentro da norma, na mesma hipótese de incidência, entre os sujeitos passivos ali definidos. Essa igualdade deverá estar presente por questões lógicas, afinal, se o imposto incide sobre um direito, por conta de certa presunção de riqueza dali derivada (em algum dos seus elementos), para que ele incida sobre outro direito deverá este, também, possuir tal presunção de riqueza (ou seja, possuir os mesmos elementos).

Isso foi observado na comparação acima, em que ficaram delimitados como elementos realmente tributados na exação do IPTU ou ITR aqueles comuns a todos os direitos descritos como fatos tributáveis, como o uso e a fruição.

Importa citar que essa forma de comparação guarda semelhança com aquela definida por Humberto Ávila como *Igualdade Sistemática*. Assim o autor ensina, quando trata dos deveres do legislador e sua relação com o princípio da igualdade:

Esse dever de o legislador respeitar suas próprias decisões não se limita a decisões anteriores à instituição da nova regra. Esse dever também abrange a obrigatoriedade de o legislador respeitar suas próprias decisões fundamentais, inclusive dentro de um único documento normativo. [...] Trata-se,

146 HARADA, 2012.

também, de respeitar os princípios básicos adotados pelo legislador, levando-os adiante de modo coerente, inclusive num mesmo corpo normativo. A esse dever de evitar contradições internas dá-se o nome de dever de igualdade sistemática.¹⁴⁷

Esse dever de coerência, como bem cita Humberto Ávila, “está enraizado na norma de igualdade e [é] portador de vários sentidos normativos inseridos na noção maior de racionalidade e de justiça sistemática.¹⁴⁸”. Resta, portanto, que não poderá ser negligenciada a coerência presente no texto normativo pela Administração Pública, cobrando imposto de quem não guarda as características realmente tributadas pelo legislador.

A igualdade externa, por sua vez, é aquela observada fora da norma, não entre os sujeitos passivos ali presentes, mas de maneira mais prática, entre aqueles que guardam a coincidência de serem contribuintes, de iguais características, com a aparência de deterem os mesmos elementos e características, mas que, no plano fático, não as possuem.

O exemplo que será utilizado aqui é aquele em que há dois proprietários de bens imóveis, tendo um deles sofrido o esbulho possessório e o outro não. Ambos possuem, aparentemente, as mesmas características, mas, no plano fático, um deles não exerce o domínio pleno sobre a coisa, faltando a ele o domínio quanto a aqueles elementos que guardam em si a presunção de riqueza tributável eleita pelo legislador.

Realizar a cobrança tributária contra ambos parece ferir frontalmente o princípio da igualdade tributária, esculpido no art. 150, II da Constituição Federal de 1988, como estudamos no tópico 2.1.2 (caso em que não é permitido tratamento igual entre desiguais¹⁴⁹, como dissertado por Roque Antônio Carrazza). Kiyoshi Harada, sobre isso, comenta:

Ora, a lei tributária não pode tratar de forma idêntica o proprietário que detém a posse do imóvel percebendo seus frutos, e o proprietário que perdeu a disponibilidade econômica do imóvel, quer porque transmitiu a posse ao

147 ÁVILA, 2008, p.128.

148 Ibidem, p.130.

149 O professor Souto Maior Borges também disserta sobre o assunto: “Não é a igualdade simples, aritmética, que os textos constitucionais visam preservar. É antes uma proporcionalidade, um **analogon** entre bens e pessoas. A suprema iniquidade é tratar igualmente os desiguais.”. Em BORGES, José Souto Maior. Marcos Juruena Villela. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, nº. 11, fevereiro, 2002.** Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_11/DIALOGO-JURIDICO-11-FEVEREIRO-2002-JOSE-SOUTO-MAIOR-BORGES.pdf>. Acesso em: 30 de abr. de 2018. grifos do autor.

compromissário comprador, quer porque alienou o imóvel por escritura definitiva de compra e venda pendente de registro perante o registro imobiliário competente. [...] tributar o titular de domínio despojado da posse do imóvel, porque já a transferiu ao compromissário comprador, por exemplo, ofenderia o princípio da capacidade contributiva.¹⁵⁰

Ou seja, não poderá a lei tratar igualmente os sujeitos que não possuem mais a presunção de riqueza eleita pelo legislador na hipótese tributária, mesmo que esses formalmente possuam as mesmas características.

Desse modo, concluímos o presente tópico, com os seguintes pontos a serem ressaltados:

- a) a partir do estudo comparativo entre os contribuintes do IPTU e do ITR, é possível perceber que entre eles a semelhança dá-se somente quanto a alguns elementos, em especial, ao uso e a fruição do bem, o que ressalta a qualidade de efetiva utilização do bem imóvel para a incidência do imposto como definido por Aliomar Baleeiro (tópico 3.2);
- b) em última análise, a cobrança tributária deve estar conectada ao benefício econômico auferido pelo sujeito passivo, sendo indispensável sua realização, e não simplesmente conectada à existência do direito de propriedade;
- c) para fins de exação, é necessário que seja observada a coerência interna da norma, ou seja, a igualdade existente entre aqueles eleitos como sujeitos passivos, bem como seja observada a igualdade externa, *lato sensu*, não se podendo tratar igualmente aqueles contribuintes que são desiguais.

3.4 Capacidade Contributiva: Signos Presuntivos de Riqueza e o Mínimo Existencial

Como tratamos no tópico introdutório sobre o princípio da capacidade contributiva (de número 2.1.3), a capacidade de pagar o tributo é um dos alicerces

¹⁵⁰ HARADA, 2012. Sobre isso, veja o tópico 3.4, em que se trata sobre a relação entre a capacidade contributiva e o princípio da igualdade tributária.

da Justiça Fiscal¹⁵¹. Sainz de Bujanda, ao estudar o princípio em relação às normas espanholas, foi certo:

[...] el reparto del tributo, según el criterio de la capacidad económica, ha de enderezarse a asegurar el derecho de los españoles a una equitativa distribución de las cargas públicas, esto es, a un reparto efectuado con arreglo a un criterio básico de justicia, lo que excluye, por inconstitucionales, cualesquiera formulas de reparto inspiradas en criterios de otra índole (v. gr., de oportunismo político o económico, de facilidad recaudatoria, o, en general, de simplificación administrativa).¹⁵²

Ou seja, eleito pelo legislador constituinte e historicamente entendido como um dos critérios de repartição que mais apresentam conexão lógica com as finalidades da tributação – e por isso, o mais “justo” –, o princípio da capacidade contributiva deverá ser aquele fundamento determinante quando da cobrança tributária, a revés de outros, como a finalidade de se facilitar a arrecadação.

De fato, a presença desse princípio tem-se irradiado pelos outros dois princípios já trabalhados, da legalidade e da igualdade, por tratar-se de um princípio que é pressuposto dos impostos e critério de diferenciação entre os contribuintes; sendo sua inobservância, por certo, um dos fatores mais nítidos de inconstitucionalidade.

A previsão desse princípio como pressuposto dos impostos, deriva daquilo definido pela doutrina como capacidade contributiva objetiva – anteriormente trabalhada – e advém da necessidade de o fato tributário apresentar certa presunção ou manifestação de riqueza. Como muito bem ensinou Maria Rita Ferragut:

É a Capacidade Contributiva Princípio que visa fazer com que o tributo seja exigido de acordo com a riqueza manifestada no fato, evitando que uma tributação excessiva comprometa os meios de subsistência dos cidadãos, ao mesmo tempo que em que assegura que o Estado arrecade o necessário à sua subsistência. É, nesse sentido, a real capacidade de diminuir-se o patri-

151 Para Clovis Ernesto de Gouvêa, seria a Justiça Fiscal “a distribuição equitativa da carga tributária, na justa medida imprescindível à prestação dos serviços públicos por estado de direito, respeitada a capacidade contributiva de cada um dos indivíduos componentes do universo econômico nacional”. Em GOUVÊA, Clovis Ernesto de. *Justiça fiscal e tributação indireta*. 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12032008-165615/en.php>>. Acesso em: 30 de abr. de 2018. p. 81.

152 SAINZ DE BUJANDA, 1963, p. 188. Tradução livre: “o repartição do tributo, segundo o critério da capacidade econômica, deverá ser definido para assegurar o direito dos espanhóis a uma distribuição equitativa dos encargos públicos, isto é, a um repartição efetuado segundo um critério básico de justiça, o que exclui, por inconstitucionais, quaisquer outras fórmulas de distribuição inspiradas em critérios de outra índole (v. g., de oportunismo político ou econômico, de facilidade arrecadatória ou, em geral, de simplificação administrativa)”.

mônio do contribuinte, considerando não sua riqueza pessoal, mas a riqueza do fato jurídico.¹⁵³

Adicionando a esse conceito, Geraldo Ataliba evidencia que:

O legislador deve colocar como sujeito passivo, nos impostos, a pessoa cuja capacidade contributiva é manifestada (revelada) pelo fato imponible. [...] Nos impostos, o sujeito passivo é alguém de alguma forma relacionado com o fato posto como aspecto material da hipótese de incidência, de modo que se infira ser o titular da capacidade contributiva onerada.¹⁵⁴

Isto é, o fato tributário deverá apresentar em si certa manifestação de riqueza, definida pelo legislador como suficiente, para que o sujeito que o pratique esteja obrigado a concorrer para as despesas do Estado como contribuinte. Elucide-se, contudo, que essa manifestação de riqueza é fruto de uma presunção do legislador.

Alfredo Augusto Becker, estabelece um exato conceito de presunção. Para ele, seria “o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável¹⁵⁵”. Foi esse mesmo autor, em sua Teoria Geral do Direito Tributário, que assentou com a nomenclatura de *Signo Presuntivo de Riqueza* a presunção realizada pelo legislador dentro da hipótese de incidência¹⁵⁶.

No entanto, não basta que esteja presente na norma a presunção de riqueza (ela somente justifica a escolha daquele fato como sendo um fato tributável). Deverá a presunção, ao final, demonstrar-se verdadeira (pela efetiva realização do fato). Como anteriormente discutido, a existência dessa materialidade é imperativo a ser cumprido antes da possibilidade de cobrança tributária. Nesse sentido também se posiciona Roque Antônio Carrazza:

Adiantamos que nem a lei nem a Fazenda Pública podem considerar ocorrido um *fato imponible* por mera ficção ou presunção, isto é, independentemente da efetiva verificação, no mundo em que vivemos, dos fatos abstratamente descritos na *hipótese de incidência tributária*.¹⁵⁷

153 FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. p. 95 *apud* GREGORIO, Argos Magno. **A Capacidade Contributiva**. 2008. 173 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. p. 62

154 ATALIBA, 2012, p. 87-88

155 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 542.

156 BECKER, 2010, p. 532 e seguintes.

157 CARRAZZA, 2011, p. 523. grifos do autor.

Não basta o mero acontecimento do fato presuntivo, isto é, a locupletação formal do fato. A capacidade contributiva objetiva deverá estar presente, com a efetiva disponibilidade do contribuinte sobre a coisa, com esta significando para ele certa forma de riqueza – podendo até mesmo estar integrada ao seu patrimônio –, sem que existam embargos a sua efetiva utilização.

Acatar qualquer disposição no sentido de que bastaria o acontecimento (sem a observância da materialização de riqueza) transformaria a realidade em mera coadjuvante da relação tributária. Uma relação impositiva não pode furtar-se à verdade material. Por tal motivo é que o fato deverá ter ocorrido, não somente formalmente, mas em sua completude.

A presunção serve, então, como um critério de escolha do fato, mas não como o fato em si, e, muito menos, como o resultado que dele se pode adquirir (a riqueza atingida pela exação). Presume-se que tal fato imponível gere uma riqueza ou um benefício quando praticado, por isso foi produzida uma lei, com tal hipótese inscrita em si, a fim de repartir de forma justa as despesas do Estado entre os cidadãos (por meio do tributo).

É, na realidade, a presunção, uma forma de se realizar o princípio da capacidade contributiva, já que estreita o campo de escolha do legislador a aqueles fatos que efetivamente podem ser geradores de algum benefício ao cidadão, suficientemente valorizado pela sociedade para que possa ser tido como objeto de um tributo (a tal da “aptidão para contribuir”).

Contudo, como aduz Regina Helena da Costa,

[...] se a lei deve ser necessariamente genérica, para abarcar um sem número de situações concretas¹⁵⁸ – o que não se discute – também não se pode afastar a possibilidade de, excepcionalmente, não ser a lei aplicável dadas as peculiaridades do caso concreto¹⁵⁹.

Ou seja, se a presunção contida na lei não se consuma, ou seja, não se materializa pelo efetivo cumprimento do fato tributário (que é o caso em que o presente estudo se debruça), a lei seria inaplicável ao caso concreto.

Portanto, neste trabalho, há o entendimento de que, em se tratando de impostos patrimoniais, é necessário que o objeto do tributo esteja verdadeiramente

158 As presunções de riqueza.

159 COSTA, 1994, p. 78.

incorporado ao patrimônio do contribuinte, ou, pelo menos, à disposição (econômica) imediata deste, para que seja cabível a cobrança tributária.

Sem que a presunção de riqueza se consubstancie no mundo real, a exação é inconstitucional. Tanto por isso, que Regina Helena da Costa cita que

[...] tais presunções não podem ser tidas como absolutas: a lei tributária só pode discriminar validamente observada a capacidade contributiva de cada um. Assim, são elas contrastáveis judicialmente, sempre que puderem gerar ameaça ou lesão a direito individual.¹⁶⁰

Quanto ao princípio da capacidade contributiva ser tomado como critério de diferenciação, conforme tratamos alhures, significa que a capacidade econômica do contribuinte deverá ser a medida observada quando for necessário criar diferenciações na cobrança tributária, tais quais a progressividade na alíquota e as isenções. Além disso, será o critério mais significativo quando se compara os sujeitos passivos, como fizemos no tópico anterior.

A capacidade contributiva, nesse sentido, é parte integrante do sopesamento realizado quando da verificação sobre se há o cumprimento da igualdade tributária tanto pelo legislador, quanto pelo aplicador da lei. Humberto Ávila, confirma que “será a *capacidade contributiva* a medida de diferenciação entre os contribuintes¹⁶¹”, e continua, repisando o anteriormente trabalhado:

A observância da capacidade contributiva faz com que, primeiro, os tributos devam ser graduados segundo a *capacidade econômica*. O substrato econômico na hipótese de cada imposto é *pressuposto* pela própria Constituição. [...] A capacidade produtiva não deve ser tributada, mas somente a riqueza efetivamente percebida. Nesse sentido, afastam-se tanto a tributação de rendimentos meramente nominais, decorrentes da inflação, quanto a tributação de riquezas meramente prováveis por meio de ficções e presunções absolutas.¹⁶²

Lembremo-nos, portanto, que a capacidade contributiva ainda atua como régua e medida para evitar excessos na via tributária, resguardando o mínimo existencial e vedando o tributo com efeito de confisco.

Pragmaticamente, a cobrança de ITR ou IPTU que não atinja a riqueza tributável – no caso, a disponibilidade econômica do bem imóvel ou sua efetiva ocupação –, acaba por atingir outras riquezas que estejam na posse do cidadão, por vezes, já tributadas, e, quando não isso, valores destinados a suprir as

160 Ibidem, p. 76.

161 ÁVILA, 2008, p. 160. Grifos do autor.

162 Ibidem, p. 161. Grifos do autor.

necessidades fundamentais do indivíduo, momento em que poderá haver o descumprimento da regra do mínimo existencial.

Um dos motivos dessa ocorrência será a de que a tributação passa a atingir riqueza não determinada em lei, mas sim riqueza definida ao arbítrio do fisco, sem que tenha havido uma definição precisa da capacidade de pago. Sainz de Bujanda, sobre isso, discorre:

Para adaptar la carga tributaria que cada sujeto ha de soportar a su capacidad individual de pago no es suficiente conocer las fuentes o manifestaciones de su riqueza ni medir ésta con el empleo de los criterios estimativos ya esbozados. Es necesario, además, utilizar ciertos *métodos impositivos* que conduzcan a una determinación precisa de los pagos tributarios que cada individuo ha de realizar¹⁶³.

Dessarte, deverá haver a aplicação correta dos métodos impositivos definidos pelo legislador, que contém em si não somente uma presunção de riqueza, mas sua delimitação dentro de um certo fato, de modo que a tributação atinja somente aquela parcela da riqueza que se pretende alcançar dentro dos limites da capacidade econômica do contribuinte.

Concluimos, portanto, este tópico com as seguintes ilações:

- a) o critério da capacidade contributiva deverá ser o fundamento determinante, senão único, da obrigação tributária. E, como pressuposto dos impostos, a capacidade econômica será evidenciada por dois fatores: (i) o fato imponible deverá conter em si uma manifestação de riqueza, deverá ser um *fato-signo presuntivo de riqueza*; (ii) a riqueza contida no fato tributário deverá, ao final, provar-se real, realizada materialmente, somente podendo ser atingida pela exação aquela efetivamente percebida ou disponível;
- b) a capacidade contributiva também atua como medida de diferenciação entre os contribuintes, sendo parte integrante

163 SAINZ DE BUJANDA, 1963, p. 212. Tradução livre: “Para adaptar a carga tributária que cada sujeito consegue suportar com sua capacidade individual de pago não é suficiente conhecer as fontes ou manifestações de sua riqueza nem medi-la com o emprego dos critérios estimativos já esboçados. É necessário, ademais, utilizar certos métodos impositivos que conduzam a uma determinação precisa das obrigações tributárias que cada indivíduo terá que arcar”.

da verificação do cumprimento do princípio da igualdade no campo tributário;

- c) finalmente, poderá haver o comprometimento daquilo tido como mínimo existencial por meio da exação que não observa o princípio da capacidade contributiva, pois que deixa ao arbítrio da administração pública a definição de riqueza tributável ao revés daquilo que foi definido pelo legislador.

3.5 Objetivos Fundamentais da República Federativa do Brasil e os Direitos Fundamentais

Por fim, verifica-se que a cobrança de IPTU ou de ITR de proprietário de imóvel que foi invadido ilegalmente por terceiros, afrontaria, ademais, outros direitos e objetivos fundamentais previstos em nossa Carta Magna.

Isso porque o Estado brasileiro deverá prezar, em seus atos e disposições, pelos objetivos considerados como basilares pelo Estado¹⁶⁴, em especial o que determina a observância dos critérios de justiça tidos como caros pela sociedade, conforme o que está previsto no inciso I do art. 3º da CRFB¹⁶⁵.

Por óbvio, uma obrigação tributária que não acolhe os princípios basilares da Justiça Fiscal (Legalidade, Igualdade Tributária e Capacidade Contributiva¹⁶⁶) estaria distante daquilo tido pela sociedade e definido pelo legislador constituinte como justo. Sainz de Bujanda arremata: “no hay escape: o el tributo es justo, o no es legítima su recaudación¹⁶⁷”.

Se é necessário, como definiu Hans Kelsen, que a justiça seja atingida por meio da aplicação das normas presentes na ordem jurídica¹⁶⁸, sua não aplicação

164 Sendo a justiça pressuposto do Estado Democrático de Direito, conforme o estudado no tópico 2.1.

165 Constituição da República Federativa do Brasil, art. 3º: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária”. Em BRASIL, 1988.

166 Este último, critério material de definição do justo reparto tributário.

167 SAINZ DE BUJANDA, 1963, p. 233. Tradução livre: “não há escapatória: ou o tributo é justo, ou não é legítima sua arrecadação”.

168 KELSEN, Hans. Tradução Luís Carlos Borges. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. 4ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 20

atinge, portanto, o objetivo de justiça outrora assinalado. Atingindo, ademais, todo o substrato que lhe dá legitimidade.

Não se pode esquecer, além disso, de que o esbulho possessório fere outros dois direitos fundamentais do cidadão constantes do art. 5º, caput, da Constituição Federal de 1988¹⁶⁹: o direito à propriedade e o direito à segurança.

Apesar da cobrança tributária nesse caso não estar diretamente ligada à inobservância desses direitos por parte do Estado, acaba a Administração Pública por promover a imposição tributária sobre aquele cidadão talhado desses direitos, que guardam conexão direta com o objeto dos tributos e com a riqueza tributada.

Aparenta ser, destarte, uma atuação incoerente com o que se espera de um sistema democrático de direito, a do Estado pretender impor restrições ao patrimônio do contribuinte sem que tenha previamente garantido o seu pleno gozo, por meio dos deveres delegados à Administração pela Carta Política.

¹⁶⁹ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 5º: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes [...]”. BRASIL, 1988.

4 JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E PRECEDENTES EM TRIBUNAIS

Depois de termos nos debruçado sobre os entendimentos doutrinários sobre o assunto, é preciso verificar como é a posição aplicada pelo judiciário, em especial, pelo Superior Tribunal de Justiça, que possui diversas decisões sobre o assunto e exerce influência quase que direta sobre os julgados dos tribunais e sobre os juízos de primeira instância.

O primeiro acórdão a ser estudado, REsp nº 963.499/PR, representou uma mudança de paradigma nas decisões proferidas por aquele tribunal quanto ao presente assunto, enquanto firmou o juízo sobre a necessidade da propriedade ser exercida no plano real (não somente formal) e na maioria de seus aspectos constituintes. O Relator, Ministro Herman Benjamin, em sua decisão, exara:

Assim, para que se estabeleça a relação jurídico-tributária é necessário que se verifiquem todos os aspectos ou elementos objetivos ou subjetivos que a lei expressamente demanda. Ou seja, o fato descrito na hipótese de incidência tributária deve ser realizado na hipótese em tela, sobretudo o elemento material essencial à ocorrência do Fato Gerador do ITR: a propriedade em sua plenitude.¹⁷⁰

O caso em questão versava sobre uma fazenda ocupada por 80 famílias participantes do Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra – MST, situação em que o proprietário do imóvel, desde o momento da invasão, ficou talhado do domínio do bem. Como comentou o relator,

[...] o autor: a) foi privado da posse, do uso e da fruição do bem, em síntese: da exploração do imóvel e da possibilidade de, a partir dela, gerar renda; e b) em relação ao *ius abutendi*, a disposição do imóvel só não foi inviabilizada porque tramita na Superintendência Regional do Paraná do INCRA – Divisão de Obtenção de Terras e Implantação de Projetos e Assentamento, processo atinente à aquisição do imóvel por cifra superior a R\$ 14.000.000,00 (quatorze milhões de reais).¹⁷¹

170 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 963.499/PR, (2007/0146225-0). Recorrente: Fazenda Nacional. Procurador: Rodrigo Pereira da Silva e outros. Recorrido: Levy de Camargo Corrêa Ferraz - Espólio. Advogado: Elizandro Marcos Pellin e outros. Relator: Min. Mauro Herman Benjamin – Segunda Turma. Brasília, DF, 19 de março de 2009. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=858896&num_registro=200701462250&data=20091214&formato=PDF>. Acesso em: 07 de mai. de 2018. p. 12.

171 Ibidem, p. 13. Grifos do autor.

Ademais, como infelizmente é costumeiro, o autor não conseguiu retomar o imóvel, mesmo com decisão judicial a seu favor, de modo que se tornou irreversível a ocupação¹⁷². Tanto por isto que o voto, em conclusão, aponta:

Por mais legítimas e humanitárias que sejam as razões do Poder Público para não cumprir, por 14 anos, decisão judicial determinando 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.¹⁷³

O relator foi seguido por unanimidade, e a Segunda Turma do STJ decidiu por ser impossível a cobrança tributária nesse caso. Posição essa que se repete em outros julgados da corte sobre o assunto, como no REsp nº 1.144.982/PR e, mais recentemente, no AgRg no REsp 1.346.328/PR, julgado em 2016.

No primeiro julgado citado, o relator foi seguido por unanimidade, no que decidiu em consonância com o REsp nº 963.499/PR (nesse recurso, o relator também era o ministro Herman Benjamin). Para ilustrar, segue um trecho:

Diante o exposto, espera-se, no mínimo, que o Estado reconheça que, diante da sua própria omissão e da dramaticidade dos conflitos agrários no País, aquele que não tem mais direito algum não possa ser tributado por algo que, somente em razão de uma ficção jurídica, detém sobre o bem o título de propriedade. Ofende o princípio da razoabilidade, o da boa-fé objetiva e o próprio bom senso o Estado utilizar-se da aparência desse direito ou do resquício que ele deixou, para cobrar tributos que pressupõem a incolumidade e a existência nos planos jurídicos (formal) e fáticos (material) dos direitos inerentes à propriedade.¹⁷⁴

172 Ibidem, p. 15. Nesse sentido, há até mesmo disposição legal que dificulta a retomada de imóvel invadido pelo proprietário, nos termos do art. 1228, §§ 4º e 5º: “Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. [...] § 4º O proprietário também pode ser privado da coisa se o imóvel reivindicado consistir em extensa área, na posse ininterrupta e de boa-fé, por mais de cinco anos, de considerável número de pessoas, e estas nela houverem realizado, em conjunto ou separadamente, obras e serviços considerados pelo juiz de interesse social e econômico relevante. § 5º No caso do parágrafo antecedente, o juiz fixará a justa indenização devida ao proprietário; pago o preço, valerá a sentença como título para o registro do imóvel em nome dos possuidores.” BRASIL, 2002.

173 Ibidem, p. 17.

174 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.144.982/PR, (2009/0114749-3). Recorrente: Fazenda Nacional. Procurador: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Recorrido: Gelza Regina de Abreu Moresco. Advogado: Irineu Palma Pereira e outros. Relator: Min. Mauro Campbell Marques – Segunda Turma. Brasília, DF, 13 de outubro de 2009. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=919349&num_registro=200901147493&data=20091015&formato=PDF>. Acesso em: 07 de mai. de 2018. p. 7.

Já no julgado de 2016 (AgRg no REsp 1.346.328/PR) é possível perceber que, aparentemente, restou pacificada, no STJ, a impossibilidade de cobrança de ITR do proprietário quando o imóvel sofreu ocupação ilegal. Vejamos a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. INEXIGIBILIDADE DO ITR DE IMÓVEL RURAL INVADIDO POR SEM TERRAS. AUSÊNCIA DE FATO GERADOR. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO. 1. Consoante já decidiu esta Corte, se o proprietário não detém o domínio ou a posse do imóvel, invadido pelos Sem Terra, a sua titularidade, tão-somente, não configura fato gerador do ITR (REsp.963.499/PR, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 14.12.2009; e REsp.1.144.982/PR, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 15.10.2009). 2. Decisão proferida em conformidade com o parecer ministerial que se mantém. 3. Agravo Regimental da FAZENDA NACIONAL desprovido.(AgRg no REsp 1346328/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/2016, DJe 06/02/2017)¹⁷⁵

Logo, em relação ao ITR, ficou superada a alegação da Fazenda Nacional de que a locupletação do aspecto formal da propriedade para fins de cobrança do imposto seria suficiente, de modo que a invasão e ocupação ilegal do imóvel por terceiros esvaziaria o proprietário dos aspectos do direito de propriedade que garantem que o seu exercício seja considerado um fato tributário.

No caso do IPTU, contudo, as decisões que coadunam com o acima apresentado somente começaram a aparecer recentemente. Isto porque ainda era possível vislumbrar a influência exercida pela súmula nº 399 do STJ (“cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU”¹⁷⁶) nos julgados daquele Superior Tribunal.

Valendo-se dessa súmula, os municípios visavam a cobrança do proprietário de imóvel urbano esbulhado com, praticamente, a mesma fundamentação que a Fazenda Nacional arguira quanto ao ITR, alegando que bastaria a locupletação dos aspectos formais da propriedade, isto é, o nome do

175 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.144.982/PR, (2009/0114749-3). Recorrente: Fazenda Nacional. Procurador: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Recorrido: Francisco Carvalho Gomes Filho. Advogado: Antônio Carlos Ferreira. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho – Primeira Turma. Brasília, DF, 15 de dezembro de 2016. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ.** Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=919349&num_registro=200901147493&data=20091015&formato=PDF>. Acesso em: 07 de mai. de 2018. p. 1.

176 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 399. **Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.** DJe: 7 de outubro de 2009. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=\(sumula%20adj1%20%27399%27\).sub.>](http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=(sumula%20adj1%20%27399%27).sub.>). Acesso em: 07 de mai. de 2018.

proprietário inscrito no registro imobiliário para que fosse possível a exação, adicionando, outrossim, o errôneo entendimento de que o STJ havia dado discricionariedade à Administração Municipal para cobrar daquele que mais lhe fosse conveniente por meio da súmula nº 399 do STJ.

Como tratamos na nota de rodapé número 120, a discricionariedade sobre a escolha do sujeito passivo da obrigação tributária não foi concedida de forma absoluta, com o feitiço de impor a vontade do fisco em detrimento dos princípios constitucionais, da legislação tributária e da situação fática ora apresentada. Essa suposta discricionariedade nada mais é do que a ratificação da possibilidade de cobrança daquele que tem a disponibilidade econômica sobre o bem, independentemente da existência de ordem de preferência aparentemente delimitada pelo legislador ordinário.

É contraprodutivo, para dizer o mínimo, que o STJ tenha editado súmula que se oponha a sua própria jurisprudência dominante, inclusive em contradição aos acórdãos a ela contemporâneos (como o REsp nº 963.499/PR e REsp nº 1.144.982/PR).

Mesmo que possamos observar a existência de decisões monocráticas que não cumpriam o entendimento adrede esposado, como a presente no REsp nº 1.146.247/AM, do Relator min. Humberto Martins, cuja ementa se expõe abaixo,

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC – INEXISTÊNCIA – IPTU – SUBSCRIÇÃO DE DÉBITO – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ENTRE PROPRIETÁRIO OU POSSUIDOR – ART. 34 DO CTN – ESCOLHA DO MUNICÍPIO – PRECEDENTES – ESBULHO POSSESSÓRIO PRATICADO ENTRE PARTICULARES NÃO AFETAM A OBRIGAÇÃO DE PAGAR O IMPOSTO, RESOLVENDO-SE ENTRE ELES A INDENIZAÇÃO ACASO DEVIDA A ESSE TÍTULO – RECURSO ESPECIAL PROVIDO.¹⁷⁷

Tratam-se de decisões equivocadas, que certamente pereceriam perante a turma. Com o passar do tempo, tais entendimentos foram ajustados de acordo com a Constituição Federal e com os normativos infraconstitucionais. O próprio ministro Humberto Martins, em decisão mais recente (2016) sobre caso idêntico,

177 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.146.247/AM, (2009/0185776-2). Recorrente: Município de Manaus. Procurador: Rodrigo Monteiro Custódio e outros. Recorrido: HLIBCO Cavallar. Advogado: Jair Ferreira Rodrigues e outros. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília, DF, 29 de outubro de 2009. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=6922235&num_registro=200901857762&data=20091109>. Acesso em: 07 de mai. de 2018. p. 1.

aparenta ter modificado seu entendimento para harmonizá-lo ao da corte, do qual retira-se um excerto de seu voto no AgInt no REsp nº 1.551.595/SP:

Assim, constata-se de fato, consoante já fixado na decisão ora agravada, que o entendimento do Tribunal *a quo* se encontra em desacordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual é inexigível a cobrança de tributos de proprietário que não detém a posse do imóvel, devendo o município, no caso, lançar o débito tributário em nome dos ocupantes da área invadida.¹⁷⁸

Levando em consideração o cenário atual em que nos encontramos, em que cada vez é mais recorrente a existência de invasões de bens imóveis – não somente rurais como também urbanos –, não sendo capaz o poder público de proteger aquelas propriedades, o que se espera minimamente é que não imponha a obrigação tributária a quem perde a disponibilidade econômica provinda da efetiva prática do direito tributado.

Agora, para que o presente estudo não esteja limitado às instâncias superiores, serão analisados alguns acórdãos de tribunais, sobre a questão do IPTU, imposto em que ainda é possível encontrar alguma resistência quanto à questão da impossibilidade de cobrança do proprietário de imóvel esbulhado (pelos motivos que outrora discutimos).

178 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.551.595/SP, (2015/0209774-0). Agravante: Município de São Bernardo do Campo. Procurador: Lenira A. de Andrade e Silva e outros. Agravado: Gabriele Canestrelli - Espólio. Advogado: Patrícia Cardoso dos Santos Sousa e outros. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília, DF, 21 de junho de 2016. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1522471&num_registro=201502097740&data=20160628&formato=PDF>. Acesso em: 07 de mai. de 2018. p. 10. Confira a ementa: TRIBUTÁRIO. IPTU. INCIDÊNCIA SOBRE IMÓVEL. INVASÃO. OCUPAÇÃO POR TERCEIROS. PERDA DO DOMÍNIO E DOS DIREITOS INERENTES À PROPRIEDADE. IMPOSSIBILIDADE DA SUBSISTÊNCIA DA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 7/STJ AO CASO DOS AUTOS. 1. É inexigível a cobrança de tributos de proprietário que não detém a posse do imóvel, devendo o município, no caso, lançar o débito tributário em nome dos ocupantes da área invadida. 2. “Ofende os princípios básicos da razoabilidade e da justiça o fato do Estado violar o direito de garantia de propriedade e, concomitantemente, exercer a sua prerrogativa de constituir ônus tributário sobre imóvel expropriado por particulares (proibição do *venire contra factum proprium*)”. (REsp 1.144.982/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/10/2009, DJe 15/10/2009.). 3. Faz-se necessária a modificação do acórdão estadual, tendo em vista especial atenção ao desaparecimento da base material do fato gerador do IPTU, combinado com a observância dos princípios da razoabilidade e da boa-fé objetiva. 4. Inaplicável ao caso dos autos a incidência da Súmula 7/STJ, porquanto todo o quadro fático está devidamente delineado nos fundamentos do acórdão recorrido. Agravo interno improvido. (AgInt no REsp 1551595/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/06/2016, DJe 28/06/2016)

Em decisão de 2015, o Tribunal de Justiça do Espírito Santo, ao julgar o caso de uma ação anulatória de débitos de IPTU ajuizada pela VALE S/A, em desfavor do Município de Vila Velha/ES, decidiu por desprover o recurso da empresa, por entender que o município teria discricionariedade para escolher quem seria o sujeito passivo da obrigação, independente da situação fática. Vejamos a ementa:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO ANULATÓRIA. TRIBUTÁRIO. IPTU. LEGITIMIDADE PASSIVA. PROPRIETÁRIO E POSSUIDOR. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.1. O Código Tributário Nacional, em seu art. 32, prevê que 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. E o Código Tributário do Município de Vila Velha, por sua vez, preceitua: Contribuinte do imposto é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor, a qualquer título, do bem imóvel, bem como o promitente comprador imitado na posse e os comodatários.2. Segundo a jurisprudência dos Tribunais quando a lei define como contribuinte do IPTU o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por qualquer deles visando a facilitar o procedimento de arrecadação. Nesse sentido, a existência de possuidor não implica necessariamente a exclusão, do polo passivo da obrigação tributária, do proprietário do imóvel.3. O fato de a agravada ter sucumbido em ação reintegratória em relação aos imóveis em questão, ajuizada em face da empresa CODESA (atual possuidora dos imóveis), não significa que tenha perdido os direitos e os ônus inerentes à propriedade dos bens, mas apenas que não comprovou os requisitos exigidos para a reintegração de sua posse (art. 927, CPC).4. Recurso conhecido e provido.(Agravo de Instrumento, proc. 0013613-61.2015.8.08.0035, Rel. des. Ronaldo Gonçalves de Sousa, TERCEIRA CÂMARA CÍVEL, julgado em 27/10/2015, DJe 06/11/2015)¹⁷⁹

É evidente o desacerto presente nesse precedente, que incorre no mesmo erro das decisões que entendiam como absoluta a discricionariedade da Administração Pública, ainda mais, quando a própria decisão traz em seu texto que o proprietário encontra-se desprovido da posse do bem, em clara desassociação da disponibilidade econômica com a obrigação tributária.

Felizmente, em diversos acórdãos de outros tribunais é possível verificar o correto entendimento sobre o assunto, como no APELREEX 20140000158016 do TJSP e na APL 0132518-05.2007.8.19.0001 do TJRJ.

179 BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo. Agravo de Instrumento no processo nº 0013613-61.2015.8.08.0035. Agravante: Município de Vila Velha. Procurador: Gustavo Gaudino Pessanha. Agravado: VALE S/A. Advogado: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça e outros. Relator: des. Ronaldo Gonçalves de Sousa, TERCEIRA CÂMARA CÍVEL. Vitória, ES, 27 de outubro de 2015. Disponível em: <<http://aplicativos.tjes.jus.br/consultaunificada/faces/pages/exibirDadosProcesso.xhtml>>. Acesso em: 07 de mai. de 2018.

No primeiro, é possível perceber a sintonia com os julgados mais atuais da corte superior infraconstitucional, não admitindo a cobrança nos casos de inexistência de domínio pleno pelo proprietário (em especial, quando inexistentes aqueles aspectos do direito que se conectam ao efetivo uso do imóvel). Vejamos uma passagem do voto do relator:

Em se tratando de imóvel invadido e sem possibilidade de recuperação, o que se tem é o afastamento da faculdade de usar, gozar e dispor do imóvel, de modo que os tributos a ele inerentes não podem ser cobrados da apelada, sob pena de inominável injustiça. Na realidade, a presente execução fiscal deveria ser direcionada aos atuais possuidores, que lá se encontram e possuem o imóvel com "animus domini", qualidade que a apelada não ostenta. Ademais, como já mencionado, o artigo 34, do CTN, elenca o possuidor do imóvel a qualquer título como contribuinte do IPTU.¹⁸⁰

No segundo, é ainda mais latente a crítica as alegações de que a municipalidade teria a discricionariedade de escolher o sujeito passivo do imposto, em detrimento da situação concreta, discorrendo a relatora:

Frise-se que a possibilidade de exigir-se o pagamento do imposto de qualquer um dos sujeitos passivos ocorre quando verificada a contemporaneidade do exercício da posse direta e da propriedade, como se dá, por exemplo, no caso do compromisso de compra e venda não registrado no cartório competente. No mesmo sentido, o REsp nº. 1.073.846/SP, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado sob o regime de recurso repetitivo pela Primeira Seção do e. STJ.¹⁸¹

Conclui-se, destarte, que se encontra em sintonia o entendimento esposado por este trabalho com aquele pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça hodiernamente. Apesar de, porém, ainda ser possível encontrar decisões que não harmonizam com o senso de Justiça Fiscal tomado pelas instâncias superiores, nos

180 BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação nº 0010909-20.2007.8.26.0564. Apelante: Município de São Bernardo do Campo. Apelada: Soinco Imobiliária e Loteamentos S/c LTDA. Relator: Kenarik Boujikian, DÉCIMA QUARTA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO. São Paulo, SP, 27 de fevereiro de 2014. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=7431298&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_66a5987a9410415c902c3243473c6ef0&vlCaptcha=wybec&novoVICaptcha=>>. Acesso em: 08 de mai. de 2018. p. 5-6.

181 BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Apelação nº 0132518-05.2007.8.19.0001. Apelante: Município do Rio de Janeiro. Apelado: Antônio José de Freitas DR. Relator: Des. Denise Levy Tredler, VIGÉSIMA PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL. Rio de Janeiro, RJ, 14 de fevereiro de 2017. Disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004F5EB6C15EE5EB17A525229343774068DC50608393A4A>>. Acesso em: 07 de mai. de 2018. p. 6. Cf. outro trecho do mesmo julgado: "Ressalte-se o entendimento do e. Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual é inexigível a cobrança de tributos do proprietário que não detém a posse do imóvel, devendo o município, no caso, lançar o débito tributário em nome dos ocupantes da área invadida."

parece ser uma questão de tempo até que o entendimento aqui defendido esteja consolidado entre os tribunais.

5 SÍNTESE CONCLUSIVA

Neste trabalho, analisamos desde o alvorecer da cobrança dos impostos territoriais, passando por seu desenvolvimento legislativo, a legitimidade de sua cobrança – garantida pelo Estado Democrático de Direito –, a necessidade de cumprimento estrito dos princípios que balizam a atuação tributária do Estado e pela aplicação destes ao caso trabalhado (demonstrando suas especificidades e as motivações que impedem a exação sobre o proprietário de imóvel que sofreu o esbulho possessório); além de, ao final, estudarmos brevemente os precedentes judiciais sobre o assunto.

Após, então, todas essas investigações chegamos ao momento de amalgamar os conhecimentos obtidos, sintetizando-os nesta conclusão. Temos, portanto, que:

01. Desde os primórdios, a cobrança dos impostos territoriais tem estreita relação com a riqueza que dos imóveis se é possível extrair. No Brasil, a contar do tempo do império já eram previstos certos princípios balizadores da cobrança tributária, com inspiração nos escritos de Adam Smith;

02. Na atualidade, continuam a existir certos princípios que delimitam a atuação tributária, pelo motivo de estarmos em um Estado Democrático de Direito, fato que é o principal legitimador da imposição fiscal;

03. Desses princípios, é possível eleger três que possuem singular conexão com o defendido por este estudo (a Legalidade Tributária, a Igualdade Tributária e a Capacidade contributiva), todos estes que possuem relação estreita entre si e compõem, precipuamente, o conceito de Justiça Fiscal (distribuição equitativa da carga tributária ou justo reparto fiscal);

04. Entendemos, ademais, que estando impossibilitado o proprietário, portanto, sequer de permanecer no imóvel (dado o desalojamento causado pelo esbulho possessório), fica claro que ele perde o domínio pleno da coisa, e, dado isso, todos os direitos que guardam relação direta com o proveito da terra (como o direito de uso, de fruição e de livre disposição);

05. Com o estudo aprofundado do princípio da Legalidade Tributária, entendemos que o fato imponível é requisito indispensável para a cobrança

tributaria, sendo ele o elemento material da hipótese de incidência, estando nela prevista a sua ocorrência;

06. Ademais, não basta que esse fato ocorra formalmente ou que sua situação jurídica esteja locupletada, mas, em respeito a outros princípios constitucionais, o fato gerador deverá ter realmente sido consumado materialmente, gerando para o sujeito passivo o benefício entendido pelo legislador como aquele que presume certa riqueza; não sendo possível cobrar tributos de quem não realiza integralmente o fato tributário;

07. Quanto à Igualdade Tributária, vimos, a partir do estudo comparativo entre os contribuintes do IPTU e do ITR, que é possível perceber que entre eles a semelhança dá-se somente quanto a alguns elementos, em especial, ao uso e a fruição do bem, o que ressalta a qualidade de *efetiva utilização do bem imóvel* para a incidência do imposto, como outrora fora definido por Aliomar Baleeiro;

08. De fato, em última análise, a cobrança tributária deve estar conectada ao benefício econômico auferido pelo sujeito passivo (sendo indispensável sua realização), não estando a obrigação tributária simplesmente conectada à existência do mero direito formal de propriedade;

09. Estudamos também que, para fins de exação, é necessário que seja observada a coerência interna da norma, ou seja, a igualdade existente entre aqueles eleitos como sujeitos passivos, bem como seja observada a igualdade externa, lato sensu, não se podendo tratar igualmente aqueles contribuintes que são desiguais;

10. Quanto à Capacidade Contributiva, compreendemos que esse princípio deverá ser o fundamento determinante, senão único, da obrigação tributária. Como pressuposto dos impostos, a capacidade econômica será evidenciada por dois fatores: (i) o fato imponible deverá conter em si uma manifestação de riqueza, devendo, portanto, ser um *fato-signo presuntivo* de riqueza; (ii) a riqueza contida no fato tributário deverá, ao final, provar-se real, realizada materialmente, somente podendo ser atingida pela exação aquela efetivamente percebida ou disponível;

11. A Capacidade Contributiva também atua como medida de diferenciação entre os contribuintes, sendo parte integrante da verificação do cumprimento efetivo do Princípio da Igualdade no campo tributário;

12. Bem como analisamos que poderá haver o comprometimento daquilo tido como mínimo existencial por meio da exação que não observa o princípio da capacidade contributiva, pois que deixa ao arbítrio da administração pública a definição de riqueza tributável ao revés daquilo que foi definido pelo legislador;

13. Temos, ademais, que o Superior Tribunal de Justiça, desde 2009 – primeiro em relação ao ITR, e, mais recentemente em 2016, em relação ao IPTU –, vem firmando o entendimento de que é necessário que estejam locupletados todos os aspectos do domínio para a cobrança do proprietário de imóvel esbulhado, em especial, daqueles que comportam o elemento material da obrigação fiscal;

14. Entretanto, alguns entendimentos daquela mesma corte, em relação à cobrança de impostos sobre os direitos sobre bens imóveis, andam sendo mal interpretados, ou mesmo, encontram-se pouco claros quanto à sua aplicação, causando dúvidas e dando margem à interpretações errôneas e contrárias à sua própria jurisprudência. Seriam os casos da possibilidade de cobrança de impostos do promitente vendedor do imóvel ou do promitente comprador, em que o fisco poderia cobrar de um ou de outro (Tema 209 do STJ); e o caso da Súmula nº 399 do STJ, que dispõe que o município poderia escolher dentre os sujeitos passivos do IPTU quem estaria obrigado a cumprir com o seu pagamento;

15. Como mais densamente foi estudado no quarto capítulo, tais decisões de modo algum devem servir para afastar a questão da necessidade da existência de disponibilidade econômica sobre o bem imóvel pelo sujeito passivo para que este venha a sofrer a exação; devendo estas serem utilizadas, na realidade, para adequar a cobrança ao caso concreto (com o entendimento de que não há uma hierarquia entre os contribuintes daqueles impostos patrimoniais), reafirmando o previsto na legislação tributária, de que o que está sendo tributado, de fato, é o desfrute da riqueza tida como possível de tributação.

Por fim, conclui-se que o entendimento aqui defendido, de que seria inconstitucional a cobrança daquele sujeito que não possui real domínio sobre o bem (no caso, o proprietário de imóvel ocupado ilegalmente por terceiros), estaria coincidente com aquele esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, por estar em harmonia com os princípios concretizadores, em nosso Sistema Tributário Nacional, da Justiça Fiscal.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Charles. **For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization**. 1ª Ed. Maryland: Madison Book, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed., 13ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Imposto de renda – capacidade contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – “renda” escritural – intributabilidade de correções monetárias. In **Revista de Direito Tributário**, n. 38. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p.153.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BIBLIOTECA DA CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Collecção das Leis do Brazil de 1808**. Reimpressão. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/18319/collecao_leis_1808_parte1.pdf?sequence=4>. Acesso em: 20 de mar. de 2018.

BITTAR, Carlos Alberto. **Direitos Reais**. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991.

BORGES, José Souto Maior. Marcos Juruena Villela. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica**, nº. 11, fevereiro, 2002. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_11/DIALOGO-JURIDICO-11-FEVEREIRO-2002-JOSE-SOUTO-MAIOR-BORGES.pdf>. Acesso em: 30 de abr. de 2018.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro De 1946)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 20 de mar. de 2018.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934)**. disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 20 de mar. de 2018.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 20 de mar. de 2018.

_____. **Decreto-Lei Nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (institui o Código Penal)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 25 de abr. de 2018.

_____. **Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (institui o código civil - revogada)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L3071.htm>. Acesso em: 30 de abr. de 2018.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 24 de mar. de 2018.

_____. **Lei nº 8.245, DE 18 DE OUTUBRO DE 1991 (Dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos e os procedimentos a elas pertinentes)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8245.htm>. Acesso em: 30 de abr. de 2018.

_____. **Lei nº9.393, DE 19 DE DEZEMBRO DE 1996 (dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm>. Acesso em: 29 de abr. de 2018.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Institui o Código Civil)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 25 de abr. de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.551.595/SP, (2015/0209774-0). Agravante: Município de São Bernardo do Campo. Procurador: Lenira A. de Andrade e Silva e outros. Agravado: Gabriele Canestrelli - Espólio. Advogado: Patrícia Cardoso dos Santos Sousa e outros. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília, DF, 21 de junho de 2016. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1522471&num_registro=201502097740&data=20160628&formato=PDF>. Acesso em: 07 de mai. de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.112.646 – SP (2009/0051088-6). Recorrente: Mário Yokoya. Advogado: Fernando Dias Júnior e outros. Recorrido: Município de São Bernardo do Campo. Procurador: Andréa Alionis Banzatto e outros. Relator: Min. Herman Benjamin – Segunda Turma. Brasília, DF, 26 de agosto de 2009. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=907599&num_registro=200900510886&data=20090828&formato=PDF>. Acesso em: 20 de mar. De 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.146.247/AM, (2009/0185776-2). Recorrente: Município de Manaus. Procurador: Rodrigo Monteiro Custódio e outros. Recorrido: HLIBCO Cavallar. Advogado: Jair Ferreira Rodrigues e outros. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília, DF, 29 de outubro de 2009. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/pro>

cesso/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=6922235&num_registro=200901857762&data=20091109>. Acesso em: 07 de mai. de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.144.982/PR, (2009/0114749-3). Recorrente: Fazenda Nacional. Procurador: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Recorrido: Gelza Regina de Abreu Moresco. Advogado: Irineu Palma Pereira e outros. Relator: Min. Mauro Campbell Marques – Segunda Turma. Brasília, DF, 13 de outubro de 2009. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=919349&num_registro=200901147493&data=20091015&formato=PDF>. Acesso em: 07 de mai. de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.616.632 / BA, (2016/0196766-7). Recorrente: Companhia das Docas do Estado da Bahia - CODE-BA. Advogado: Mauro José De Moraes Sá Costa e outros. Recorrido: Município de Salvador. Procurador: Rodrigo Moraes Ferreira e outros. Relator: Min. Mauro Campbell Marques – Segunda Turma. Brasília, DF, 27 de setembro de 2017. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=76797299&num_registro=201601967667&data=20170927&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 30 de abr. de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 475.078/SP, (2002/0139284-0). Recorrente: Sergus Construções e Comércio LTDA. Advogado: Luiz Flávio Dias Cotrim e outros. Recorrido: Município de São Paulo. Procurador: Antônio Carlos D'Ávila e outros. Relator: Min. Teori Albino Zavascki – Primeira Turma. Brasília, DF, 27 de setembro de 2004. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=497244&num_registro=200201392840&data=20040927&formato=PDF>. Acesso em: 30 de abr. de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 667.938/RJ (2004/0091137-5). Recorrente: Auri Ribeiro e outros. Advogado: Rômulo Cavalcante Mota. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Procurador: Gustavo da Gama Vital de Oliveira e outros. Relator: Min. Francisco Falcão – Primeira Turma. Brasília, DF, 19 de dezembro de 2005. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2047740&num_registro=200400911375&data=20051219&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 30 de abr. de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 681.406 / RJ (2004/0117023-7). Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Procurador: Frederick B. Burrowes e outros. Recorrido: Medise Medicina de Diagnósticos e Serviços LTDA. Advogado: André Furtado e outros. Relator: Min. José Delgado – Primeira Turma. Brasília, DF, 28 de fevereiro de 2005. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1615296&num_registro=200401170237&data=20050228&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 30 de abr. de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 963.499/PR, (2007/0146225-0). Recorrente: Fazenda Nacional. Procurador: Rodrigo Pereira da Silva e outros. Recorrido: Levy de Camargo Corrêa Ferraz - Espólio. Advogado: Elizandro Marcos Pellin e outros. Relator: Min. Mauro Herman Benjamim – Segunda Turma. Brasília, DF, 19 de março de 2009. **Revista Eletrônica da Jurisprudência do STJ**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/medio/componente=ITA&sequencial=858896&num_registro=200701462250&data=20091214&formato=PDF>. Acesso em: 07 de mai. de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 399**. Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU. DJe: 7 de outubro de 2009. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=\(sumula%20adj1%20%27399%27\).sub.](http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=(sumula%20adj1%20%27399%27).sub.)>. Acesso em: 07 de mai. de 2018.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação nº 0010909-20.2007.8.26.0564. Apelante: Município de São Bernardo do Campo. Apelada: Soinco Imobiliária e Loteamentos S/c LTDA. Relator: Kenarik Boujikian, DÉCIMA QUARTA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO. São Paulo, SP, 27 de fevereiro de 2014. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=7431298&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_66a5987a9410415c902c3243473c6ef0&vlCaptcha=wybec&novoVICaptcha=>>. Acesso em: 07 de mai. de 2018.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo. Agravo de Instrumento no processo nº 0013613-61.2015.8.08.0035. Agravante: Município de Vila Velha. Procurador: Gustavo Gaudino Pessanha. Agravado: VALE S/A. Advogado: Otto Carvalho Pessoa de Mendonça e outros. Relator: des. Ronaldo Gonçalves de Sousa, TERCEIRA CÂMARA CÍVEL. Vitória, ES, 27 de outubro de 2015. Disponível em: <<http://aplicativos.tjes.jus.br/consultaunificada/faces/pages/exibirDadosProcesso.xhtml>>. Acesso em: 07 de mai. de 2018.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Apelação nº 0132518-05.2007.8.19.0001. Apelante: Município do Rio de Janeiro. Apelado: Antônio José de Freitas DR. Relator: Des. Denise Levy Tredler, VIGÉSIMA PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL. Rio de Janeiro, RJ, 14 de fevereiro de 2017. Disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004F5EB6C15EE5EB17A525229343774068DC50608393A4A>>. Acesso em: 07 de mai. de 2018.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª Ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. p. 95 apud GREGORIO, Argos Magno. **A Capacidade Contributiva**. 2008. 173 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

FORTALEZA. **LEI COMPLEMENTAR Nº 159, DE 26/12/2013 (institui o Código Tributário do Município de Fortaleza)**. Disponível em: <https://www.sefin.-fortaleza.ce.gov.br/phocadownload/downloads/regulamentos/regulamento-ctm-codigo-tributario-municipio-fortaleza_2015.pdf>. Acesso em 29 de abr. de 2018.

GONÇALVES, Luís da Cunha Gonçalves. **Da Propriedade e da Posse**. 1ª Ed. Lisboa: Ática Limitada, 1952.

GOUVÊA, Clovis Ernesto de. **Justiça fiscal e tributação indireta**. 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12032008-165615/en.php>>. Acesso em: 30 de abr. de 2018.

HARADA, Kiyoshi. IPTU: o sentido da palavra “propriedade” empregada pela Constituição Federal. **Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3192, 28 mar. 2012**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/21376>>. Acesso em: 30 abr. 2018.

_____. **Progressividade fiscal do imposto de natureza fiscal**. 2013. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/progressividade-fiscal-do-imposto-de-natureza-real/>>. Acesso em: 19 de abr. de 2018.

KELSEN, Hans. Tradução Luís Carlos Borges. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. 4ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MACHADO, Hugo De Brito. **Curso De Direito Tributário**. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MORADOR do DF diz ter recebido aumento IPTU por casa de brinquedo; governo nega. **G1 DF e TV Globo**. Brasília, 19 dezembro 2018. Disponível em <<https://g1.globo.com/df/distrito-federal/noticia/morador-do-df-constroi-casa-de-brinquedo-para-filho-e-recebe-aumento-no-iptu.ghtml>>. Acesso em: 20 de mar. De 2018.

MORRIS, Clarence (org.). Tradução de Reinaldo Guarany. **Os Grandes Filósofos do Direito – leituras escolhidas em direito**. 1ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

NATIONAL CONSTITUTION CENTER. On The Day: “No taxation without representation!”. **Constitution Daily**. Disponível em: <<https://constitutioncenter.org/blog/250-years-ago-today-no-taxation-without-representation/>>. Acesso em: 24 de mar. de 2018.

NORONHA, Edgard Magalhães. **Direito Penal – v. 2**. 33ª Ed. São Paulo: Saraiva.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. DE MORAES, Maria Celina Bodin. **Instituições de Direito Civil – Volume 1: Introdução ao Direito Civil, Teoria Geral de Direito Civil**. 26ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Vol. 11**. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955.

RECEITA FEDERAL. **INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 256, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2002 (Dispõe sobre normas de tributação relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e dá outras providências)**. DOU 13/02/2002, pg. 99. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15137>>. Acesso em: 30 de abr. de 2018.

RESOLUTIONS of the Continental Congress October 19, 1765. **The Avalon Project, Lillian Goldman Law Library**. Disponível em: <http://avalon.law.yale.edu/18th_century/resolu65.asp>. Acesso em: 24 de mar. De 2018.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. Tradução de Rolando Roque da Silva. **Do Contrato Social**. Ed. Ridendo Castigat Mores. Disponível em: <<http://www.dominio-publico.gov.br/download/texto/cv00014a.pdf>>. Acesso em: 24 de mar. De 2018.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. 1ª Ed. Madrid: I.E.P., 1963.

SMITH, Adam. **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations – vol. 2, 1776**. p. 283. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/0141-03_eBk.pdf>. Acesso em: 20 de mar. De 2018.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 1ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. **Guia de Normalização de Trabalhos Acadêmicos da UFC**. Disponível em: <<http://pt.calameo.com/read/001848523bf6ac6366464>>. Acesso em: 10 de mar. de 2018.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Direitos Reais**. 13ª Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

VIOL, Andréa Lemgruber. A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade. In: **II SEMINÁRIO DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA**, 1., 2005, Brasília. Estudos Econômico-Tributários/Eventos. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/Texto02AFinalidadedaTributacao.pdf>>. Acesso em: 20 de mar. de 2018.