

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP

Marcela Conde ACQUARO

Regra-matriz de incidência tributária do imposto territorial rural

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo
2010

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP

Marcela Conde ACQUARO

Regra-matriz de incidência tributária do imposto territorial rural

MESTRADO EM DIREITO

Trabalho Final apresentado à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito do Estado, subárea de Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Fabiana Del Padre Tomé.

São Paulo

2010

Banca examinadora:

RESUMO

O presente trabalho pretende realizar um estudo das normas jurídicas vigentes em nosso sistema jurídico que cuidam do imposto territorial rural, sua instituição, regulamentação, arrecadação, dentre outros aspectos. Para tanto, no início da pesquisa, estabelecemos premissas e conceitos fundamentais, para, após, nos dedicarmos ao tema em si. Decidimos fazer o estudo do ITR por meio da regra-matriz de incidência tributária. Assim, analisamos todos os elementos contidos na regra-matriz, no antecedente da norma seus critérios material, temporal e espacial, enquanto, no consequente, vimos o critério pessoal e quantitativo. Quanto tratamos do critério material, pretendemos delimitar o âmbito que se deve ter para tributação da propriedade. No critério temporal, estudamos os momentos da ocorrência do fato jurídico, e, por fim, quanto aos critérios do antecedente da norma, verificamos o critério espacial e seus diversos conflitos, o que deve ser entendido por zona urbana e zona rural, quais os parâmetros para a tributação do IPTU ou ITR, dentre outras questões. Já no que tange ao consequente da norma no critério pessoal, estabelecemos os sujeitos da relação, verificando quem poderá figurar como sujeito passivo e ativo da obrigação tributária. No critério quantitativo, fizemos um vasto estudo para adentrarmos em discussões atuais quanto às exclusões da base de cálculo permitidas pela legislação, discussões que abrangem a entrega do ADA – Ato Declaratório Ambiental, as áreas alagadas pelas usinas hidrelétricas, dentre outros. Por fim, realizamos nossas conclusões quanto às discussões doutrinárias ou jurisprudenciais.

Palavras-chave: Imposto Territorial Rural. Norma Jurídica. Regra-matriz de incidência. Competência tributária. Incidência tributária.

ABSTRACT

This paper intends to undertake a study of legal standards in our legal system take care of the rural land tax, your institution, regulation, tax collection, among other aspects. For that, at baseline, we established assumptions and concepts, for, after, we dedicate to the topic itself. We decided to make the study of the ITR through rule-array of tax incidence. Thus, we analyzed all the elements contained in the rule-array, the antecedent of its standard criteria material, temporal and spatial, while the consequent, we saw the staff and quantitative criteria. How we treat the test material, we intend to define the scope to be taken to property taxation. At the time criterion, we study the moments of occurrence of the legal fact, and, finally, on the criteria of the antecedent of the rule, we verify the criterion space and its various conflicts, what is meant by urban and rural areas, where the parameters for imposition of property tax or ITR, among other issues. Already in relation to consequent of the norm in the criteria staff, established the subject of the relationship by checking who may appear as a taxpayer's tax liability and asset. No quantitative criterion, we did extensive research to go into current discussions about the exclusions from the calculation basis permitted by law, discussions covering the delivery of the ADA - Declaratory Act Environmental wetlands by hydroelectric plants, among others. Finally, we make our conclusions as to the doctrinal or jurisprudential discussions.

Keywords: Rural Land Tax. Legal Standard. Rule-array of tax incidence. Tax competence. Tax incidence.

.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADC	Ação Direta de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
C/C	Combinado com
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DJU	Diário de Justiça da União
ERESP	Embargos Infringentes no Recurso Especial
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
Min.	Ministro
MP	Medida Provisória
PAF	Decreto n° 70.235, de 06.03.72
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	09
2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS	11
2.1 Considerações iniciais e metodologia da pesquisa	11
2.2 O Giro Linguístico: linguagem como forma constitutiva da realidade	14
2.2.1 O sistema do direito positivo e o Sistema da Ciência do Direito	18
2.3 Norma jurídica e norma jurídica tributária	20
2.4 Regra-Matriz de Incidência Tributária – RMIT	23
2.4.1 O Antecedente da Regra-Matriz de Incidência	28
2.4.1.1 O critério material	31
2.4.1.2 O critério espacial	32
2.4.1.3 O critério temporal	34
2.4.2 O Consequente da Regra-Matriz de Incidência Tributária	35
2.4.2.1 Sujeito da Relação	37
2.4.2.1.1 Sujeito Passivo	38
2.4.2.1.2 Sujeito Ativo	41
2.4.2.2 Base de Cálculo	42
2.4.2.3 Alíquota	45
3 COMPETÊNCIA	47
3.1 Definição do conceito de Competência	47
3.2 Características das competências	53
3.2.1 Privatividade	53
3.2.2 Indelegabilidade	55
3.2.3 Incaducabilidade	55
3.2.4 Inalterabilidade	56
3.2.5 Irrenunciabilidade	56
3.2.6 Facultatividade	57
3.3 Distinção entre competência tributária e capacidade tributária ativa	58
3.4 Demarcação constitucional da competência tributária	61

4 INSTITUTOS DA INCIDÊNCIA, NÃO INCIDÊNCIA E IMUNIDADE	64
4.1 O fenômeno da incidência tributária	64
4.2 Sobre as Teorias da Incidência Tributária	66
4.2.1 Teoria tradicional	66
4.2.2 A incidência segundo o construtivismo lógico semântico de Paulo de Barros Carvalho	68
4.3 Não incidência pura e simples	73
4.4 Incidência e aplicação	74
4.4.1 Tempo no fato e o Tempo do fato	76
4.5 Incidência X não incidência	79
4.5.1 Paralelo entre não incidência, imunidade e isenção	81
4.5.2 Das isenções e o imposto territorial rural	89
4.5.3 Das imunidades e o Imposto Territorial Rural	91
5 IMPOSTO TERRITORIAL RURAL – ITR	94
5.1 Considerações Iniciais	94
5.2 Progressividade	95
5.3 Princípio da Extrafiscalidade	99
5.4 Princípio da Capacidade Contributiva	101
6 SOBRE A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ITR	104
6.1 Critério Material	104
6.1.1 O critério material do ITR	105
6.1.2 Sobre a propriedade	107
6.1.3 Propriedade X Posse	112
6.1.4 O domínio útil	117
6.1.5 Imóvel Rural	119
6.2 Critério temporal da hipótese de incidência do ITR	120
6.2.1 Fato jurídico tributário do Imposto Territorial Rural	122
6.3 Critério espacial da hipótese de incidência do ITR.....	127
6.3.1 Imóvel Rural X Imóvel Urbano	132
6.3.2 Aparente conflito das leis	137
6.3.2.1 Sobre o Estatuto da Terra Lei nº 4.504/64	137
6.3.2.2 Sobre o Decreto Lei nº 57/66	137

6.3.2.3	Sobre o Código Tributário Nacional	139
6.3.2.4	Formas de solucionar os conflitos de normas	141
6.4	O papel da lei complementar	146
6.5	Critério Pessoal	148
6.5.1	Sujeito ativo do ITR	150
6.5.1.1	Capacidade Ativa	151
6.5.2	Sujeito passivo do ITR	153
6.5.2.1	Responsáveis	159
6.6	Critério Quantitativo	163
6.6.1	Base de Cálculo	163
6.6.1.1	Áreas consideradas aproveitáveis para fins de incidência do ITR .	163
6.6.2	Áreas para exclusão	166
6.6.2.1	Questões relacionadas ao Ato Declaratório Ambiental – ADA	166
6.6.2.1.1	A Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000	169
6.6.2.1.2	O Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002	171
6.6.2.1.3	As Instruções Normativas expedidas pela Receita Federal do Brasil - IN nº 256/02, 746/07, 861/08	174
6.6.2.1.4	Os procedimentos da Receita Federal do Brasil e a Instrução Normativa nº 959, de 23 de julho de 2009 ..	175
6.6.2.1.5	Do posicionamento da jurisprudência sobre o caso concreto	178
6.6.3	O ITR nos casos das usinas hidrelétricas	181
6.6.3.1	Definição do conceito de “áreas de reservatórios” – áreas alagadas e não alagadas	182
6.6.3.2	A base de cálculo do ITR e a área necessária à construção das usinas e aos reservatórios d’água	186
6.6.3.3	Da não subsunção do caso à hipótese normativa	187
6.6.3.4	A intributabilidade do ITR e as áreas desapropriadas para prestação do serviço público	188
6.6.3.5	Da jurisprudência sobre o caso concreto	190
CONCLUSÕES	193
REFERÊNCIAS	199

1 INTRODUÇÃO

Com a instituição do Estado de Direito, os conflitos que envolviam direitos privados relacionados à propriedade territorial passaram a ser regulados por normas.

Tais normas regulamentam desde a demarcação das propriedades até a preservação do meio ambiente. Sobre a propriedade, há impostos, e um deles é o Imposto Territorial Rural - ITR.

O ITR teve sua origem no Brasil em 1891. A Constituição de 1934, por sua vez, dispunha pertencer aos Estados a competência para a instituição desse imposto.

Em 21 de novembro de 1961, foi inserida a Emenda Constitucional nº 05, estabelecendo a transferência da competência, que, até então, pertencia aos Estados, para os Municípios.

Já no ano de 1964, a Emenda nº 10, de 09 de novembro outorgou a competência à União para instituição do ITR.

A Constituição de 1988¹ confirmou a competência, discorrendo em seu art. 153, inciso VI, autorização para instituição do ITR pela União.

O imposto incidente sobre o territorial rural não teve, nos últimos tempos, muito espaço nos trabalhos científicos do País; em raríssimas ocasiões, deparamo-nos com um ou outro livro que se dispõe ao estudo do ITR.

Essa constatação deve-se ao fato de que o imposto que estudaremos não concentra grande carga tributária, diferentemente de muitos tributos, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS ou Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, que dispõem de milhares de estudos específicos, teses elaboradas e atenção voltada a eles.

Contudo, mesmo sem encontrar grandes materiais para incorporar nossos estudos, percebemos que o legislador passou a dar maior atenção ao imposto rural, tendo em vista as diversas ações mundiais para a preservação do meio ambiente, o que envolve diretamente as propriedades rurais, por possuírem vastas áreas verdes.

¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

Os olhos voltaram-se ao ITR no sentido da preservação do meio ambiente; ademais, o ITR é caracterizado por sua extrafiscalidade, cuja carga tributária leva em conta o grau de utilização da terra e o grau de preservação do meio ambiente.

Em nosso estudo, passaremos pela regra-matriz de incidência do imposto em comento, relatando as principais características e algumas peculiaridades existentes, sem a pretensão de esgotar o tema, que, apesar de não explorado, é muito vasto.

No que tange ao antecedente, no critério material, discorreremos sobre a propriedade em si, englobando o domínio útil e a posse. No critério temporal, passamos pelas discussões envolvidas quanto ao momento da ocorrência dos fatos. Por fim, no critério espacial, desenvolvemos as questões quantos aos limites e critérios para definições de incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU ou do ITR.

Quanto ao conseqüente, verificamos os indivíduos que podem ser considerados como sujeitos passivos do imposto, e, no critério quantitativo, as diversas peculiaridades que o abrangem.

2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS

Para darmos seguimento e adequarmos a metodologia escolhida por nós, no presente trabalho serão estabelecidas algumas premissas, para que seja mais bem compreendida nossa forma de análise ao objeto de estudo.

2.1 Considerações iniciais e metodologia da pesquisa

O conhecimento é um fato complexo que ocorre dentro de um processo comunicacional². E o conhecimento científico pressupõe linguagem rigorosa. Assim, é necessário que o cientista opte por um método³ e delimite o objeto que pretende conhecer (corte metodológico⁴). A depender do método adotado, diferentes serão as regras aplicáveis às proposições resultantes da aproximação com o objeto⁵.

Nosso objeto de estudo será o direito positivo⁶, com especial atenção para as normas relacionadas à regra-matriz de incidência do Imposto sobre a Propriedade

² Não há, portanto, compreensão fora da linguagem:

Mediante a superação da dualidade sujeito-objeto, intermediado pela linguagem, esta deixa de ser terceiro elemento que serviria de *instrumento* ao conhecimento do mundo. Ao contrário, a linguagem, sob esta concepção, passa a ser responsável pela própria construção (conhecimento) do objeto que se pretende conhecer. O sujeito cognoscente do objeto é representado na linguagem e, a partir desta perspectiva, compreende o objeto a ser conhecido. Abandona-se a máxima metafísica da existência do objeto em si, 'entificado'. Não há compreensão desvinculada da linguagem. Há, portanto, mudança de concepção em relação à possibilidade de se conhecer o 'objeto em si', enquanto ente. In: PISCITELLI, Thatiane dos Santos. **Os limites à interpretação das normas tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 23.

³ “[...] empregaremos o signo ‘método’ no sentido de caminho a ser percorrido pelo cientista para a justificação de suas asserções, ou seja, são os instrumentos utilizados pelo cientista para se aproximar (approach) do objeto (entendido o ‘objeto’ sempre em um sentido lingüístico)”. In: MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2001, p. 9.

⁴ *Ibid.*, p. 11.

⁵ Enunciados produzidos de acordo com um método não se relacionam com enunciados resultantes de outro. “Por ejemplo: ‘la concepción del mundo del señor Copérnico atenta contra las convicciones religiosas de nuestra comunidad’. Este enunciado no discute la veracidad o la falsidad de la teoría copernicana sino su valor moral de acuerdo com los presupuestos religiosos de una sociedad.” In: SCAVINO, Dardo. **La filosofía actual: pensar sin certezas**. Buenos Aires: Paidós, 2007, p. 67.

⁶ O direito positivo, para nós, é o conjunto de normas voltadas para a regulação das condutas humanas. Na lição de Kelsen: “o Direito [...] é uma ordem normativa da conduta humana, ou seja, um sistema de normas que regulam o comportamento humano. Dizemos que se dirigem intencionalmente à conduta de outrem não só quando, em conformidade com seu sentido, prescrevem (comandam) essa conduta, mas também quando a permitem e, especialmente, quando conferem o poder de realizar, isto é, quando a outrem é atribuído um determinado poder, especialmente o poder de ele próprio estabelecer normas.” (KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 51).

Abrange, portanto, tanto as normas expedidas pelo Legislativo (leis), quando aquelas expedidas pela Administração e pelo Judiciário.

Territorial Rural – ITR. O método adotado foi o hermenêutico-analítico⁷, conforme destacado.

O material empregado no desenvolvimento da presente dissertação, além de todas as obras mencionadas na bibliografia do presente trabalho, inclui a jurisprudência dos tribunais pátrios e os diplomas normativos referentes à matéria.

O discurso da Ciência será tanto mais profundo quanto mais se ativer, o autor, ao modelo filosófico por ele eleito para estimular sua investigação.⁸

O fenômeno do conhecimento é transmitido e fixado por meio da linguagem. Conhecer, segundo professor Paulo de Barros Carvalho, significa “saber emitir proposições sobre”⁹, ou seja, posso dizer que conheço determinado objeto, se dele posso falar, discorrer, descrevê-lo. O fato de emitir proposições sobre algo me propicia dizer que sobre esse algo eu tenho conhecimento, visto que dele estou discorrendo, falando.

Podemos dizer que todo conhecimento é um fenômeno complexo, só alcançado como tal quando reduzidas suas complexidades. Tal conhecimento pode ocorrer por meio de qualquer modalidade formal da consciência. O processo cognitivo envolve o objeto que se pretende estudar, o sujeito que o representa e a ideia do objeto representado.

Cumprido esclarecer que os objetos nascem com o discurso, eles surgem por meio dos atos de fala, ou seja, o objeto não precede o ato de fala. Desta forma, podemos dizer que o objeto nasce quando dele se fala.

No presente trabalho, pretendemos estudar um feixe do direito positivo brasileiro. Para conhecermos o direito, é necessário estudar as normas jurídicas que compõem o ordenamento jurídico. As normas são estudadas pelos sujeitos cognoscentes (homens) que pretendam tal ação. Esse ser cognoscente emite atos de

⁷ O construtivismo lógico-semântico pode ser considerado como método hermenêutico-analítico, ou seja, é utilizado pelo estudo da linguagem, no sentido de analisá-la (desmembrá-la para se estudar as partes). A utilidade do emprego desse método no estudo do direito positivo apresenta-se na clareza e compreensão do discurso produzido, visto que existe uma aproximação, um corte metodológico em que o ser cognoscente trava contato com o objeto do conhecimento e o desenvolve. Haverá um discurso da ciência aprofundado ao modelo filosófico escolhido pelo ser cognoscente; por meio desse método, há regras a serem respeitadas para que haja coerência de premissas com o sistema adotado.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 9.

⁹ O autor utiliza aqui o enunciado *proposição* no sentido de enunciado, no sentido de verter em linguagem.

percepção e julgamento sobre o objeto estudado, que são, por sua vez, as proposições (significação = relação de conceitos que se formam como estruturas).

Exemplificando, o sujeito cognoscente seria aquele que está em relação com o objeto; os atos de percepção e de julgamento são tomados como qualquer atividade cognoscitiva que o sujeito produz frente ao objeto.

O conhecimento, para ser adquirido ou passado, necessita, impreterivelmente, de um saber mínimo de linguagem, por ser a linguagem a forma de constituir o conhecimento.

Assim, dizemos corresponder à proposição, a significação, o pensamento que o enunciado trás para nós.

Conforme o professor Lourival Vilanova,

O objeto não coincide necessariamente com a totalidade do dado ou da coisa. O dado, pela complexidade de constituição pode oferecer margem a vários objetos. [...] a complexidade do dado possibilita a pluralidade de objetos do conhecimento. [...] não é o mesmo objeto que é investigado pelas várias ciências. Cada ciência tem seu objeto. É a mesma realidade, mas encarada sob diversos ângulos. [...] o objeto é uma construção do sujeito.¹⁰

Só é possível fazer ciência, se conseguirmos apreender e demarcar rigorosamente um objeto; no caso deste estudo, a Ciência do Direito tem como objeto estremado o direito positivo.

O presente trabalho partirá de premissas aceitas (por entendermos serem as mais precisas), enquanto o objeto desse trabalho, como dito, é o direito positivo, este tomado como o conjunto de normas válidas num determinado espaço de tempo e local. Como sabemos, o ordenamento jurídico¹¹ é uno e, por isso, dizemos que o corte metodológico que será feito é meramente didático. Dessa forma, analisaremos dando maior ênfase às normas jurídicas que se refiram mais acentuadamente ao direito tributário brasileiro, no que concerne ao imposto territorial rural.

¹⁰ VILANOVA, Lourival. **O problema do objeto da Teoria Geral do Estado**. Recife: Universidade Federal de Pernambuco, 1953, p. 98.

¹¹ Aqui, não se distingue *sistema do direito positivo* de *ordenamento jurídico*; os termos serão utilizados como sinônimos.

Assim, nosso objeto de estudos será o direito positivo¹², com especial atenção para as normas relacionadas à regra-matriz de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR. O método adotado foi o hermenêutico-analítico.

Tal método é adotado, tendo em vista que seguimos a corrente do construtivismo lógico-semântico, que pode ser considerado como método hermenêutico-analítico, ou seja, é utilizado pelo estudo da linguagem no sentido de analisá-la (desmembrá-la para se estudar as partes). A utilidade do emprego desse método no estudo do direito positivo apresenta-se na clareza e compreensão do discurso produzido, visto que existe uma aproximação, um corte metodológico em que o ser cognoscente trava contato com o objeto do conhecimento e o desenvolve. Haverá um discurso da ciência aprofundado ao modelo filosófico escolhido pelo ser cognoscente; por meio desse método, há regras a serem respeitadas para que haja coerência de premissas com o sistema adotado.

2.2 O Giro Linguístico: linguagem como forma constitutiva da realidade

Tomamos o direito como uma linguagem constituída por signos. Podemos dizer que o direito, além de ser uma linguagem (texto), também por ela se manifesta; é mediante a linguagem que os enunciados prescritivos nascem, movimentam-se e extinguem-se, e, por meio da linguagem, o direito é “manuseado”, descrito pelos cientistas do direito.

Trabalharemos, no presente trabalho, com o conceito de que a linguagem constitui nossa realidade. Tal premissa é baseada na corrente que recorre ao giro linguístico como corrente filosófica. O giro linguístico refere-se à passagem de uma

¹² O direito positivo, para nós, é o conjunto de normas voltadas para a regulação das condutas humanas. Na lição de Kelsen, “o Direito [...] é uma ordem normativa da conduta humana, ou seja, um sistema de normas que regulam o comportamento humano. Dizemos que se dirigem intencionalmente à conduta de outrem não só quando, em conformidade com seu sentido, prescrevem (comandam) essa conduta, mas também quando a permitem e, especialmente, quando conferem o poder de realizar, isto é, quando a outrem é atribuído um determinado poder, especialmente o poder de ele próprio estabelecer normas.” (KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003). Abrange, portanto, tanto as normas expedidas pelo Legislativo (leis), quando aquelas expedidas pela Administração e pelo Judiciário.

filosofia da consciência para uma filosofia de linguagem, refletida no empirismo lógico do “Círculo de Viena”.

Esse evento significou a superação das concepções metafísico-ontológicas. Até então, as correntes desta tradição basearam-se em “concepções de uma determinada realidade que se apresenta ao sujeito como definitiva, do mundo como ele é, do mundo em si mesmo, do mundo formado por essência”¹³. A linguagem, nesse sentido, seria uma terceira coisa entre o sujeito e o objeto, uma barreira que dificultaria o conhecimento humano das coisas em si mesmas.

A linguagem agora se torna constitutiva da realidade, então podemos falar que sem linguagem não há realidade, que a minha linguagem dita os limites do meu mundo, os limites da minha realidade. A expressão *giro linguístico* representa, assim, uma mudança de paradigma que ocorreu na filosofia ocidental e passou a considerar a linguagem como dado constitutivo da realidade. Não haveria compreensão desvinculada de linguagem, houve uma mudança de concepção em relação à possibilidade de se conhecer o objeto em si, enquanto ente.

Conforme o filósofo Wittgenstein¹⁴ declarava, “*os limites de minha linguagem denotam os limites do meu mundo*”; em outras palavras, o meu mundo está demarcado até onde consigo descrevê-lo em linguagem, daquilo que não possuo linguagem é porque desconheço.

Em relação à análise do triângulo semiótico – porquanto do signo e seu significado – com essa “nova filosofia”, se é que podemos dizer assim, em verdade, o que encontramos é uma evolução em relação ao estudo da linguagem e não uma negação aos preceitos até então desenvolvidos.

Pois bem, ao se realizar essa análise linguística (semiótica)¹⁵, percebe-se que, durante muito tempo, pensou-se que a relação entre o suporte físico e o objeto era uma relação baseada em representação, ou seja, o significado nada mais era do que a

¹³ STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) Crise:** uma exploração hermenêutica da construção do direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 157.

¹⁴ WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus logico-philosophicus:** investigações filosóficas. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1995, § 5.6, p. 111.

¹⁵ A semiótica é a teoria geral dos símbolos e se constitui uma ciência que estuda os elementos representativos do processo de comunicação. Nela distinguem-se três planos de investigação dos sistemas dos signos, quais sejam: o sintático, o semântico e o pragmático.

representação do objeto representado; a relação era até então uma relação de correspondência, contudo, com essa nova concepção (giro - linguístico), a relação agora seria baseada entre as significações (sentidos).

O significado de uma palavra não é mais a coisa em si, mas, sim, outra palavra. A linguagem passa a ter referência única em si mesma, deixa de ser um instrumento de expressão de uma essência, para ser autorreferencial. Por consequência, a verdade não pode ser definida como a correspondência entre o objeto e sua descrição, pois não é mais verificável empiricamente, não há mais o objeto em si, apenas a linguagem que, ao contrário de descrevê-lo, o constitui.

Interpretar agora significa criar. Cada signo é, em si mesmo, não o que a coisa apresenta para ser interpretado (representado), mas a interpretação de outros signos. Passa-se a considerar que a linguagem constrói a realidade.

As coisas que estão no mundo somente podem ser compreendidas pela linguagem, então a realidade passa a ser vista como manifestação da linguagem.

No direito, temos que o suporte físico pelo qual as normas jurídicas se manifestam é o texto escrito, cujo sentido será construído pela interpretação, cuja realidade somente ocorre mediante a interpretação. Sabemos que a norma jurídica não é texto em si, ela é a significação construída pelo intérprete, a partir da leitura, da interpretação de determinado suporte físico. Antes do processo interpretativo, não podemos sequer falar em “sentido do texto jurídico”, poderemos apenas falar em signos e vocábulos desprovidos de qualquer significação, pois a atividade interpretativa necessita sempre de um intérprete, sem o qual o texto não terá significado.

O sentido do direito positivo deve, então, ser construído por intérpretes do direito posto, já que não há sentidos ou significados dados pelas normas jurídicas.

Ali, onde houver o fenômeno do conhecimento, estarão interessados, como fatores essenciais, o sujeito, o objeto e a possibilidade de o sujeito captar, ainda que a seu modo, a realidade desse objeto¹⁶.

Sobre a construção de sentido, discorre Fabiana Del Padre Tomé¹⁷:

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

Toda linguagem, na qualidade de conjunto sgnico,  composta por suporte fsico, significado e significao. Com efeito, sendo o direito positivo constitudo pela linguagem, nele podemos identificar essa relao tridica inerente aos signos, apresentando-se a norma jurdica como significao construda a partir do texto, que  o suporte fsico. A norma jurdica, portanto, no se confunde com o texto do direito positivo, isto , com as expresses lingsticas que a veiculam. Estas figuram apenas como ponto de partida para a construo daquela.

Os enunciados lingsticos, tomados em sua dimenso material, no so portadores de significaes. So, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, *'estmulos que desencadeiam em ns produes de sentido'*. No  correta, por conseguinte, a afirmao segundo a qual extramos a norma jurdica dos enunciados prescritivos. Pelo processo interpretativo, o jurista no reproduz ou descobre o verdadeiro sentido da lei, mas cria o sentido mais apropriado, conforme o contexto. Como assevera Lenio Luiz Streck, *'o significado da lei no  autnomo, mas heternomo. Ele vem de fora e  atribudo pelo intrprete'*. E  exatamente por esse motivo que vrias pessoas, a partir de um mesmo texto, constroem significaes diversas.

No processo de construo normativa, a literalidade textual  utilizada pelo intrprete apenas como ponto de partida do percurso gerativo de sentido. Tal percurso consiste, segundo Jos Luiz Fiorin, em *'uma sucesso de patamares, cada um dos quais suscetvel de receber uma descrio adequada, que mostra como se produz e se interpreta o sentido, num processo que vai do mais simples ao mais complexo'*. Para fins de construo normativa, deve o intrprete percorrer os planos em que se manifesta o direito positivo, quais sejam: o das formulaes literais, o de suas significaes enquanto enunciados prescritivos e o das normas jurdicas, examinando estas ltimas em suas relaes de subordinao e coordenao. Apenas perfazendo a trajetria interpretativa em questo ser possvel conhecer o direito.

As formulaes literais consistem no conjunto de enunciados, tomados no plano da expresso. Base emprica do conhecimento do direito posto, so suporte fsico das significaes jurdicas e primeiro contato do intrprete com a mensagem legislada. A partir do contato com essa literalidade textual, ingressa o intrprete no plano do contedo, formado pelo conjunto das significaes dos enunciados prescritivos. Nessa etapa, isolam-se os enunciados, atribuindo-lhes significaes. Passa o intrprete, ento, ao plano das significaes normativas, em que agrupa as significaes dos enunciados prescritivos, produzindo unidades irredutveis de manifestao do dentico, as quais, articuladas em relaes de coordenao e subordinao, compem o sistema normativo. (grifos do autor).

Para falarmos em construo de sentido, devemos nos remeter s interpretaes, pois cada interpretao  uma construo. Dessa forma, podem-se distinguir os

¹⁷ TOM, Fabiana Del Padre. Alcance da imunidade das receitas de exportao (art. 149, § 2, I, da Constituio): a questo da Contribuio Social sobre o Lucro Lquido: CSLL. In: COLHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuies para Seguridade Social**. So Paulo: Quartier Latin, 2007.

métodos de interpretação pelas três plataformas da investigação linguística, quais sejam: sintática, semântica e pragmática.

Os métodos literal e lógico estariam no plano sintático, enquanto o histórico e o teleológico se encontrariam tanto no plano semântico quanto no plano pragmático. Já o método sistemático da interpretação envolve os três planos e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito.

Quando falamos em construção de sentido no campo do Direito Positivo, falamos em construções de sentidos que as normas ensejam.

2.2.1 O sistema do direito positivo e o Sistema da Ciência do Direito

Para adentrarmos ao tema sobre o sistema do direito positivo, traçando um paralelo com o sistema da ciência do direito, devemos, inicialmente, definir o que vem a ser um “sistema”¹⁸.

Podemos definir sistema como um conjunto de elementos que se unem debaixo de um princípio unitário comum. Segundo Paulo de Barros Carvalho¹⁹, “onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, tem-se a noção fundamental de sistema”. E, por sistema temos o discurso da Ciência do Direito e também as normas do direito positivo.

Sobre os sistemas que por ora vamos analisar, podemos dizer que há a existência de um “sistema de direito positivo” e outro, denominado “sistema da ciência do Direito”, tendo em vista as várias diferenças verificadas entre a realidade do direito positivo e da ciência do direito.

¹⁸ Deixaremos claro aqui que não entendemos haver distinção entre os enunciados *sistema* e *ordenamento*, este último tomado pelos doutrinadores que os distinguem como o texto bruto em si, enquanto o sistema seria o resultado da análise e organização do ordenamento. O trabalho do cientista em escalonar suas normas, retirando suas contradições e ambiguidades, apurando o ordenamento e tornando-o em sistema. Tomamos *ordenamento* e *sistema* como termos equivalentes. São adeptos desta distinção, entre outros, Daniel Mendonça e Tárek Moussallem, para quem, “em resumo, a palavra ‘sistema’ diz respeito à visão ‘estática’ e a palavra ‘ordenamento’ concerne ao prisma ‘dinâmico’ dos conjuntos normativos.” Ainda, de acordo com este citado Autor, “o ordenamento jurídico não é um conjunto de normas, mas, sim, uma seqüência temporal de conjunto de normas.” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 131). Também Gregório Robles considera a diferença entre sistema e ordenamento.

¹⁹ Também, nesse sentido, são as lições de Lourival Vilanova, segundo o qual, “onde há sistema há relações e elementos, que se articulam segundo leis” (VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 87).

Os sistemas ora estudados não se interligam, suas linguagens são distintas e encontram-se em níveis diferentes. Enquanto o sistema do direito positivo abarca o conjunto de normas válidas num determinado país, disposta em estrutura hierarquizada, o sistema da Ciência do Direito cuida do conjunto de enunciados sobre o sistema do direito positivo. Encontramos, nesse ponto, a primeira diferença, portanto: a linguagem de que se valem os referidos sistemas (linguagem prescritiva e linguagem descritiva).

Encontramos no sistema de direito positivo uma linguagem prescritiva, ou seja, tal linguagem tem o condão de prescrever condutas, modalizando-as com um de seus três operadores deônticos (obrigatório – O; proibido – V; ou permitido – P).

Por sua vez, no sistema da ciência do direito, a linguagem utilizada é descritiva. É, pois, uma linguagem de sobrenível (metalinguagem)²⁰ que discorre sobre o direito positivo. Daí, advém outra diferença: enquanto no sistema do direito positivo, temos o critério da validade/invalidade; na ciência do direito, não podemos falar em tais critérios, falamos em veracidade e falsidade. Ou seja, ao sistema do direito positivo, corresponde a lógica deôntica (do dever ser), ao passo que à ciência do direito, a lógica apofântica.

Por fim, a diferença reside também no campo semântico e pragmático; eis que as proposições normativas se dirigem para a região material das condutas, enquanto as científicas simplesmente descrevem seu objeto sem nele interferir.

Concluindo: tomamos o direito positivo como um conjunto de normas jurídicas válidas estabelecidas pelo poder político que impõe e regula a vida social; estas normas se voltam ao comportamento humano, ou seja, visam regular suas relações, condutas, organizá-las, reger a vida interna com a proteção da força social, é o direito institucionalizado pelo Estado.

Trata-se da ordem jurídica obrigatória em determinado lugar e tempo.

²⁰ Dizemos haver metalinguagem, quando nos deparamos com uma linguagem que fala sobre outra linguagem, ou seja, discorre sobre uma linguagem-objeto. Sempre que estivermos diante de uma linguagem de sobrenível, linguagem que fala sobre outra linguagem, estaremos observando uma metalinguagem. A Ciência do Direito é uma metalinguagem, pois discorre sobre a linguagem do Direito Positivo, do qual é o seu objeto; desta forma, dizemos que a Ciência do Direito é uma linguagem de sobrenível. A metalinguagem é a linguagem que resulta da investigação, são palavras que falam sobre palavras, não falam sobre as coisas.

A Ciência do Direito, por sua vez, tem a função de descrever as condutas reguladas pelo direito positivo, seus valores são verdadeiros ou falsos, pois não há função prescritiva, essa função é resguardada ao Direito Positivo, que é o objeto de estudo da Ciência do Direito. Assim, temos que a Ciência do Direito estuda (tem como objeto) o Direito Positivo.

Para ilustrarmos a distinção de ambos, podemos usar o ramo da medicina: é como se o Corpo Humano fosse o direito positivo, ou seja, ele age, se manifesta, realiza condutas; por sua vez, a Ciência do Direito seria os livros, que somente descrevem sobre o corpo humano, mas não têm o condão de realizar tais ações.

Pelo exposto, vimos que a Ciência do Direito apenas discorre sobre o Direito positivo, e, este, por sua vez, regula, prescreve suas relações.

Em uma tabela autoexplicativa, colocaremos as características mais marcantes do Direito Positivo e da Ciência do Direito, demonstrando por que os sistemas diferem. Vejamos:

Tabela 1 – Direito Positivo e Ciência do Direito

Características	Direito Positivo	Ciência do Direito
Corpo de linguagem	Regular condutas	Descrever as normas que regulam as condutas
Organização Lógica	Lógica Deontica, do Dever-ser, das Normas	Lógica Apofântica, do Ser, das Ciências, Alética ou Clássica
Valência das proposições	Válidas ou Não válidas	Verdadeiras ou Falsas
Função semântica e pragmática	Dirigem-se para a região material da conduta	Descrevem seu objeto (normas jurídicas) sem nele interferir

2.3 Norma jurídica e norma jurídica tributária

Iniciamos o presente trabalho dizendo que iríamos estudar as normas jurídicas que envolvem o imposto territorial rural; após, tomamos como premissa que o sistema do direito positivo é composto por um plexo de normas válidas que regulamentam as condutas intersubjetivas. Assim, devemos esclarecer o que entendemos por normas jurídicas, visto que elas serão o objeto de nossos estudos.

Cumpre-nos esclarecer que as normas jurídicas proveem de fontes credenciadas, as quais o próprio sistema jurídico entende ser apto para produzir. Elas nascem por meio da enunciação, e, quando tratarmos de fontes do direito, estaremos necessariamente nos ocupando da análise do fenômeno de introdução dessas normas no ordenamento jurídico.

Podemos encontrar normas emanadas do Poder Legislativo, bem como do Poder Judiciário, em que os juízes, analisando os casos particulares, emitem uma sentença, um acórdão, produzindo, assim, o direito, por meio de uma norma individual e concreta.

A norma jurídica possui estrutura hipotético-condicional, em que um antecedente discorre sobre uma realidade social, implicando um conseqüente que constitui uma relação jurídica obrigacional.

A norma jurídica não se confunde com o texto de lei, que deve ser entendido como o suporte físico, sem qualquer significado, representando somente a tinta no papel.

Os enunciados também não devem ser entendidos como normas, pois, por enunciado prescritivo, devemos entender o texto de lei, cada um dos dispositivos que podem iniciar o nosso processo de significação.

A proposição, por sua vez, é a significação, sentido construído pela leitura dos enunciados prescritivos.

Fabiana Del Padre Tomé²¹ discorre:

Cuida ressaltar, porém, que a norma jurídica não é redutível à soma das significações dos enunciados prescritivos. É preciso que essas significações sejam articuladas entre si, compondo uma estrutura lógica que transmita uma mensagem deontica portadora de sentido completo. E, na maioria das vezes, é necessário manipular dezenas de dispositivos para alcançarmos compostura de uma única regra jurídica, na plenitude de sua configuração lógica.

²¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 39.

As normas jurídicas são construídas e não extraídas dos enunciados prescritivos, pois somos nós, os intérpretes, que as construímos da leitura dos textos de direito positivo.

Lourival Vilanova²² leciona que o fato se torna jurídico porque ingressa no universo do direito por meio da porta aberta, que é a hipótese. Pois bem, antes que haja o relato linguístico do evento e esse se torne um fato jurídico, antes de adentrar pela hipótese, ele é um evento, não podendo irradiar efeitos jurídicos.

Aurora Tomazini de Carvalho, sobre as normas jurídicas, discorre:

Utilizamos-nos da expressão ‘norma jurídica’ para designar as unidades do sistema de direito positivo, quanto este, por manifestar-se em linguagem, apresenta-se em quatro planos: (i) S1 – plano dos enunciados prescritivos; (ii) S2 – plano das significações isoladamente consideradas; (iii) S3 – plano das significações deonticamente estruturadas; e (iv) S4 plano da sistematização

Para aliviar as incongruências semânticas do uso da expressão separa-se: (i) norma jurídica em sentido amplo; e (ii) norma jurídica em sentido estrito. As primeiras denotam unidades do sistema do direito positivo, ainda que não expressem uma mensagem deontica completa. As segundas denotam a significação construída a partir dos enunciados postos pelo legislador, estruturadas na forma hipotético-condicional – $D(H \rightarrow C)$.

[...]

A norma jurídica, entretanto, na sua completude, tem feição dúplice: (i) norma primária; e (ii) norma secundária. A primeira vincula deonticamente a ocorrência de um fato à prescrição de uma conduta. A segunda, logicamente conectada à primeira, prescreve uma providência sancionadora de cunho coercitivo, aplicada pelo Estado–Juiz, caso não seja verificado o fato descrito na primeira e não realizada a conduta por ela prescrita²³.

Para nós, a norma jurídica na sua completude é representada por (i) norma primária dispositiva (que institui um tributo – regra-matriz de incidência) e (ii) norma primária sancionadora (aquela que determina uma sanção pelo descumprimento de um dever instrumental contido na própria regra-matriz). Ainda, temos a norma secundária, que seria uma norma processual, pelo descumprimento da norma primária dispositiva.

Todas as normas, conforme rapidamente expusemos, possuem uma estrutura lógica sintática, qual seja: $(H \rightarrow C)$, onde (H) representa a hipótese, (\rightarrow) um dever-ser

²² VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 89.

²³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: Constructivismo Lógico Semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 586.

interproposicional e (C) a consequência. A estrutura representando a consequência da norma pode ser assim representada: $D [H \rightarrow R(S', S'')]$. Dado o fato jurídico, deve ser a consequência que estabelece a relação jurídica entre dois sujeitos de direito (S' e S'').

Após falarmos sobre as normas jurídicas, cumpre-nos discorrer sobre as normas jurídicas tributárias, que nada mais são do que as normas contidas em nosso sistema e que cuidam de matérias relacionadas à instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos.

Assim, conforme expusemos, o direito positivo é o conjunto de normas jurídicas válidas estabelecidas pelo poder político, que impõe e regula a vida social; estas normas se voltam ao comportamento humano, ou seja, visam regular suas relações, condutas, organizá-las, reger a vida interna com a proteção da força social, é o direito institucionalizado pelo Estado. Trata-se da ordem jurídica obrigatória em determinado lugar e tempo. Passemos, então, a estudar as normas que regulamentam o imposto territorial rural.

2.4 Regra-Matriz de Incidência Tributária – RMIT

Denominamos de regra-matriz de incidência tributária a norma instituidora dos tributos, em que, por meio do trabalho do intérprete, encontramos as propriedades contidas nas hipóteses e consequências das normas e seus respectivos critérios.

Os critérios contidos no antecedente elencam o campo material, temporal e espacial. Por sua vez, o consequente da norma estabelece a relação jurídica, indicando os sujeitos da relação jurídica e como computar o *quantum* devido pela inauguração de tal relação. A regra-matriz é uma norma *stricto sensu*.

A norma jurídica estrito senso nada mais é do que a significação do sujeito cognoscente em relação aos enunciados prescritivos insertos no direito posto. Podemos conceituar *significação* como a construção de um conceito, ideia elaborada pelo ser cognoscente. Seguindo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho,²⁴ podemos dizer que a norma jurídica é a estrutura mínima e irreduzível de significação deôntica. Tal

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 63.

expressão, muito utilizada, se dá pelo fato de que, para que os comandos jurídicos possam ser compreendidos no contexto da comunicação e, cumpram sua função, qual seja,

dado a ocorrência de um fato 'x' deve ser a consequência 'y', a imputação normativa e futuro cumprimento pelos seus destinatários devem se revestir de uma estrutura formal específica: $D[F \rightarrow (S' R S'')]$ ou, em linguagem desformalizada, dado o fato F, dever ser a instalação da relação jurídica R, entre os sujeitos S' e S''.

Nenhuma outra esquematização permitiria o funcionamento de sistema que se propõe “normativo”.

É por essa razão que, de maneira ligeira, contudo não desnecessária, discorreremos sobre a regra-matriz de incidência tributária.

Já dissemos ser a regra-matriz de incidência uma norma. Sua classificação se refere às normas de conduta, ou seja, normas voltadas aos comportamentos, às condutas das pessoas em suas relações de intersubjetividade. As normas de condutas que se referem à matéria tributária disciplinam a relação do Estado com seus súditos. Dizemos “em matéria tributária”, pois podemos encontrar normas de conduta que regulam relações entre particulares.

Em um esquema lógico, podemos descrever a regra-matriz de incidência na seguinte fórmula:

$$RMI = [Cm (v . c) . Ct . Ce] \rightarrow [Cp (Sa . Sp) . Cq (bc . al)]$$

Tal fórmula representa a regra-matriz e seus critérios, que serão descritos mais detalhadamente, um a um, nos tópicos a seguir.

Em nossa linha de raciocínio, entendemos que a construção da regra-matriz, assim como a construção de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, quando, pelos estímulos causados pela leitura dos textos de lei, em nós constrói seu sentido. Nós não retiramos dos textos de direito positivo os significados, nós os construímos.

Voltando à RMIT, seu antecedente é composto por um critério material que representa o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa.

No critério material, há referência ao comportamento de pessoas físicas ou jurídicas que representem negócios jurídicos (signos presuntivos de riqueza), cuja verificação em determinadas coordenadas de tempo e espaço, acompanhadas do relato pela linguagem prevista no ordenamento, acarretará o fenômeno da percussão tributária. O critério material da hipótese é composto por um verbo mais seu complemento.

O antecedente da norma apresenta também um critério temporal com coordenadas de tempo, indicando o momento em que se considera ocorrido o evento tributário; tal critério determinará a legislação tributária a ser aplicada.

Por fim, a hipótese contempla um critério espacial, o qual determina o lugar em que o evento deve ocorrer para que seja tido por fato jurídico tributável.

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

Segundo os ensinamentos de Aurora Tomazini de Carvalho²⁵,

Na expressão regra-matriz de incidência emprega-se o termo 'regra' como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo 'matriz' é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico da linguagem jurídica concreta. E 'de incidência', porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas.

Cumpre-nos informar que o enunciado *regra-matriz de incidência tributária* ocorre como em diversos outros enunciados existentes no direito tributário: a existência do problema semântico da linguagem, qual seja a ambiguidade do termo. Do vocábulo *regra-matriz de incidência*, podemos extrair mais de um significado. Sobre a ambiguidade do enunciado *regra-matriz*, discorre Aurora Tomazini de Carvalho²⁶:

²⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 284.

²⁶ *Ibid.*, p. 364.

Não imune ao problema da ambiguidade, a expressão ‘regra-matriz’ pode ser utilizada em duas acepções, significando realidades distintas: (i) estrutura lógica; e (ii) norma jurídica em sentido estrito. No processo gerador de sentido dos textos jurídicos, o intérprete, conhecendo a regra-matriz (estrutura lógica), sai em busca dos conteúdos significativos do texto posto para completá-la e assim constrói a regra-matriz de incidência (norma jurídica). A regra-matriz, considerada como estrutura lógica, é desprovida do conteúdo jurídico, trata-se de um esquema sintático que auxilia o intérprete no arranjo de suas significações, na construção da norma jurídica. A regra-matriz, enquanto norma jurídica, aparece quando todos os campos sintáticos desta estrutura forem semanticamente completados.

O que percebemos com os esclarecimentos da autora é que a regra-matriz pode ser considerada de duas maneiras distintas.

A regra-matriz, entendida somente por sua estrutura, se apresenta com os critérios que, em uma situação posterior, podem ser “preenchidos”. Essa estrutura é considerada um esquema sintático, pois não possui nenhum conteúdo, encontramos apenas um esqueleto de critérios, critérios conotativos que, no futuro, podem ou não ser preenchidos pela positivação realizada por meio do intérprete. Esses critérios possibilitam ao intérprete identificar quando, onde e quem praticou os atos prescritos nos textos legislativos.

Por outro lado, há também como entender a regra-matriz como norma jurídica em sentido estrito; isso ocorre nos casos em que o sujeito cognoscente, realizando o processo de interpretação das normas, preenche a estrutura sintática (por meio da interpretação do texto de lei), apresentando a regra-matriz, desta feita, como uma estrutura semanticamente completa, pois ali estará indicado qual sujeito praticou aquela determinada ação no tempo e espaço.

Sobre o tema, continua pontuando:

O legislador, ao escolher os acontecimentos que lhe interessam como causa para o desencadeamento de efeitos jurídicos e as relações que se estabelecerão juridicamente como tais efeitos, seleciona propriedades do fato e da relação, constituindo conceitos, por nós denominado de ‘hipótese’ e ‘consequente’.

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

Examinando várias normas, em busca da construção de proposições descritivas generalizadoras, verifica-se uma constante: que o legislador, na sua atividade de selecionar propriedades dos fatos e das relações jurídicas,

acaba utilizando-se sempre dos mesmos critérios, percebidos quando, por meio da abstração lógica, separamos as expressões genéricas designativas do fato e da relação presentes em todas e quaisquer normas jurídicas.

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

Da mesma forma, como toda classe delineada pelo conseqüente normativo indica uma relação onde um sujeito fica obrigado, proibido ou permitido a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de outro sujeito, necessariamente nele vamos encontrar propriedades identificativas de: (i) dois sujeitos, ativo e passivo; e (ii) do objeto da relação, isto é, daquilo que um dos sujeitos está obrigado, proibido ou permitido de fazer ou deixar de fazer ao outro. A conjunção desses dados indicativos oferece-nos a possibilidade de exibir um esquema padrão, já que toda construção normativa, para ter sentido, pressupõe, como conteúdo mínimo, estes elementos significativos²⁷.

Por sua vez, o professor Paulo de Barros Carvalho²⁸, autor responsável pelo desenvolvimento dos estudos referentes à teoria da regra-matriz de incidência, assevera:

A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir de estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito ativo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto. Essa mediação nos autoriza a declarar que, para obter-se a fórmula abstrata da regra-matriz de incidência, é mister isolar as proposições em si, como fórmulas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas, e desconsiderar os atos psicológicos de querer e pensar a norma.

Percebe-se que todo o estudo realizado em torno da regra-matriz de incidência tributária facilitou em muito o trabalho dos intérpretes, quando da análise detalhada dos elementos da relação jurídica tributária.

²⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 358-359.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 532-533.

A construção das normas por meio dos critérios contidos na RMIT nos possibilita a realização de trabalho jurídico minucioso, quanto às normas instituidoras dos tributos.

2.4.1 O Antecedente da Regra-Matriz de Incidência

O antecedente da regra-matriz de incidência é composto pelos critérios material, espacial e temporal.

A hipótese de incidência ou antecedente abriga as descrições de quem (sujeitos), onde (espaço) e quando (tempo) foram realizados os eventos relatados agora em linguagem competente.

Sobre a locução adequada a ser utilizada para o antecedente da norma, discorre o professor Paulo de Barros Carvalho²⁹:

Várias locuções têm sido sugeridas pelos especialistas do Direito Tributário para bem designar o antecedente ou suposto das normas que prescrevem as prestações de índole fiscal. Fala-se em situação-base, pressuposto de fato do tributo, suporte fático, fato imponible, hipótese de incidência, fato gerador etc. Entre nós, esta última expressão granjeou quase que total acolhida, certamente pela influência de conhecido artigo do publicista francês Gaston Jèze, traduzido para o português e publicado na RDA, em seu v. 2. Tal foi a acústica obtida por essa terminologia, que muitos passaram a crer tratar-se até de particularidade do Direito Tributário.

Consultando-se as preferências dos autores de cada país, as citadas elocuições foram-se radicando, com maior ou menor intensidade, mas invariavelmente acompanhadas de um vício muito grave, qual seja a de aludirem, a um só tempo, a duas realidades essencialmente distintas: a) a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária; e b) o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação [...].

Se todas as dicções propostas merecem a coima de ambiguidade, interessamos ressaltá-la naquela que viceja no nosso meio jurídico: fato gerador [...]

Souto Maior Borges salientou a distinção que deve existir entre o desenho abstrato de um evento e sua concretude factual. Foi, entretanto, Alfredo Augusto Becker quem levantou, decididamente, as grandes indagações que expuseram à luz as flagrantes impropriedades que o uso daquela forma de linguagem pode ensejar, dando especial relevo ao detrimento que por certo traz ao já precário acervo da simbologia jurídica. Pouco depois, partindo das candentes censuras do juriconsulto gaúcho, Geraldo Ataliba propôs a adoção de hipótese de incidência para denominar a descrição abstrata,

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 255-256.

contida na lei, e fato imponible para representar a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos, que satisfaz os ante-supostos requeridos pela norma jurídica [...].

Opinamos por hipótese tributária, aproximando o adjetivo para qualificar o campo de atuação sobre o qual, agora, centralizamos nossas atenções.

A respeito do fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente, preferimos denominar evento jurídico tributário, reservando a locução fato jurídico tributário para o relato lingüístico desse acontecimento. Fato jurídico porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo.

Quanto a fato imponible, ainda que corresponda, razoavelmente, à situação do mundo exterior que pretende simbolizar, traz um pequeno obstáculo de ordem semântica.

Em princípio, fato imponible seria aquela ocorrência que estivesse sujeita à imposição tributária, por isso imponible, quer dizer, passível de sofrer imposição. Não é, propriamente, o que se passa. Apenas surge o fato, constituído pela linguagem competente, e a incidência se dá, automática e infalível, fazendo desabrochar a relação jurídica. Não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto imponible, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons da sua juridicidade.

Daqui para a frente utilizaremos estas duas expressões para representar, caracterizadamente, a construção de linguagem prescritiva geral e abstrata (hipótese tributária) e sua projeção factual (fato jurídico tributário).

O autor distingue os enunciados quanto a (i) “evento jurídico tributário”, (ii) “fato jurídico tributário”, que, por sua vez, se difere da (iii) “hipótese de incidência tributária”³⁰.

Por *evento jurídico tributário*, devemos entender os acontecimentos do mundo fenomênico, que se esvaem no tempo e espaço. O fato jurídico tributário é exatamente o relato desses eventos passados em linguagem competente.

Linguagem competente deve ser tomada como a linguagem prevista em lei, como a forma necessária para o relato jurídico que o legislador entendeu como relevante.

Por sua vez, a previsão legal e abstrata do fato jurídico tributário deve ser entendida como a hipótese tributária.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 255-256.

A hipótese estaria em um plano abstrato, enquanto o fato já estaria inserido no plano concreto. Esse é um dos motivos pelos quais dizemos que a hipótese tributária não contém o fato jurídico tributário, uma vez que são planos distintos; a hipótese prevê a concretização de um fato futuro, enquanto o fato jurídico discorre o acontecimento de um evento passado. São planos diversos: um abstrato; outro concreto.

Em outra obra, o ilustre autor esclarece pontos referentes à hipótese de incidência, fazendo uma crítica quanto aos autores que, durante anos, se debruçaram somente sobre o antecedente da norma, justificando, ainda, pela hipótese, os elementos que definem o vínculo jurídico-fiscal:

Se no suposto há descrição de um fato, obviamente que lá apenas encontraremos critérios para o reconhecimento desse evento. Debalde procuraremos informações estranhas, porque o suposto não as conterà. Quais os critérios que poderão servir para identificar um fato lícito, que não de acordo de vontades considerado em si mesmo? O critério material – descrição objetiva do fato – que é o próprio núcleo da hipótese; critério espacial – condições de lugar onde poderá acontecer o evento; e o critério temporal – marcos de tempo que nos permitirão saber em que momento se considera ocorrido o fato. Esses são os dados que a análise dos supostos das normas primárias de deveres fiscais – tanto aquela que se refere à obrigação quanto as dos deveres instrumentais – possibilitará construir. Não havendo mais que a descrição hipotética de um fato, tais critérios prestar-se-ão para identificá-lo, perfeitamente. [...] ³¹

Em breve síntese: o antecedente da norma prevê um acontecimento hipotético; dizemos ser hipotético, pois se encontra no plano abstrato e prevê a possibilidade de um acontecimento futuro. Tal acontecimento futuro, para ser identificado, deverá conter determinadas informações, quais sejam: momento de sua ocorrência (critério temporal), local de sua ocorrência (critério espacial) e o acontecimento que desencadeia sua ocorrência (critério material).

Por fim, o professor Paulo de Barros Carvalho, seguindo os ensinamentos do saudoso professor Lourival Vilanova, discorre sobre a hipótese tributária, pontuando:

a hipótese, como proposição descritiva de situação objetiva real, é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 536-537.

deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como *atos jurídicos*. Mas esse descritor, que é o antecedente ou suposto da norma, está imerso na linguagem prescritiva do direito positivo, porque, mesmo formulado por um conceito de teor descritivo, vem atrelado à consequência da regra, onde reside a estipulação da conduta (*prescritor*), meta finalística e razão da própria existência do direito. Por isso, os conceitos jurídicos veiculados na hipótese não estão sujeitos aos valores de verdade ou falsidade, como as proposições descritivas que os cientistas emitem. As hipóteses das normas jurídicas valem ou não valem, como também as respectivas consequências (*prescritores*) têm validade ou invalidade.

Ao escolher os fatos que lhe interessam como pretexto para desencadear efeitos jurídicos, o legislador expede conceitos que selecionam propriedades do evento. Lembra aquele ilustre professor que os conceitos, quer normativos, quer empírico-naturais ou empírico-sociais, são, invariavelmente, *seletores de propriedades*³². (grifos do autor).

Acentuados os pontos sobre o antecedente da norma, passaremos a discorrer sobre cada um dos critérios nela contidos.

2.4.1.1 O critério material

Começemos pelo critério material da norma. Esse critério faz referência a determinado comportamento que o sujeito da relação estabelecido no consequente da norma (pessoa jurídica ou pessoa física) deve realizar para que seja estabelecido o fato jurídico tributário.

O critério material será composto por um verbo, seguido por um complemento. Esse verbo não poderá jamais ser um verbo impessoal, ou seja, aqueles para os quais não há sujeito, pois isso comprometeria a operatividade da finalidade normativa. É necessário, portanto, que se trate sempre de um verbo pessoal e de predicação incompleta, o que implica na obrigatória presença de um complemento.

Dizemos que os verbos impessoais não se prestam para compor o critério material da regra-matriz de incidência, na medida em que aludido aspecto retrata necessariamente o comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, delineado por marcos de espaço e tempo. O verbo deve ser pessoal por presumir a realização de certa conduta por alguém.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 264.

Em outros termos, o critério material da norma-padrão de incidência precisa, necessariamente, se apresentar por um “verbo pessoal e de predicção incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento³³”.

Em fórmula lógica, pode ser assim representado o critério material:

$$H_t \equiv C_m (v \cdot c) \cdot C_e \cdot C_t$$

Explicamos: a hipótese tributária (H_t) equivale, ou seja, está composta, representada, pelo critério material, que, por sua vez, é composto por um verbo mais seu complemento [C_m (v • c)], conectados ao critério espacial e ao critério temporal respectivamente.

Quanto ao tema, esclarece Misabel Abreu Machado Derzi:

O aspecto material da hipótese é a descrição de um fato ou situação, cuja ocorrência é necessária, mas suficiente ao nascimento da obrigação tributária. Vem preenchida por um verbo e seus complementos: auferir renda, ser proprietário de imóvel urbano; etc. O aspecto pessoal configura a parte da hipótese descritiva da pessoa relacionada ao fato. Nos impostos, tributos não-vinculados, o aspecto pessoal da hipótese configura a parte da descrição – implícita ou explícita – da pessoa que realiza o pressuposto, dele sendo partícipe. Portanto, nos impostos, configura a própria pessoa cujo comportamento – signo presuntivo de riqueza – vem descrito no aspecto material. [...] Nos tributos vinculados, ao contrário, é o ente estatal que tem seu comportamento descrito na hipótese. Então, o aspecto pessoal que interessa realçar nas taxas é a pessoa destinatária da atividade estatal, em relação à qual atua o ente estatal tributante, ao prestar o serviço ou exercer o poder de polícia. Na contribuição de melhoria, o aspecto pessoal é a pessoa titular da propriedade imobiliária, beneficiada por obra pública.³⁴

Portanto, a hipótese, impreterivelmente, deve trazer o comportamento de um sujeito; como exemplo, peguemos o Imposto Territorial Rural – ITR, em cujo antecedente encontramos: ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse de bem imóvel rural. A hipótese, nesse caso, se refere ao fato de ser proprietário, possuir o domínio útil ou a posse de determinado bem imóvel rural.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 259.

³⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 723-724.

2.4.1.2 O critério espacial

O critério espacial da hipótese delimita o local em que o evento deve ocorrer para que seja considerado como fato jurídico e, portanto, surtir efeitos, desencadeando a relação como um todo.

Sobre o critério espacial, discorre Paulo de Barros Carvalho:

Acreditamos que os elementos indicadores da condição de espaço, nos supostos das normas tributárias, hão de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares. [...]

Em face da grande difusão desses últimos, tornou-se freqüente o embaraço dos especialistas ao conceituar o critério espacial das hipóteses tributárias. Muita vez o encontramos identificado com o próprio plano de eficácia territorial da lei, como se não pudesse adquirir feição diferente. A despeito disso, porém, percebemos, com transparente nitidez, que critério espacial da hipótese e campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas. E vamos exibir a distinção com referências práticas bem visíveis. O IPI, tomado na regra que prevê a incidência sobre a importação, e o IR, ambos de competência da lei federal, apresentam critérios espaciais radicalmente diversos: o fato jurídico tributário, na primeira hipótese, há de ocorrer nas repartições aduaneiras, de número limitado e situadas em localidades determinadas. Por outro lado, o IR alcança, em linhas genéricas, não só os acontecimentos verificados no território nacional, mas até fatos, explicitamente tipificados, e que se compõem para além de nossas fronteiras.³⁵

Aurora Tomazini de Carvalho³⁶, seguindo os ensinamentos do citado autor, faz menção a três possíveis delimitações do critério espacial:

- a) Delimitação Pontual;

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 290-291.

³⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 374-375.

- b) Delimitação Regional;
- c) Delimitação Territorial.

A delimitação pontual estaria presente quando o legislador aponta determinado local como certo para a ocorrência do fato jurídico tributário, ou seja, existe o apontamento do local que deve ser considerado o fato jurídico tributário realizado, ocorrido.

O critério regional representa não um local tal como demonstra a delimitação “pontual”, mas áreas específicas; e é somente dentro delas que será considerado como ocorrido o fato jurídico tributário.

Por fim, a delimitação territorial representa algo genérico; nela todo fato que esteja sob a vigência territorial da lei será entendido e reconhecido como fato jurídico tributário.

Conforme dissemos, o critério espacial é um dos componentes da regra-matriz de incidência, mais precisamente previsto no antecedente da norma.

Referido critério estabelece o marco necessário para a identificação do local em que resta ocorrido o fato jurídico tributário. Este não deve ser confundido com a vigência territorial da lei, que nada mais é do que a extensão espacial que a norma possui para propagar seus efeitos.

Não são raros os casos em que estes elementos são coincidentes. Todavia, tal coincidência não é capaz de extirpar suas diferenças. O critério espacial pode ser menor que o âmbito de validade da lei (nunca maior).

Sobre o critério espacial do Imposto Territorial Rural, veremos que vários são os conflitos existentes, uma vez que foi utilizado o critério de exclusão para definição das áreas rurais (é considerado como área rural aquela que não for urbana).

Sobre o tema, estudaremos em tópico específico.

2.4.1.3 O critério temporal

O critério temporal nos permite identificar o momento da ocorrência do evento que será promovido a fato jurídico tributário. Isso ocorre, pois toda e qualquer ação para que seja realizada inicia-se com algum procedimento e se encerra com outros.

Para fins de identificação e marco do critério temporal, o legislador determina critérios que façam com que nós possamos identificar o momento da realização do fato.

Exemplifiquemos: o Imposto Territorial Rural tem como critério temporal o seguinte marco: 1º de janeiro de cada ano. O legislador determinou e considerou que, para fins de incidência desse imposto e posterior consideração de quem deve ser considerado como proprietário do imóvel territorial rural, devemos considerar o primeiro dia de cada exercício financeiro. Ou seja, caso eu realize a compra de uma fazenda em 03.01.10, e, no mesmo ano, queira me desfazer de tal bem e realize a venda do imóvel rural, para fins de arrecadação do ITR, será considerado proprietário o sujeito passivo que detiver a propriedade em 01.01.11, não importando quantas transferências foram realizadas no decorrer desse ano. Para o fisco, o marco que deve ser verificado é quem detém a propriedade no primeiro dia do ano, conforme determinado pelo legislador.

Não poderá ser fracionado o tempo de propriedade de cada sujeito; tal marco é desprezível para a administração.

O legislador, em determinados casos, provoca equívocos ao determinar alguns critérios espaciais, confundindo-os com a própria hipótese de incidência. Vejamos:

Determina o art. 23 do Código Tributário Nacional: “o imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional”. Ora, o legislador, no presente caso, ao invés de determinar o marco em que se considera ocorrida a exportação, qual seja a saída (exportar) do território nacional de mercadoria nacionais ou nacionalizadas, prescreveu o fato jurídico tributário como se critério temporal o fosse.

Diante de tudo, dizemos que o fato ocorre em um determinado instante escolhido pelo legislador. Será esse marco que deverá ser estudado por nós, intérpretes, para identificarmos o sujeito que praticou tal fato e, por consequente, a determinação da legislação a se utilizar.

2.4.2 O Consequente da Regra-Matriz de Incidência Tributária

O consequente da regra-matriz de incidência é composto pelos critérios:

- a) **quantitativo**: base de cálculo e alíquota;
- b) **pessoal**: sujeitos da relação.

O consequente representa a relação que se estabelece pela ocorrência do fato jurídico previsto na hipótese de incidência.

Sobre essas relações, discorre o professor Eurico Marcos Diniz de Santi:

Relação é o modo de ser ou de comportar-se dos objetos entre si, vínculo que une dois ou mais sujeitos. É a estrutura com pelo menos dois termos e um operador que tem função de relacionar. [...]

No direito, há tantas relações quanto formas possíveis de se associar a multiplicidade de sujeitos, normas, elementos, fatos e relações que compõem o fenômeno jurídico. Há relações entre: (i) norma e o sistema que a congrega; (ii) da norma com outras normas; (iii) da hipótese normativa com a consequência; (iv) na consequência abstrata, de um sujeito qualquer com outro sujeito qualquer; (v) da norma com o fato; (vi) entre o suporte fático e o fato jurídico (relação de inclusão); (vii) o suporte fático mesmo pode compor-se de uma relação social, natural ou jurídica; (viii) do fato jurídico com seu efeito jurídico: a relação jurídica efectual; (ix) nesta, entre sujeitos individualizados Sa e SP; (x) por fim, a multiplicidade de relação advinda da diversidade de combinações destas relacionadas entre si. Todas as relações, jurídicas³⁷.

As relações instauradas serão sempre entre duas pessoas distintas, ou seja, os sujeitos passivo e ativo não podem representar os mesmos indivíduos, por isso dizemos que são **relações irreflexivas**.

Ainda, serão **relações assimétricas**, que se dá, quando a inversão da relação não resultar na mesma equação anteriormente formada.

Sobre essas especificações, passamos a explicá-las:

Chamamos as **relações de reflexivas** quando o nome do indivíduo inscrito no predecessor ou sucessor estiver em correspondência com ele próprio, ou seja, ele em relação com ele, o que pode ser representado pela seguinte fórmula (xRx). No direito, não existe relação reflexiva, pois ninguém poderá estar em relação consigo mesmo. Ex: O indivíduo 'x' deve uma quantia para ele mesmo, indivíduo 'x'.

³⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 65-66.

A classe das relações reflexivas é o conjunto total dos vínculos que existem entre uma coisa e a mesma coisa, por força da identidade dos termos neles atrelados. Ex.: a igualdade, a congruência ou a equivalência, “ $x R x$ ”.

Existem, por sua vez, relações que nunca são reflexivas, são as **relações irreflexivas**, aquelas em que se torna impossível utilizar o nome do indivíduo no predecessor e sucessor na mesma relação. São exemplos de relações irreflexivas: “pai de”, “maior que”, “casado com” e todas as relações jurídicas que pressupõem dois sujeitos distintos, no mínimo, como imperativo de sua fundamental bilateralidade, sendo ilógico conceber que o sujeito S’ estaria facultado, obrigado ou proibido perante si mesmo.

Por sua vez, uma **relação é simétrica** quando a relação e sua conversa são iguais, por exemplo: “ $x R y = y R x$ ”; em outras palavras, se ocorre entre “x” e “y”, também ocorre entre “y” e “x”, por exemplo: “casado com”, “vizinho de”, “compatível com”, “paralela a”, etc.

Em contrapartida, são **assimétricas as relações**, quando, após a troca de posições entre os nomes contidos no predecessor e sucessor, ocorre uma alteração no vínculo. Ou seja, não apresenta igualdade de vínculos a relação original e sua conversa; por exemplo: “x é maior do que y”; “x é pai de y”, “x é professor de y”. É exatamente o que ocorre com as relações jurídicas, ao se prescrever que S’ *tem direito* a algo,

É, também, uma relação *assimétrica*, que significa que a relação S’RS’’ implica sempre S’’RS’.

As relações jurídicas serão sempre irreflexivas e assimétricas, pois o sujeito que se encontra no polo ativo não pode ser o mesmo que está no polo passivo. E, ainda, o credor não pode ser o devedor e vice-versa; essas situações podem ocorrer, o que é comum no direito tributário nos casos de compensações, contudo estaremos falando de outra relação que se originou pela coexistência de débitos e créditos entre os mesmos sujeitos.

O conseqüente alberga também a base de cálculo e alíquota que determinarão o *quantum* devido pelo sujeito passivo da relação, sobre as quais será discorrido adiante.

Expostas algumas peculiaridades das relações, passaremos à análise dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência.

2.4.2.1 Sujeito da Relação

Trataremos, a seguir, dos sujeitos da relação jurídica tributária que estão localizados no consequente da regra-matriz de incidência, pois eles possibilitam a identificação dos indivíduos contidos na relação. Vejamos.

2.4.2.1.1 Sujeito Passivo

O sujeito passivo da relação jurídica é o indivíduo que se encontra na relação jurídica tributária e que deve cumprir com um dever jurídico instaurado pela imputação normativa. Seu dever jurídico pode ser consubstanciado na entrega de determinada quantia aos cofres públicos (regra-matriz) ou mesmo no cumprimento de algum dever instrumental.

Nesse sentido, é a legislação que determina e aponta os sujeitos passivos das relações.

Sobre o tema relacionado aos sujeitos da relação, a professora Maria Rita Ferragut³⁸ debruçou parte do seu tempo em minucioso estudo, quando da elaboração de sua tese de doutorado³⁹. Nesse estudo, coletou a melhor doutrina sobre os conceitos atribuídos sobre o sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, para discorrermos sobre o sujeito passivo, utilizaremos das definições colecionadas pela professora, para, então, chegarmos à nossa conclusão.

Observemos os conceitos a ele (sujeito passivo) atribuídos por alguns pensadores:

³⁸ FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Org.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 26-29.

³⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2004. Tese (Doutorado em Direito)-Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004.

a) Paulo de Barros Carvalho:

Sujeito passivo é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, **de quem se exige o cumprimento da prestação**: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo. (grifo nosso).

b) Ruy Barbosa Nogueira:

Sujeito passivo da obrigação tributária, em princípio, deve ser **aquele que praticou a situação descrita como núcleo do fato gerador**, aquele a quem pode ser imputada a autoria ou titularidade passiva do fato impositivo. Como objetivamente a situação fática é de conteúdo econômico, o titular ou beneficiário do fato deve ser em princípio o contribuinte, mesmo porque é com o resultado da realização do fato tributado que ganha para pagar o tributo ou manifesta capacidade contributiva. (grifo nosso).

c) Geraldo Ataliba:

Sujeito passivo da obrigação tributária **é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte**. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo. É sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência. (grifo nosso).

d) Aires F. Barreto:

Será sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, **a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo** como inferida na Constituição; ou 'quem tenha relação pessoal e direta' – como diz o art. 121, parágrafo único, I do CTN – com essa materialidade. (grifo nosso).

e) Ricardo Lobo Torres:

Sujeito passivo é a pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade pecuniária ou a praticar os deveres instrumentais para a garantia do crédito. Deve ser explicitamente indicado na lei que define o fato gerador. O sujeito passivo da obrigação de pagar o tributo diz-se contribuinte ou responsável.

f) Renato Lopes Becho:

Extraímos do critério pessoal os sujeitos passivos da obrigação tributária que, nos tributos discriminados na Constituição, serão necessariamente

aquelas pessoas que realizarem, inquestionavelmente, a materialidade prevista na norma constitucional tributária. Nos tributos não-discriminados, serão aquelas pessoas que realizarem as condutas descritas em dita materialidade. **Os sujeitos passivos tributários estão, portanto, umbilicalmente relacionados com a materialidade descrita na norma.**

g) Luís Cesar Souza de Queiroz:

Sujeito passivo tributário ou contribuinte – é o sujeito de direito titular do pólo passivo de uma relação jurídica tributária (determinada e individualizada).

h) Paulo Ayres Barreto:

No âmbito de uma relação jurídica de cunho eminentemente tributário, **o contribuinte é o único sujeito de direito a figurar no pólo passivo dessa relação.** E assim é porque ele é o titular da riqueza pessoal descrita no antecedente da norma geral e abstrata de índole tributária.

i) Luciano Amaro:

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

A autora⁴⁰, por sua vez, seguindo os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho, define o sujeito passivo:

Para nós, é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente, do pólo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta.

Não percamos de vista esse ponto fundamental: sujeito passivo é aquele que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal. Os incisos I e II do parágrafo único do artigo 121 do CTN elegem duas espécies de sujeitos passivos para a relação jurídica tributária: o contribuinte, identificado como sendo a pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico, e o responsável, como sendo a

⁴⁰ FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Org.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 29.

pessoa que, embora não tendo relação direta e pessoal com o fato, é eleita pela lei para satisfazer a obrigação tributária.

Os dois sujeitos passivos, por terem obrigação de adimplir com o objeto da prestação, são responsáveis considerando-se a acepção lata do termo. Entretanto, dada a ambigüidade presente no referido vocábulo, daqui por diante passaremos a designar 'responsabilidade tributária' somente a obrigação do terceiro fundada no inciso II do referido parágrafo.

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no pólo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente. Já o responsável será estudado detalhadamente mais adiante.

A autora distingue sujeito passivo de contribuinte. Entende a autora que o sujeito passivo é aquele que figura no polo passivo da relação jurídica tributária, independentemente de ter sido ele quem realizou o fato jurídico; por sua vez, o contribuinte é aquele que realizou o fato jurídico tributário e, por essa razão, figura no polo passivo, ou seja, para ser considerado como contribuinte da relação, ele deve ter realizado e constar no polo passivo.

Tomaremos, no presente trabalho, o sujeito passivo como aquele sujeito eleito pelo legislador para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, ou seja, para nós, o sujeito passivo pode ser considerado como o contribuinte do imposto, aquele que deve prestar o dever jurídico recolhendo aos cofres públicos a quantia devida.

2.4.2.1.2 Sujeito Ativo

Por sujeitos ativos das relações, encontraremos os entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) na condição de credores de um direito subjetivo, qual seja, de cobrar dos sujeitos passivos a obrigação estabelecida.

Discorre o art. 119 do Código Tributário Nacional: “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento”.

O sujeito ativo pode representar outra pessoa que não o titular da competência; isso ocorre nos casos em que observamos a delegação da capacidade tributária ativa a outro sujeito de direito.

Sobre a capacidade tributária ativa, discorreremos mais à frente, quando formos tratar do tema relacionado à competência tributária; contudo, podemos adiantar que um exemplo de capacidade tributária ativa se dá com o ITR, que é delegado aos Municípios, sendo a competência tributária indelegável. Deste modo, ao contrário do que discorre o Código Tributário Nacional, nem sempre o sujeito ativo será o detentor da competência tributária.

2.4.2.2 Base de Cálculo

A base de cálculo é um dos elementos que compõem o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência. Sua função é de quantificar o valor que deverá ser pago pelos sujeitos passivos porquanto da verificação da ocorrência do fato jurídico tributário.

A base de cálculo, desta forma, tem correlação direta com o descrito na hipótese de incidência da norma; então, irá quantificar, dimensionar justamente o fato jurídico tributário.

Contudo, a base de cálculo, por si só, não tem o condão de apurar o valor devido, ela deve ser analisada juntamente com a alíquota prevista. A alíquota é aplicada sobre a base de cálculo para apurar-se a quantia líquida.

A professora Maria Leonor Leite Vieira, discorrendo sobre a base de cálculo do ITR, pontua:

o critério material do suposto normativo está atrelado, de maneira incisiva e incontornável, à base de cálculo do gravame. Esta última é a grandeza apta para medir a intensidade do comportamento inserido no critério material do antecedente normativo. [...] são entidades lógicas que se interpenetram, não havendo como separá-las, a não ser pelo procedimento lógico da abstração.

Então, vejamos: mesmo sem as coordenadas espaço-temporais que necessariamente o condicionam, o critério material continua associado ao sujeito – o passivo (critério pessoal) – e a base de cálculo (critério quantitativo), ambos na contextura do conseqüente da regra-matriz de incidência⁴¹.

⁴¹ VIEIRA, Maria Leonor Leite. Imposto territorial rural: hipótese de incidência e base de cálculo – provocações. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v. 1, p. 1107.

A base de cálculo e alíquota nos possibilitam, pela conjugação dos elementos, aferir o *quantum* devido e que deve ser arcado pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Acompanhando os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho, podemos dizer que a base de cálculo apresenta três funções, quais sejam:

- a) medir as proporções reais do fato;
- b) compor a específica determinação da dívida;
- c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

Analisando cada uma das funções discorridas pelo professor, nota-se que a função de medir as proporções reais do fato nada mais é do que a capacidade que a base de cálculo tem de dimensionar a conduta prevista no verbo núcleo do tipo, de forma que estabelece seus contornos.

A segunda função da base de cálculo é uma função objetiva, matemática, cujo objetivo é se relacionar com a alíquota, determinando o *quantum debeatum*. Vale ressaltar que, por ser uma função objetiva, não se cogita de qualquer valoração a respeito da correção ou não da base de cálculo, isso, pois, trata-se apenas de uma função compositiva.

A terceira função da base de cálculo, qual seja, a de confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária, é uma função valorativa, pois o intérprete fará uma correlação entre a base de cálculo e o fato jurídico tributário, valorando se existe a real coerência entre eles.

Assim, percebe-se que compete à base de cálculo medir as proporções reais do fato. Ocorre que tal mensuração deverá apresentar perfeita correspondência com a materialidade do evento.

É por esse fato que, ao se instituir um imposto – tomemos como exemplo a operação de circulação de mercadorias tributada pelo ICMS –, não se poderá ter como base de cálculo a folha de salário ou mesmo a renda do contribuinte, uma vez que tal grandeza não tem pertinência em relação ao evento materialmente descrito.

Deste modo, conforme discorreremos, é necessária a existência da relação entre a base de cálculo e o critério material do tributo. O que resta nítido é que caberá também àquela a função de confirmar, afirmar ou infirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.

Sobre o tema de suma importância discorre o Prof. Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que, “havendo desencontro entre os termos do binômio (hipótese de incidência e base de cálculo), a base é que deve prevalecer”⁴². Sendo assim, deverá a base de cálculo sempre apresentar perfeita correspondência com o fato jurídico tributário, sob pena de se encontrar viciada.

De forma sintética, e em razão do que fora exposto, é possível afirmar que as funções da base de cálculo são:

- a) medir a real grandeza do fato social descrito no antecedente da norma-padrão de incidência;
- b) delimitar de forma precisa o *quantum debeat*;
- c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da regra-matriz de incidência.

Pois bem, percebemos que, dentre os critérios utilizados para fins de identificar a natureza jurídica dos tributos, devemos observar o critério material juntamente como o quantitativo (base de cálculo). Isso porque, enquanto o primeiro é o núcleo da hipótese de incidência, composto por verbo e complemento, que descrevem abstratamente atuação estatal ou fato do particular, o segundo, no âmbito da base de cálculo, mensura a intensidade daquela conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, conforme o caso.

Podemos afirmar que a tipologia tributária é obtida pela análise do binômio “hipótese de incidência e base de cálculo”. As diversas mensagens no texto constitucional mostram-se claras: é imprescindível examinar a hipótese de incidência e a base de cálculo para que se possa ingressar na intimidade estrutural.

No que concerne ao Imposto Territorial Rural, temos que a base de cálculo é representada pelo Valor da Terra Nua – VTN, que é calculado mediante a verificação

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 328.

de diversos fatores que veremos no capítulo referente à regra-matriz de incidência do ITR.

2.4.2.3 Alíquota

Após os esclarecimentos sobre a base de cálculo, cabe-nos informar que ela sozinha não é suficiente para informar o *quantum* devido na obrigação tributária. Para que o cálculo seja concluído, é necessária a aplicação da alíquota.

Portanto, o critério quantitativo é composto pela base de cálculo e da alíquota. Assim como a base de cálculo, a alíquota deve obedecer ao princípio da estrita legalidade, devendo se fixada por lei. Contudo, há exceções quanto essa regra no que tange aos tributos denominados extrafiscais, em que o Presidente da República, por meio de decreto, poderá alterar suas alíquotas; a exceção contempla os seguintes tributos: importação, exportação, IPI e IOF.

Aires Barreto⁴³ versa

No plano normativo, a alíquota é o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo [...]

A alíquota, no plano da aplicação da lei, é o fator que deve ser conjugado à base calculada para a obtenção do objeto da prestação tributária. Nesse estágio, a alíquota já atua com um dos termos da multiplicação cujo produto é, concretamente, o *quantum debeatur*.

As alíquotas podem aparecer como um percentual ou mesmo como uma unidade de medida; por esse motivo, elas são utilizadas como mecanismos de tributação, no sentido de que podem aumentar ou diminuir o *quantum*, agindo de forma progressiva ou regressiva na relação jurídica tributária.

A alíquota pode representar: (i) valor monetário fixo; (ii) valor monetário variável progressivo (aumenta com maiores unidades de medida); (iii) valor monetário variável regressivo (diminui com maiores unidades de medida); (iv) proporcional invariável; (v) proporcional progressivo; e (vi) proporcional regressivo.

⁴³ BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 58.

A progressividade das alíquotas age de forma a aumentar o tributo, então as alíquotas crescem em razão do crescimento da base de cálculo. Já a seletividade das alíquotas atua com diferentes alíquotas para diferentes situações.

Portanto, a alíquota, congregada à base de cálculo, dá compostura numérica ao débito. Em grande parte das vezes, é representada por uma fração, um percentual, tendo na base de cálculo um valor monetário. Pode, porém, apresentar-se como valor monetário, nos casos em que a base de cálculo é uma unidade de medida (ex: CIDE dos combustíveis).

3 COMPETÊNCIA

Estudaremos, neste capítulo, a competência tributária, por sua importância em relação a nosso tema abordado, bem como para fins de elucidações quanto a suas distinções com o instituto da capacidade contributiva ativa.

3.1 Definição do conceito de Competência

O termo *competência*, como vários outros institutos presentes no direito tributário, padece de um dos problemas semânticos da linguagem, qual seja: ambiguidade.

Isso corresponde que, no direito, o termo *competência* possui mais de uma significação, podendo designar tanto um decreto expedido pelo Presidente da República sobre o Imposto sobre a Propriedade Rural, como um julgamento da causa dada por um magistrado ou tribunal, ou agente da administração encarregado de lavrar o auto de infração, etc.

Sobre o tema, define o professor Candido Rangel Dinamarco⁴⁴:

Competência é conjunto de atribuições jurisdicionais de cada órgão ou grupo de órgãos, estabelecidas pela Constituição e pela lei. Ela é também conceituada como medida da jurisdição (definição tradicional) ou quantidade de jurisdição cujo exercício é atribuído a um órgão.

Já na definição de Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁴⁵,

competência é uma forma de poder jurídico, isto é, de exercício impositivo de comportamentos e relação de autoridade regulado por normas. Enquanto poder jurídico, competência pode ser entendida, especificamente, como capacidade jurídica estabelecida de criar efeitos jurídicos por meio e de acordo com certos enunciados.

De forma sintética, podemos dizer que em direito tributário a expressão competência tributária pode ser definida como:

⁴⁴ DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. São Paulo: Malheiros, 2003. v. 1, p. 411.

⁴⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 14, n. 54, p. 158-159, out./dez. 1990, p. 158.

- a) Um atributo do agente competente para criar prescrição de determinada conduta;
- b) Espera material a ser explorada por tal órgão, demarcando o campo a ser explorado pelo titular da competência;
- c) A própria norma jurídica;
- d) Atividade de produção normativa.

Assim, vemos que, no bojo do ordenamento jurídico vigente, não encontramos uma definição legal propriamente dita de competência tributária. A Constituição da República de 1988 não estipulou o conceito da expressão competência tributária. De outro lado, a tentativa do legislador infraconstitucional em defini-la não alcançou grandes avanços⁴⁶.

O Código Tributário Nacional, no Livro Primeiro, Título II, nominado “Competência Tributária”, tentou demarcar o conceito de competência tributária. O *caput* do art. 6º estabelece:

A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto na Lei.

A competência tributária foi equiparada à competência legislativa atribuída pelo texto constitucional: pressupõe-se às diferentes pessoas políticas. E mais, foi qualificada como plena, mas não há competência plena. A competência é tida como competência e não como poder, exatamente por não ser total, mas reduzida, parcial, limitada, fragmentada, etc.

O legislador infraconstitucional cometeu outro equívoco, ao estipular limitações que não as da Constituição Federal. Isto porque a competência legislativa tributária é de índole estritamente constitucional. A autorização que os órgãos legislativos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios possuem para criar as regras-matrizes de incidência tributária foi positivada pela Carta Constitucional de 1988, não

⁴⁶ MENDONÇA, Cristiane. **A competência legislativo-tributária no estado brasileiro**. 2002. Tese (Doutorado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002, p. 26.

sendo sustentável, juridicamente, a sua restrição, por enunciados normativos infraconstitucionais.

Neste sentido, o ilustre Paulo de Barros Carvalho⁴⁷ destaca

Não parou ali o legislador, entusiasmado, talvez, com sua própria retórica, e consumou, então, erros inimagináveis. Declarou, em outras palavras, que as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios teriam o poder de limitar a imaginária *competência legislativa plena*, encerrando por dizer, em tom peremptório: *e observando o disposto nesta Lei*. Um argumento será bastante para afastarmos de cogitação a esdrúxula literalidade desse dispositivo: cairiam em solo estéril todas as preocupações do constituinte vertidas para modelar uma Constituição da categoria das rígidas. Prevalecendo o que lá se preconiza, as competências seriam modificáveis por intermédio de diplomas infraconstitucionais, consagrando-se a flexibilidade do sistema. (grifos do autor).

É fácil perceber a dissonância da definição de competência tributária apregoada pelo legislador com o que se infere dos preceitos contidos no sistema constitucional brasileiro. Resta evidente a sua insustentabilidade no mundo jurídico.

Buscando as inúmeras definições do enunciado *competência tributária*, Cristiane Mendonça⁴⁸ identificou dez acepções para o termo:

aptidão para criar tributos *in abstracto*;

parcela do poder tributário de que são dotadas as pessoas políticas para instituir seus próprios tributos;

poder de instituir e de exonerar tributos;

poder para instituir, exigir e arrecadar tributos;

competência legislativa plena de que são dotadas as pessoas políticas para instituírem os seus tributos;

competência para legislar sobre matéria tributária;

poder para legislar sobre tributos, administrar tributos e julgar litígios tributários. Poderíamos empregar, ainda, competência tributária com

aptidão para criar tributos *in concreto*;

norma jurídica que autoriza a criação e a alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas) ou;

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 253.

⁴⁸ MENDONÇA, Cristiane. **A competência legislativo-tributária no estado brasileiro**. 2002. Tese (Doutorado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002, p. 37-38.

autorização jurídico-positiva para a criação e a alteração dos enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas).

Por fim, o professor Tácio Lacerda Gama, na tese de seu doutoramento, que trata sobre o tema específico das normas de competências, comenta quatro sentidos da expressão *competência tributária*. Vejamos:

Competência legislativa tributária é aptidão jurídica, modalizada como permitida, imputada aos entes federativos para criar normas relativas à instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos, por meio de processo legislativo⁴⁹.

Competência administrativa como aptidão, juridicamente modalizada em obrigatória ou permitida, imputada aos órgãos do Poder Executivo, para editar atos infralegais voltados à aplicação das normas tributárias⁵⁰.

Competência tributária jurisdicional em matéria tributária é a aptidão, modalizada como obrigatória, imputada de forma típica aos órgãos do Poder Judiciário, e atipicamente aos órgãos da administração pública, para aferir a validade, aplicando ou não, normas tributárias ligadas, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos⁵¹.

Competência tributária privada como a aptidão jurídica, modalizada como obrigatória, imputada aos contribuintes para fazer incidir normas, diretas ou indiretamente, relacionadas à instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos⁵².

Postas as acepções de competência, cabe-nos informar que, para efeitos do presente trabalho, utilizaremos competência tributária como aptidão para criar tributos em abstrato, ou seja, identifica-se com a permissão para criação de tributos. A competência é aptidão para exercício de algo, ou seja, permissão, autorização para o cumprimento de alguma função, nesse caso para a criação de tributos.

A Constituição conferiu este direito subjetivo às pessoas políticas e a ninguém mais, de modo inalterável; os entes políticos não detêm poderes para alterar as faculdades tributárias que lhes foram atribuídas pela Constituição.

O professor Luciano Amaro⁵³ parte do entendimento de que a Constituição Federal não cria tributos, ela outorga através da competência tributária, ou seja, atribui

⁴⁹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma Teoria da Nulidade**. 2008. Tese (Doutorado)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 221.

⁵⁰ Ibid., p. 248.

⁵¹ Ibid., p. 255.

⁵² Ibid., p. 259.

⁵³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 93.

aptidão para criar tributos à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Todos estes entes têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição.

Para ele, a competência engloba um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos.

Para José Artur Lima Gonçalves⁵⁴, competência tributária impositiva é uma parcela de poder que descreve legislativamente regras-matrizes de incidência tributária. E completa:

Toda competência é conferida e delimitada pela própria Constituição federal, pois a mesma norma de estrutura que confere o poder de legislar descrevendo regra matriz de incidência tributária cuidará de fornecer os limites, a perfeita identificação dos conflitos do poder assim conferido.

A delimitação de competência impositiva decorre de opções valorativas estudadas pelo constituinte, ao fazer suas opções valorativas, positivando-as, a Constituição fornece as delimitações de competência tributária impositiva.

Paulo de Barros Carvalho⁵⁵, ao tratar sobre o tema de competência, define competência tributária legislativa como a aptidão que as pessoas jurídicas têm para expedir normas no ordenamento jurídico, observando, é claro, o seu procedimento legislativo.

Segundo o autor⁵⁶, as garantias fundamentais inseridas no art. 5º, inciso II, da CF, referentes ao princípio da legalidade, discorre que toda norma jurídica deverá integrar ao sistema mediante lei (sentido amplo). Assim, a lei é o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres. Dentro desta competência, têm-se as leis que estabelecem sobre matérias tributárias, que vão desde a incidência, passando pela regra matriz, até os direitos subjetivos de quem é titular o sujeito ativo, e os correspondentes deveres cometidos ao sujeito passivo.

⁵⁴ GONÇALVES, José Artur Lima. A Imunidade tributária do livro. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 47.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 234.

⁵⁶ Ibid., loc. cit.

Deste modo, a competência tributária legislativa seria uma parcela da competência que os entes políticos possuem, para legislarem na produção de normas jurídicas relacionadas a tributos.

Portanto, a competência tributária é a parcela de poder legislativo outorgada às pessoas políticas para descrever legislativamente regras matrizes de incidência tributária, competência essa que, em um Estado organizado sob forma federativa, deve ser objeto de repartição entre estas diversas e simultâneas competências inaugurais existentes no mesmo território.

A Constituição da República impõe repartições rígidas e exaustivas da competência tributária, por meio da referência a materialidade das regras matrizes de incidência tributária passíveis de serem criadas pelos legisladores competentes.

Como a competência tributária é conferida e delimitada pela própria Constituição da República, a mesma norma de estrutura que confere o poder de legislar descrevendo regra matriz de incidência tributária cuida de fornecer os limites, a perfeita identificação dos confins do poder assim conferido, e a precisa política que recebe esta competência possa exercê-la adequadamente.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal decidiu que os conceitos utilizados pela Constituição para definir competência não podem ser alterados pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo.

Em breve síntese, temos que a competência tributária pode ser definida como a aptidão dos entes políticos para instituir tributos em abstrato.

Os critérios do antecedente da norma de competência são reunidos por enunciados que possibilitam a identificação do fato, no espaço e no tempo, que dá ensejo à edição de um tributo (norma jurídica geral e abstrata). O fato prescrito no antecedente da norma de competência é identificado por:

- a) sujeito competente para editar o tributo;
- b) procedimento legislativo que deve ser realizado;
- c) local em que deve ser realizado este procedimento;
- d) condições de tempo.

Para saber se estes critérios foram ou não observados na produção da norma inferior, deve-se analisar o instrumento introdutor de normas. Na análise do

antecedente da norma de competência, o que se busca é aferir a validade sintática da norma produzida.

A relação jurídica de competência tributária consiste do vínculo abstrato estabelecido entre o sujeito competente para edição de tributos e a totalidade de pessoas destinatárias da norma tributária.

3.2 Características das competências

Parte da doutrina⁵⁷, seguida por Roque Antonio Carrazza⁵⁸, entende que a competência tributária possui seis características, sendo elas:

- a) privatividade;
- b) indelegabilidade;
- c) incaducabilidade;
- d) inalterabilidade;
- e) irrenunciabilidade;
- f) facultatividade do exercício da competência.

Em sentido contrário, Paulo de Barros Carvalho⁵⁹, ao tratar sobre o tema, critica três das seis características, mantendo apenas três características, que são:

- a) indelegabilidade;
- b) irrenunciabilidade;
- c) incaducabilidade.

Vejamos cada uma das seis características e suas críticas.

3.2.1 Privatividade

A privatividade está relacionada à reserva da competência própria conferida expressamente pela Constituição a cada ente político. Portanto, cada pessoa política de direito público possui competência exclusiva.

⁵⁷ MELLO, José Eduardo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p. 148.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 505-510.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 238-240.

A competência é privativa a cada pessoa política, e a criação de tributo por pessoa política não autorizada (incompetente) viola a Constituição e acarreta a invalidade do diploma que pretensamente tentou instituir a exigência tributária.

Portanto, a falta de competência acarreta a nulidade do ato por ofensa ao princípio básico da ordem jurídica. Ou seja, ou a pessoa política que decreta o tributo tem competência para fazê-lo, e ele é válido, ou não tem, e ele será constitucionalmente ilegítimo. O vício que macula de inconstitucionalidade o tributo é o da invasão de competência.

A inobservância à privatividade acarreta o conflito de competência em matéria tributária.

A privatividade da competência tributária afasta, no plano abstrato, a ocorrência de eventuais exercícios equivocados da reserva de competência própria da União (arts. 148, 149, 153, 154 e 195 da CF)⁶⁰, dos Estados (arts. 149, parágrafo único e 155 da CF)⁶¹, do Distrito Federal (arts. 147, 149, parágrafo único, 155 e 156)⁶² e dos Municípios (arts. 149, parágrafo único e 156)⁶³.

A crítica que se faz quanto à privatividade é no sentido de que esta seria insustentável, levando em conta as disposições expressas na Constituição, que é um padrão empírico para a emissão de proposições descritivas sobre o direito posto.

Barros Carvalho sustenta que somente a União Federal possui competência privativa em matéria de impostos, isto porque, nos termos do artigo 154, II da Constituição, a União, em caso de guerra externa ou sua iminência, poderá instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária. E destaca:

[...] impostos privativos existem somente os da União. Não parece inteiramente correto aludir-se a impostos privativos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quando sabemos que o legislador federal exercita sobre eles sua competência, a título extraordinário, na conformidade do que preceitua o artigo 154, II, da Constituição Federal: [...] Acerca dos que lhe foram entregues, ninguém, a não ser ela – a pessoa jurídica União – poderá

⁶⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

⁶¹ Ibid.

⁶² Ibid.

⁶³ Ibid.

legislar, seja em termos regulares, especiais ou excepcionais. A advertência mantém acesa a tese de que impostos privativos e exclusivos são apenas os federais⁶⁴.

Desta forma, não poderia ser tomada como um dos elementos caracterizadores da competência tributária.

3.2.2 Indelegabilidade

As competências tributárias são indelegáveis. Cada pessoa recebeu da Constituição a sua, mas não pode renunciar, nem delegar a terceiros. É livre, até deixar de exercitá-la, mas não lhe é dado permitir, mesmo que por meio de lei, que terceira pessoa a encampe.

A indelegabilidade reforça a noção de que a competência tributária não é patrimônio absoluto da pessoa política que titulariza. Ela tem poder de exercitá-la, ou seja, criar tributo, mas não tem total disponibilidade sobre ela. Não é senhora do poder tributário, mas titular da competência tributária, como demonstrado, as regras constitucionais.

3.2.3 Incaducabilidade

Sobre a incaducabilidade, esta se refere ao fato de que a competência tributária não tem prazo para ser exercida, sendo, portanto, incaducável. Nesse sentido, destacamos a competência atribuída à União para instituir o imposto sobre grandes fortunas, previsto no artigo 153, VII da Constituição Federal⁶⁵, o qual até hoje não foi criado, fato esse que não impede que venha a ser instituído a qualquer tempo pela própria União, mediante o processo estabelecido na Constituição.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 243.

⁶⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

3.2.4 Inalterabilidade

A competência tributária é improrrogável, vale dizer, não pode ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém. Falta-lhe titulação jurídica para isto.

O que as pessoas políticas podem fazer é utilizar, em toda a latitude, as competências tributárias que receberam da Constituição.

Os limites impostos pela Constituição para as pessoas políticas tributarem não poderão ser deslocados nem pelo Código Tributário Nacional, nem por leis ordinárias, decretos, portarias, atos administrativos, etc.

Contudo, as reformas no texto constitucional alteram seu conteúdo. A prática de inserir alterações no painel das competências tributárias no Brasil tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves.

3.2.5 Irrenunciabilidade

A União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal carecem do direito de renúncia ao exercício das competências tributárias que recebem da Carta Magna e que são essenciais à sua subsistência. Essa característica decorre da supremacia do interesse público consubstanciado na arrecadação de recursos por meio de tributos. Por esse motivo, as pessoas políticas não podem renunciar.

A competência tributária é irrenunciável, porque foi atribuída às pessoas políticas a título originário, pela Constituição. A renúncia, isto é, a unilateralidade, e definitiva abdicação ao direito de criar tributos, é juridicamente ineficaz.

3.2.6 Facultatividade

Por mais que as pessoas políticas não possam delegar suas competências tributárias, por força da própria rigidez de nosso sistema constitucional, elas seriam⁶⁶ livres para delas se utilizar ou não.

Encontramos uma exceção a esta facultatividade referente ao ICMS, que os Estados e o Distrito Federal estão obrigados a instituir e a arrecadar, em decorrência do que dispõe o art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição⁶⁷.

Dessa forma, é possível dizer que o exercício da competência tributária, no Brasil, é de regra, facultativo. As pessoas políticas podem deixar de exercitar suas competências tributárias, bem como exercitá-las apenas em parte.

Novamente, a crítica volta-se pela existência de uma exceção à regra. No caso da facultatividade do exercício, encontramos a exceção, no caso do ICMS, em que todos os Estados e o Distrito Federal não têm a faculdade de não cobrá-lo, pois, se um Estado assim fizer, acarretaria uma enorme guerra fiscal e prejuízo ao erário do País.

Tanto que sua instituição não é faculdade dos Estados e Distrito Federal, é procedimento regulado com o modal ‘O’ – obrigatório –, ao contrário do que sucede com os demais tributos. Do “ainda”, terão que seguir as leis complementares e resoluções do Senado que prescrevem sobre a matéria, em virtude de mandamentos constitucionais.

Desta forma, cabe à lei complementar regular a forma, mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais, que serão concedidos e revogados, conforme art. 155, §2º, XII, ‘g’, da CF.

Tal lei é a nº 24/75 recepcionada pela Constituição Federal de 1988, que rege sobre a temática das isenções de quaisquer outros incentivos ou benefícios, totais ou

⁶⁶ Dizemos o termo *seriam* livres, pois, após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101 de 04 de maio de 2000, o mesmo não ocorre; vejamos. Dispõe em seu artigo 11: *Art. 11.* “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.” Ou seja, aqui, estabeleceu-se uma obrigatoriedade na arrecadação. Claro que o assunto é passível de discussões, contudo por não abranger o objeto do nosso trabalho não iremos nos adentrar.

⁶⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

parciais, concedidos com base no ICMS, dos quais resulte redução ou eliminação direta ou indireta do respectivo ônus (segundo parecer jurídico, ICMS, princípio da solidariedade nacional ou da equiponderância ou, ainda, da homogeneidade de sua incidência).

Assim, vê-se que a facultatividade do exercício da competência tributária é algo que não está presente em todos os casos, não podendo consubstanciar o caráter necessário que acompanha a identificação do tributo.

3.3 Distinção entre competência tributária e capacidade tributária ativa

Após definirmos a competência como aptidão que as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) têm para expedir regras, para outras pessoas, com a observância de um procedimento, devemos caracterizar o que vem a ser a capacidade tributária ativa.

A capacidade tributária é a capacidade que outro ente que não detém a competência tributária recebe, por delegação deste, para compor o liame da relação, na condição de sujeito ativo (direitos subjetivos); a nomeação da entidade é feita mediante lei.

Deste modo, vê-se que competência não se confunde com capacidade tributária ativa, pois uma coisa é poder legislar, outra é poder integrar na relação jurídica, como sujeito ativo. Note-se que a capacidade tributária ativa é a aptidão que uma pessoa ou órgão recebeu do ordenamento jurídico para integrar uma relação jurídico-tributária.

Quando uma relação jurídico-tributária se estabelece em concreto, aquele que está no seu polo ativo possui um direito subjetivo de exigir que se cumpra a prestação que constitui o seu objeto. Aqui, é preciso recordar as lições de Paulo de Barros Carvalho⁶⁸, que afirma a relação jurídica ser o vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada sujeito ativo, tem o direito de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 230.

A capacidade tributária ativa consiste na capacidade de figurar como sujeito ativo da relação tributária. Tal capacidade é conferida sempre por lei à pessoa jurídica de direito público, como se depreende do disposto no art. 119 do CTN: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Quando o próprio ente político (União, Estado, Distrito Federal ou Município) institui o tributo mediante lei, mas não atribui a posição de credor a outra pessoa jurídica de direito público (uma autarquia ou fundação), resta subentendido, na lei instituidora da exação, que o ente político resguardou para si a capacidade tributária ativa. De qualquer forma, a posição de credor da relação jurídico-tributária sempre vem acompanhada de certas prerrogativas inerentes à capacidade ora analisada: o poder de fiscalizar, lançar, exigir e, caso necessário, cobrar o crédito tributário em juízo. Por outro lado, esses poderes podem ser delegados a terceiros, conforme dispõe o art. 7º do CTN.

Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativa em matéria tributária, conferida por uma pessoa de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição.

Sobre o tema, assim leciona Regina Helena Costa⁶⁹:

O dispositivo [art. 7º do CTN] que remete a preceito da Constituição Federal de 1946, deixa clara a distinção entre os conceitos de competência tributária e capacidade tributária ativa. A competência tributária, consistindo espécie de competência legislativa, é um ‘plus’ em relação à capacidade tributária ativa, assim entendida como a aptidão para a arrecadação e fiscalização dos tributos. Enquanto a competência tributária, dentre outras características, é indelegável, por assim o ser a competência de natureza legislativa, a capacidade tributária ativa, de natureza administrativa, pode ser transferida a outrem, mediante lei.

Não há que se confundir a posição de credor com a de destinatário do produto da arrecadação do tributo. Essa última posição está totalmente desvinculada daquela última, bem como da competência tributária. A lei pode conferir a qualquer pessoa

⁶⁹ COSTA, Regina Helena. Competência Tributária. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 44.

jurídica os recursos obtidos com determinado tributo: o ente político (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), a pessoa jurídica outra de direito público (fundações e autarquias) ou mesmo as pessoas jurídicas de direito privado. Porém, nesse último caso, há uma condição: a pessoa jurídica de direito privado não pode ter fins lucrativos e seu objeto social deve estar relacionado a atividades de interesse público.

Por fim, temos a posição de arrecadador, que pode ser conferida a qualquer pessoa jurídica, mesmo a pessoas jurídicas de direito privado com fins lucrativos, pois consiste unicamente na incumbência de recolher os pagamentos feitos pelos contribuintes e repassá-los ao sujeito ativo da relação tributária, ou seja, ao detentor da capacidade tributária ativa – em outras palavras, prestam mero serviço a esses últimos. Só isso faz o arrecadador, não possuindo qualquer outro poder ou prerrogativa. O exemplo mais comum mencionado na doutrina é dos bancos, que recebem o pagamento de diversos tributos e os repassam aos respectivos credores da relação tributária. O arrecadador é figura prevista no § 3º do art. 7º do CTN: “Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributo”.

Portanto, competência tributária está previsto na Carta Magna, antes mesmo do surgimento do tributo, enquanto a capacidade tributária ativa está relacionada ao desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece o fato previsto na hipótese normativa.

As pessoas que possuem competência tributária têm automaticamente capacidade tributária ativa, porém as pessoas que recebem capacidade tributária ativa não têm competência tributária.

Conforme expresso na ordem constitucional, realça a diferença entre ambas, pois a competência tributária é intransferível; já a capacidade tributária pode ser delegada, ou seja, é perfeitamente possível que a pessoa habilitada a legislar sobre tributo edite lei, nomeando outra entidade para compor o liame, na condição de sujeito titular de direitos subjetivos.

Porém, há algumas exceções a esta regra, como no caso do ICMS, que deve ser instituído e mantido, obrigatoriamente, pelos Estados e Distrito Federal. Há casos

como este em que a capacidade tributária é intransferível, porém são exceções à regra geral.

Segundo o art. 154, I, da CF⁷⁰ – competência residual da União –, tudo o que não for da competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios será da competência da União a sua instituição. Interpretando de outra forma, a União tem competência privativa para instituição de alguns impostos, já que, segundo o art. 154, II, CF (imposto extraordinário, no caso de iminência ou guerra externa), comprova-se que essa privatividade não é estendida aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Em suma, a competência tributária não se confunde com capacidade tributária ativa. Aquela decorre do exercício de uma parcela do poder jurídico, segundo os marcos traçados na Constituição Federal, enquanto que esta deriva da lei que indica uma pessoa designada em lei (que pode ser o próprio ente tributante ou um dos seus órgãos), que fica investida da prerrogativa de integrar uma relação jurídica tributária e realizar tarefas de fiscalização, arrecadação e defesa dos interesses das pessoas jurídicas de direito constitucional interno.

3.4 Demarcação constitucional da competência tributária

Luciano Amaro⁷¹, Hugo de Brito Machado⁷², Aliomar Baleeiro⁷³ destacam que cada pessoa política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) tem sua competência tributária para criar tributos; todavia, esta aptidão para expedirem regras jurídicas não é ilimitada. E completam dizendo que as mais visíveis limitações do poder de tributar impostos pela Constituição são os princípios constitucionais tributários, as imunidades tributárias, entre outros tipos normativos (lei complementar, resoluções do Senado, convênios).

Estas limitações delimitam a competência, traçando fronteiras ao poder do legislador tributário na criação ou modificações de tributos.

⁷⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constitucao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

⁷¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 106.

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 272-273.

⁷³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 90.

Celso Ribeiro de Bastos⁷⁴ entende que estas limitações ao poder de tributar são normas destinadas a proibir que determinadas situações por elas descritas sejam colhidas pela força tributária do Estado e reconhece que essas limitações colaboram para a fixação do campo de competência.

Partimos do entendimento que a competência tributária é demarcada pelo legislador constituinte, razão pela qual as pessoas políticas somente podem exercê-la de acordo com os traços anteriormente prescritos pela Constituição. Por força desta demarcação constitucional, a competência tributária nasce limitada.

Nesse sentido, observa Roque Antonio Carrazza⁷⁵ que

Não há propriamente ‘limitações constitucionais às competências tributárias’, mas, apenas, ‘competências tributárias’, com perfis perfeitamente traçados pela Carta Fundamental. Sustentar o contrário equivale a aceitar que, num primeiro momento, a Constituição concedeu, às pessoas políticas, poderes tributários ilimitados e, sub-secutivamente, limitou seu exercício. Assim não nos parece. Em verdade, a competência tributária da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é a resultante (contida na Constituição) do poder tributário pleno e de suas limitações (ambos pré-constitucionais). A competência nasce, pois, limitada. É, se o desejarmos, o somatório da autorização e da limitação constitucional à instituição de tributos.

As denominadas *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, expressão utilizada pelo legislador constituinte em homenagem a Aliomar Baleeiro e que disciplina as figuras jurídicas previstas nos artigos 150 a 152 da Carga Magna, constituem hipóteses de incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos, na lição de Paulo de Barros Carvalho⁷⁶.

No dizer de Souto Maior Borges⁷⁷,

A competência tributária é a soma da autorização e limitação para o exercício de funções tributárias. Sem autorização, nenhuma limitação; sem limitação, nenhuma autorização. Logo, a segurança tributária é um produto

⁷⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 129.

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 465.

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 252.

⁷⁷ BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação de tributo. **Revista do Direito Tributário**. São Paulo, n. 63, 1994, p. 208.

da consorciação entre ambas. Mas a segurança é estrada de mão dupla: sem dever, nenhum direito; sem direito, nenhum dever.

Dentre as normas constitucionais demarcadoras da competência tributária identificamos os princípios, as vedações às limitações ao tráfego e as imunidades tributárias, normas essas que norteiam a atividade legislativa ordinária e que, portanto, não podem ser desrespeitadas.

4 INSTITUTOS DA INCIDÊNCIA, NÃO INCIDÊNCIA E IMUNIDADE

Os institutos da incidência, não incidência e imunidade tributária devem ser por nós estudados, por suas diversas peculiaridades e relações com o imposto em comento. Em matéria tributária, principalmente no que tange ao Imposto Territorial Rural, esses institutos são confundidos diversas vezes entre si, o que não é concebível por suas características marcantes que serão agora estudadas.

4.1 O fenômeno da incidência tributária

Podemos dizer que tudo que ocorre no mundo fenomênico são eventos. Eventos da natureza e eventos do homem. Por meio da norma jurídica, o direito constitui um outro mundo, o que denominamos de "mundo jurídico", que por sua vez decorre exclusivamente da vontade humana, da decisão do homem de valorá-lo. O direito chama para esse mundo parte considerável de eventos que entende como importantes de serem regulados e a eles atribui uma consequência. O direito, visto deste modo, é uma técnica de compreensão do evento social existente ou possível de existir com a finalidade de regulá-lo.

A professora Aurora Tomazini de Carvalho, discorrendo sobre a teoria da incidência da norma jurídica, afirma:

A palavra incidir, como definida no dicionário, tem o significado de cair sobre. Levando-se em conta tal acepção, ao tratar da incidência normativa, a idéia que vem a nossa mente é da norma jurídica caindo sobre o âmbito das condutas intersubjetivas e modificando-as conforme sua prescrição, com a produção dos efeitos que lhe são próprios. A descrição de tal processo, no entanto, não é tão simples quanto parece e sua análise está diretamente relacionada com o sistema referencial, centro do qual é processada.⁷⁸

Uma teoria sobre a incidência estuda como se dá a produção de efeitos da norma jurídica. E, aqui, já nos deparamos com um problema, pois podemos falar em efeitos sociais e efeitos jurídicos. Nosso enfoque volta-se aos efeitos jurídicos, em respeito à Dogmática Jurídica e aí surge outro problema, os limites em que o jurídico é pensado.⁷⁹

⁷⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 408.

⁷⁹ *Ibid.*, p. 408.

Os eventos do mundo fenomênico, quando considerados relevantes ao relacionamento intersubjetivo, tornam-se objeto da normatividade jurídica, isto é, passam a ser previstos como hipótese da norma jurídica, ou seja, seu suporte fático.

Somente depois de ocorrido o suporte fático é que, pela incidência da norma jurídica, surge o fato jurídico. O fato jurídico, assim, é produto da incidência da norma jurídica vigente, ele não está na norma jurídica abstrata, nem na realidade. Ele está na norma individual e concreta.

Escreve, nesse sentido, Marcos Bernardes de Mello:

A incidência é o único efeito que tem a norma jurídica [...] nem o fato sozinho, isto é, o fato enquanto não previsto pela norma, nem a norma antes da concreção do seu suporte fático, podem ter qualquer efeito no mundo jurídico, porque somente pela ocorrência do fato que constitui o suporte fático é que as consequências nele definidas (= preceito) poderão ocorrer.⁸⁰

Assim, entendemos que qualquer evento de possível ocorrência na vida pode compor o suporte fático, desde que o legislador assim queira, por valorá-lo, entendê-lo como importante para a sociedade. Podendo ser um evento natural, uma conduta ou uma situação jurídica. É nesse ponto que reside a autonomia semântica e pragmática do legislador; entretanto, no aspecto sintático, o legislador terá necessariamente que obedecer ao esquema hipotético condicional, estrutura própria da linguagem normativa.

O fato, evento relatado por alguém, que entra como suporte fático da norma jurídica pode ser simples ou complexo. Para que o suporte fático seja materializado, concretize-se, é preciso que se torne suficiente, que não falte um só elemento indicado na norma. Caso contrário, não será possível o fenômeno da incidência.

Nesse passo, dizemos que a incidência não é automática e infalível em relação aos eventos. Ela necessita de uma linguagem competente que a relate. A incidência será automática e infalível em relação aos fatos jurídicos.

⁸⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária. In: BORGES, José Souto (Coord.). **Direito Tributário Moderno**. São Paulo: Editora José Bushatsky, 1977, p. 17.

A professora Clarice Von Oertzen de Araujo esclarece sobre a constituição do evento em fato jurídico. Senão, vejamos:

Um fato jurídico, portanto, constitui-se em uma representação jurídica de uma situação intersubjetiva, de um estado de coisas, de uma conduta praticada. Em sua condição semiótica, o fato é o signo de caráter indicial, ao trazer para o universo jurídico vetores de espaço e tempo relativos à ocorrência do evento, em si mesmo inapreensível e somente em parte representado. Ocorre que esta representação não se submete aos critérios lógicos que atribuem os valores verdadeiro/falso às proposições, conforme elas reflitam ou não uma correspondência empírica com os fenômenos que representam. A constituição de um fato jurídico subordina-se ao procedimento jurídico que o Direito Objetivo institui como apto para aquela representação. Se a representação não observar os requisitos legais, independente de sua verdade ou falsidade, ela não será válida.⁸¹

Por fim, a incidência, como fenômeno jurídico, ocorre no mundo do pensamento, é fato de ordem psíquica. Para que se materialize, entretanto, necessita que a concreção do suporte fático seja do conhecimento das pessoas. Por isto, é importante a prova da existência do fato, porque esta prova é a confirmação de que ocorreu a incidência.

4.2 Sobre as Teorias da Incidência Tributária

Analisaremos, no presente momento, algumas das diversas interpretações sobre o instituto da incidência tributária e suas distinções.

4.2.1 Teoria tradicional

Conforme a teoria tradicional⁸², é designado por incidência o fenômeno jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma.

⁸¹ ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. Fato e evento tributário: uma análise semiótica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v. 1, p. 335-336.

⁸² Essa Teoria Tradicional foi representada e seguida por diversos doutrinadores de renome, tais como os Professores Rui Barbosa Nogueira, Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado, dentre outros.

O saudoso professor Geraldo Ataliba⁸³ iguala o fenômeno da incidência a uma descarga elétrica sobre uma barra de ferro. Recebendo a descarga, a barra passa a ter força de atrair metais. Substancialmente, a barra persistirá sendo de ferro. Por força, entretanto, da descarga, adquire a propriedade de ser apta a produzir esse específico imã. Incidência é a descarga elétrica.

Por sua vez, Alfredo Augusto Becker⁸⁴ preceitua a incidência, da seguinte maneira: discorre o autor que realizada a hipótese de incidência, incide a norma jurídica (para ele, a única norma que pode incidir é a norma jurídica válida, e será norma jurídica válida a norma com juridicidade, enquanto a norma jurídica não válida é a norma sem juridicidade – ex: lei inconstitucional).

Todavia, a hipótese de incidência somente terá sua operatividade quando estiverem presentes todos os elementos que a compõem; na falta de um dos elementos, não ocorre a incidência da norma jurídica. Assim, realizando-se todos os elementos, a norma jurídica incide sobre a hipótese de incidência realizada e sua incidência é imediata, instantânea e infalível.

Para o autor⁸⁵, a incidência está no campo factual, enquanto, para o professor Paulo de Barros Carvalho, a incidência pertence aos quadrantes da linguagem.

A professora Clarice Von Oertzen de Araújo preceitua que

Os fenômenos da subsunção e da positivação normativa, refletindo o próprio direito, são fenômenos de comunicação, que requerem a presença da linguagem, quer na dimensão de linguagem social, normativa ou factividade jurídica para ultimarem-se. A linguagem é produto da presença humana. Não há linguagem onde não houver o homem se comunicando⁸⁶.

Para os adeptos da teoria tradicional, a incidência e a aplicação são processos distintos e ocorrem em momentos diversos, ou seja, entendem que a norma pode incidir; contudo, não necessariamente ela será aplicada.

⁸³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 45.

⁸⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 325-326.

⁸⁵ *Ibid.*, p. 325-326.

⁸⁶ ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Semiótica do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 138.

Aqui, a ocorrência da incidência daria juridicidade ao fato que desencadearia os efeitos do conseqüente normativo (direitos e deveres decorrentes da relação jurídica instalada); após, a norma pode ou não ser aplicada pelos agentes competentes.

A aplicação, aqui, é entendida como o relato em linguagem competente (para nós, adeptos da corrente do Professor Paulo de Barros Carvalho).

Aurora Tomazini de Carvalho⁸⁷, tentando com muito sucesso a diferenciação das teorias sobre a incidência, discorre sobre um caso concreto.

Para isso, utilizou como exemplo uma conduta “x”, qual seja: “se desrespeitar a sinalização de trânsito deve pagar multa”. Conforme a teoria tradicional, no momento em que o indivíduo passar o sinal vermelho, a norma teve sua incidência, o que tornou o fato como jurídico e instaurou o liame obrigacional. Para tal corrente, a obrigação somente poderá ser exigida, quando a norma for aplicada, ou seja, quando a autoridade de trânsito lavrar o auto de imposição e multa.

Tal exemplo explicitou, em muito, a divergência quanto aos momentos e definições dos enunciados *incidência e aplicação*.

Para a teoria em que nos baseamos, o fato de passar no sinal vermelho do semáforo (evento), sem que haja a devida documentação (lavratura do auto de imposição de multa), faz com que esse evento não seja relevante, não faça parte do nosso universo jurídico; desta forma, não poderá irradiar efeitos.

Consideramos que a incidência somente será automática e infalível em relação aos fatos, e, no caso acima, não houve a existência de uma linguagem competente que vertesse o evento realizado em fato.

⁸⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

4.2.2 A incidência segundo o construtivismo lógico semântico de Paulo de Barros Carvalho

Na corrente em que nos filiamos⁸⁸, desenvolvida pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, a incidência deve ser considerada como uma operação lógica entre dois conceitos.

A incidência é a relação entre o conceito da hipótese e o conceito do fato de uma dada pessoa cumprir, no tempo histórico e no espaço de convívio social, o que estava descrito na hipótese. Utiliza-se, também, a palavra *subsunção* para fazer referência a esse processo do enquadramento do fato na amplitude da norma. Para que ocorra a incidência, é necessário que haja uma norma jurídica válida (sinônimo de existência) e vigente, e a realização do evento juridicamente vertido em linguagem que o sistema indique como própria e adequada⁸⁹.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho,

A fenomenologia da incidência normativa opera, pois, com a descrição de um acontecimento do mundo físico-social, ocorrido em condições determinadas de espaço e de tempo, que guarda estreita consonância com os

⁸⁸ A nota de rodapé 7 traz as primeiras explicações a respeito desse assunto.

Para a filosofia, o giro linguístico significa um novo entendimento sobre o estudo da linguagem: a (linguagem) deixa de ser algo que estaria entre “eu” e a realidade, ou seja, deixa de ser tida como relação entre o sujeito cognoscente e o objeto, e se converte em um nexos capaz de criar tanto o “eu” como a realidade.

Os limites do meu mundo se tornam os limites da minha linguagem a partir do momento em que meu mundo é a minha linguagem, pois eu crio minha linguagem.

As consequências da adoção do giro linguístico pelo cientista do direito são várias, quais sejam:

- a) O significado do significante não é seria mais a mesma coisa, o significado passa a ser é um outro (novo) significante;
- b) Partindo do pressuposto de que a significação não depende de referência, e se as palavras não representam o que estava presente; então, não se pode estabelecer uma distinção precisa entre o discurso da ciência e o discurso da ficção. Não se pode falar de uma linguagem literal e de outro significado. O discurso literal seria aquele capaz de refletir os fatos como eles são, o discurso figurado os deformariam. Mas, se o significado de uma palavra não depende da sua relação com uma outra coisa senão com outra palavra, também o literal seria uma variante do figurado;
- c) Dado que um significante remete sempre a outro significante e jamais a um referente, então os fatos não estão antes que o discurso.

Conforme discorreu Nietzsche: “no existen hechos, solos interpretaciones, y toda interpretación interpreta otra interpretación”. (Eterno retorno, nunca houve uma primeira vez, a primeira vez era já uma segunda vez ou uma repetição).

Desta forma, se os fatos não precedem à interpretação, pois somente aparecem depois de terem sido interpretados, então a interpretação cria os fatos. Interpretar agora significa criar. Cada signo é em si mesmo não o que a coisa se apresenta para interpretar mas a interpretação de outros signos.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções Tributárias do IPI em face do Princípio da Não-Cumulatividade (Parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 33, p. 142-166, 1998, p. 145.

critérios estabelecidos na hipótese da norma geral e abstrata (regra matriz de incidência)⁹⁰.

Para o autor, a incidência é a subsunção do fato à norma, e esta é a própria aplicação da norma (do direito) ao fato ocorrido, e destaca:

Inexiste cronologia entre a verificação empírica do fato e o surgimento da relação jurídica, como se poderia imaginar; da mesma forma entre o momento da incidência e aquel'outro de aplicação do direito [...] no processo de positivação, há diferentes modos de construir conceitos tendo por escopo distintas operações lógicas que ocorrem na ponência da norma individual e concreta; contudo, não esqueçamos: são momentos lógicos e não cronológicos. Em outros termos, instaura-se o vínculo abstrato, que une as pessoas, exatamente no instante em que aparece a linguagem competente que relata o evento descrito pelo legislador. Em um só tempo, constroem-se fato e relação jurídica, bem como ocorre incidência e aplicação do ordenamento jurídico. Para o direito são entidades simultâneas, concomitantes⁹¹.

Ainda sobre a incidência, acrescenta:

A incidência jurídica se traduz a duas operações formais: a primeira, de subsunção de classes, em que se reconhece que uma tal ocorrência concreta, localizada num determinado espaço social e em determinada unidade de tempo, inclui-se, na chamada classe de fatos previstos no antecedente da norma geral e abstrata e a segunda, que será uma forma de implicação, vez que a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica o consequente⁹².

Assim, seguindo seus ensinamentos, discorremos que há na incidência tributária a existência de duas operações: uma de subsunção do fato aos critérios da hipótese normativa e outra de implicação de uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos, relação esta que é justamente o efeito previsto pelo consequente normativo.

Portanto, a incidência da regra faz nascer o vínculo entre sujeitos de direito por força da imputação normativa. Isto porque as regras do direito juridicizam os fatos sociais, fazendo irromper relações jurídicas, no seio das quais aparecem direitos subjetivos e os deveres correlatos. Não é o texto normativo que incide sobre um fato social que o torna jurídico, mas, sim, o ser humano, que, buscando fundamento de

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 142.

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 281-282.

⁹² *Ibid.*, p. 279.

validade em norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta, empregando a linguagem que o sistema estabelece como adequada (a linguagem competente).

Em decorrência dos acontecimentos do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instala-se o fato, constituído pela linguagem competente, irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja, o liame abstrato, mediante o qual uma pessoa, na qualidade de sujeito ativo, ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra, chamada de sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária. Eis os critérios para a constituição das relações jurídicas.

Desta forma, a incidência jurídica tributária só será automática e infalível mediante a linguagem competente.

O chamado fato concreto, ocorrido aqui e agora, faz, obrigatoriamente, surgir uma relação jurídica, determinada entre dois ou mais sujeitos de direito e, por fim, não haverá, de maneira alguma, que se falar em incidência tributária, se não existir um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação determinada pelo preceito normativo, norma nenhuma incidirá por força própria.

Portanto, havendo subsunção, ou seja, quando o fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo guardar absoluta identidade com a descrição da hipótese, haverá a incidência jurídica tributária, e esta será automática e infalível.

Concluimos, juntamente com os pensamentos da professora Fabiana Del Padre Tomé: podemos dizer que a incidência se iguala à subsunção mais a implicação, ou seja, o processo de positivação deve ser constituído mediante a aplicação do direito, segundo a linguagem das provas, certificando a veracidade do enunciado subsumido⁹³, que se consubstancia no trabalho de relatar os eventos do mundo real-social e as relações jurídicas. Trata-se do aspecto dinâmico do direito (contínuo processo de reprodução), em que o homem aparece com seus valores éticos e seus ideais políticos, sociais e religiosos. Aplicar o direito é dar seguimento ao processo de positivação, ou

⁹³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 30.

seja, quando alguém com base no ordenamento jurídico faz incidir a norma ao caso concreto, constituindo a norma individual.

Por isto, podemos afirmar que a incidência tributária só existirá se o “homem” conseguir passar a linguagem (fato) para uma linguagem competente (fato jurídico tributário). Antes da incidência, não há fato jurídico tributário.

A incidência do preceito normativo torna jurídico um fato determinado, atribuindo-lhe consequências jurídicas. Exemplo: dado o fato de “ser proprietário de imóvel territorial rural”, incide o mandamento “deve-se pagar o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural à União”; claro que, conforme explicamos, a incidência não se dá automática e infalivelmente em relação aos eventos; portanto, nesse caso, é preciso de uma linguagem constituindo o acontecimento de determinado contribuinte ser proprietário de imóvel territorial rural, o que acarreta no trabalho do agente competente em expedir uma norma individual e concreta, que deverá ser cumprida pelo sujeito passivo (contribuinte).

Moussallem discorre sobre o “fenômeno de a linguagem da norma jurídica assentar-se sobre a linguagem da realidade social dando por resultado a linguagem da facticidade jurídica, [que] chamamos de incidência”⁹⁴.

Segundo ele, é importante compreender que a incidência é fruto da subsunção, que é fruto da aplicação. Por outro lado, é pelo ato de aplicação que o sujeito competente realiza a subsunção, fazendo incidir a norma jurídica.

No mesmo sentido, o professor Eurico Marco Diniz de Santi leciona que

Incidência designa, em sentido figurado, a ocorrência da subsunção: operação lógica que se caracteriza por conceber um indivíduo compreendido numa espécie como compreendida num gênero. [...] Assim, incidindo o conceito da norma (hipótese normativa) sobre o conceito do fato (enunciação do suporte fático), da co-incidência de ambos, surge, então, o fato jurídico.⁹⁵

É pelo ato de aplicação que a norma incide e faz com que o direito positivo adquira caráter de concretude em direção à conduta humana. Antes disso, o mero

⁹⁴ MOUSSALLEM, Tarek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 97.

⁹⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 60.

evento, sem adquirir linguagem competente e transformar-se em fato jurídico, não existe para o mundo jurídico.

Portanto, a norma jurídica não incide, se não for aplicada. Não há possibilidade de incidência da norma sobre o mero acontecimento social sem enunciação por agente credenciado⁹⁶.

4.3 Não incidência pura e simples

O enunciado *não incidência* pode nos aludir a diversos significados; por exemplo, ao sentido da falta de aplicação da norma jurídica, ou seja, pode-se dizer que não houve incidência ao caso em concreto.

Nesse passo, esclarecemos que, por ora, queremos nos referir à não incidência pura e simples como a não existência de previsão legal para determinado evento. Vejamos a um exemplo esdrúxulo: os cachorros (animais quadrúpedes) não necessitam recolher o IPTU, uma vez que o sujeito passivo do imposto sobre a propriedade predial urbana é definido como o contribuinte.

Por contribuintes, devemos entender um sujeito de direito que poderá ser uma pessoa física ou jurídica. Deste modo, o fato de ser um animal exclui o cachorro da possibilidade de ser tomado como contribuinte do imposto.

A não incidência pura e simples pode ser considerada como uma impossibilidade jurídica de tributação. Ela encontra-se fora do âmbito dos fatos que podem ser tributados. Não há previsão legal para a tributação de tal fim.

Um exemplo de não incidência pura e simples será estudado no presente trabalho, no caso das usinas hidrelétricas (por não haver enquadramento nas possibilidades de incidência do ITR às áreas alagadas). Pretendia-se tributar as áreas alagadas (reservatórios) para fins de recolhimento do Imposto Territorial Rural. Ora, o nome do próprio imposto já determina que a tributação deva recair sobre propriedade territorial; no caso das hidrelétricas, pretende-se tributar as águas como se terras o fossem.

⁹⁶ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 150.

Portanto, quando nos deparamos com a existência de uma situação para cuja tributação não há previsão legal ou mesmo cuja abrangência encontra-se fora do âmbito das demais incidência, nós estaremos diante da não incidência pura e simples.

4.4 Incidência e aplicação

Após termos falado sobre o fenômeno da incidência, cabe, nesse passo, discorreremos um pouco sobre um paralelo entre a incidência e a aplicação.

Eurico Marcos Diniz de Santi⁹⁷, baseado na doutrina de Pontes de Miranda⁹⁸, define incidência como o “fenômeno da norma jurídica que transforma em fato jurídico o suporte fático, que o direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico”⁹⁹.

Para Paulo de Barros Carvalho, haverá incidência tributária com a produção de linguagem competente através de uma conduta humana que faça com que o fato subsuma-se à hipótese normativa, implicando nos efeitos prescritos pelo consequente normativo, efeitos estes consistentes no surgimento de uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos¹⁰⁰.

Se houver a subsunção, ou seja, quando o fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo guardar absoluta identidade com a descrição da hipótese, haverá a incidência jurídica tributária.

No mesmo sentido, Gabriel Ivo reafirma que a incidência transforma os fatos naturais ou socioculturais em fato jurídicos¹⁰¹. O efeito da norma jurídica é a incidência, que, por sua vez, tem o efeito de juridicizar o fato, tornando-o jurídico, destacando-o do mundo enquanto mundo, e inserindo-o no mundo jurídico.

A professora Fabiana Del Padre Tomé destaca que

⁹⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 62.

⁹⁸ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. Campinas: Bookseller, 2007, p. 4-17.

⁹⁹ Op. cit., loc. cit.

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 279

¹⁰¹ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 43.

é por meio das provas que se certifica a ocorrência do fato e seu perfeito quadramento aos traços tipificadores veiculados pela norma geral e abstrata, permitindo falar em subsunção do fato à norma e em implicação entre antecedente e conseqüente, operações lógicas que caracterizam o fenômeno da incidência normativa¹⁰².

Para Tárek Moysés Moussallem, “aplicar é ato de fala de fazer-se a norma. Aplicar é ato locucionário de dizer algo no jogo do direito”¹⁰³.

Aplicar o direito é um ato linguístico de fazer-ser o direito positivo, é produzir norma jurídica.

A aplicação do direito se consubstancia no trabalho de relatar os eventos do mundo real-social e constituir as relações jurídicas. Trata-se do aspecto dinâmico do direito (contínuo processo de re-produção), em que o homem aparece com seus valores éticos e seus ideais políticos, sociais e religiosos. Aplicar o direito é dar seguimento ao processo de positivação, ou seja, quando alguém, com base no ordenamento jurídico, faz incidir a norma ao caso concreto, constituindo a norma individual.

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho explica que

A aplicação do direito é justamente seu aspecto dinâmico, onde as normas sucedem, gradativamente, tendo sempre o homem, como expressão da comunidade social, seu elemento intercalar, sua fonte de energia, o responsável pela movimentação das estruturas¹⁰⁴.

Nenhuma norma no sistema do direito positivo tem o condão de irradiar seus efeitos sem que seja aplicada. Moussallem¹⁰⁵ explica que a norma jurídica não incide, se não for aplicada. Não há possibilidade de incidência da norma sobre mero acontecimento social, sem enunciação por agente credenciado.

Parte da doutrina distingue incidência de aplicação e sustenta que a norma que incidiu pode não ser aplicada¹⁰⁶.

Seguindo o entendimento de Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁷, esta posição não se sustenta, pois a incidência só existirá, se o “homem” conseguir passar a linguagem

¹⁰² TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 31.

¹⁰³ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 152.

Chama-se de ato locucionário o ato de dizer qualquer coisa; ilocucionário o ato efetuado ao dizer qualquer coisa; e perlocucionário o ato efetuado pelo fato de dizer qualquer coisa.

¹⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 88.

¹⁰⁵ Op. cit., p. 151.

¹⁰⁶ BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 170.

(fato) para linguagem competente (fato jurídico tributário); portanto, vê-se que, antes da incidência, não há fato jurídico tributário.

Sendo a incidência, a subsunção do fato à norma é a própria aplicação do direito ao fato ocorrido.

Isto porque é impossível diferenciar incidência de aplicação do direito, visto que a incidência é a junção da subsunção com a implicação do preceito normativo (aplicação do texto legal que depende do agente). Sem que um sujeito realize a subsunção e promova a implicação, expedindo novos comandos normativos, não há que falar em incidência jurídica.

Concluimos que a aplicação do direito se equipara à incidência, ou seja, aplicar uma norma significa fazê-la incidir na situação por ela juridicizada. Norma alguma tem o poder de irradiar efeitos sem que seja aplicada, ou seja, não há possibilidade de incidência (juridicização de fatos) da norma sobre o mero acontecimento social, sem enunciação por agente credenciado.

4.4.1 Tempo no fato e o Tempo do fato

Vimos acima que a norma não tem força própria para atingir a realidade, dependendo, portanto, dos homens, dos aplicadores do direito.

Deste modo, a norma é incidida sobre o fato, que é construído pela autoridade. Instala-se no passado, trazendo para o presente.

Conforme discorreremos, entendemos que o evento se distingue do fato, na medida em que o fato é o relato do evento em linguagem competente. Portanto, na qualidade de “descritor”, “constituidor” do evento, o fato e o evento ocorrem em momentos distintos (por coerência lógica, o evento antecede o fato, visto que o fato é o relato do evento). É nesse ponto que fazemos a nossa distinção entre o evento e o fato, seguindo as lições de Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁸

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 279.

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 153.

O tempo do fato é aquele instante no qual o enunciado denotativo, perfeitamente integrado como expressão dotada de sentido, ingressa no ordenamento do direito posto, não importando se veiculado por sentença, por acórdão, por ato administrativo ou por qualquer outro instrumento introdutório de normas individuais e concretas. Tratando-se de fato jurídico tributário, é o tempo em que o expediente próprio, realizado por quem detiver a competência e na conformidade do procedimento em lei, for tido por ato jurídico válido. Quando por sentença, no momento em que, tendo sido prolatada, as partes forem intimadas de seu inteiro teor, pressupondo-se também um juiz competente e a subordinação do processo aos critérios estabelecidos pelo sistema. E, assim por diante, seja qual for o veículo que introduzir o enunciado no ordenamento, no preciso instante em que o expediente considerar-se juridicamente válido. O surgimento do fato, em tais situações, irá coincidir com o aperfeiçoamento jurídico do enunciado. Configurado juridicamente, eis o fato passando a compor o *plano da facticidade do direito*, o que significa fazer nascer direitos e deveres correlatos.

Algo diverso, porém, é o tempo *no fato*, isto é, a ocasião a que alude o enunciado factual, dando conta da ocorrência concreta de um evento. Quando se diz que, no dia 1º de janeiro de 1996, realizou-se o fato de alguém ser proprietário de bem imóvel, em certa localidade do Município de São Paulo, o fragmento de linguagem constitui um fato sobre o qual incide o IPTU. Se atribuirmos a data de 18 de maio, do mesmo ano, para que se tenha o relato acima como integrante do ato de lançamento tributário, celebrado por agente competente da Fazenda Pública e devidamente notificado ao sujeito passivo, será fácil perceber que 18 de maio é o *tempo do fato*, vale dizer, a unidade temporal em que o fato se configurou, ao passo que 1ª de janeiro é o *tempo no fato*, quer significar, a marca de tempo a que se refere o enunciado fático.

O tempo do fato vai ser o ponto de referência para a aplicação do direito positivo, no que toca à sua feitura como enunciado, disciplinando todos os procedimentos relativos à configuração factual, incluindo-se a própria competência do agente da Administração, ou do particular, para instituí-lo. Os atos relativos à estruturação formal do enunciado jurídico serão governados pela legislação *que estiver em vigor no momento da sua realização*, isto é, no átimo em que for prescritivamente, o que significa reconhecer na unidade de tempo em que a norma individual e concreta do lançamento ou aquela expedida pelo particular, ingressarem no sistema do direito positivo. (grifos do autor).

Portanto, vê-se que o fenômeno da incidência tributária depende do acontecimento do fato, até que este se constitua a percussão da norma geral e abstrata não se verificará, não havendo direitos nem deveres correlatos.

O tempo do fato é o tempo da aplicação do direito, ou seja, o tempo em que o fato foi positivado através da incidência pela autoridade competente. Já o tempo no fato é aquele em que o fato diz que ocorreu o evento no mundo social, que, se não reconstruído pela linguagem, se perde no tempo e no espaço.

Em se tratando do Imposto Territorial Rural, o tempo "do fato" deve ser considerado como a data em que é feita a declaração do ITR pelo contribuinte, bem como a data em que for lavrada a autuação fiscal, pois são os instantes em que surge o fato jurídico tributário, entendido como relato linguístico.

Conforme sabemos, o ITR é um imposto sujeito ao lançamento por homologação¹⁰⁹, em que a constituição do crédito tributário é realizada por meio de uma norma individual e concreta expedida pelo sujeito passivo da relação jurídica.

O sujeito passivo nos lançamentos por homologação tem a função de declarar as informações necessárias para a constituição do fato jurídico tributário. É por essa razão que dizemos que, no caso do Imposto Territorial Rural, o tempo "do fato" deve ser considerado como a data em que é feita a declaração do ITR pelo contribuinte.

Dissemos também que o tempo do fato pode ser considerado como a data em que for lavrada a autuação fiscal por alguma autoridade competente, isto, pois, nos casos em que o sujeito passivo da relação está incumbido de realizar o lançamento e não o faz, deverá a autoridade administrativa lavrar (constituir o crédito).

Por sua vez, o tempo "no fato" é a data do evento, ao qual se reporta a declaração realizada pelo sujeito passivo ou a autuação fiscal lavrada pela autoridade

¹⁰⁹ Temos que lançamento é ato administrativo que veicula norma individual e concreta, cujo antecedente é o fato jurídico tributário e o conseqüente é a relação jurídica tributária implicada pelo aludido fato jurídico. Conforme o Código Tributário Nacional, estão previstos três modalidades de lançamento, quais sejam:

- a) Lançamento direto, ou por ofício; misto: ocorre nos casos em que a administração realiza os cálculos e expede o documento, ex. IPTU. Os proprietários de imóveis situados em zonas urbanas recebem os carnês com todos os dados e a quantia a ser paga por eles;
- b) Lançamento por declaração: nos dias atuais não há esse tipo;

Lançamento por homologação: ocorre na maioria dos casos onde o próprio contribuinte informa os valores e cálculos que serão posteriormente verificados pela administração, ex. ICMS, ITR. Nesses casos, o contribuinte, por meio de uma norma individual e concreta, realiza o lançamento do tributo. Costa esclarece que a posterior homologação não constitui o crédito tributário, este já foi constituído pelo contribuinte; a homologação do crédito extingue a obrigação.

Sobre tal classificação, há uma discussão doutrinária, questionando se o lançamento por homologação poderia ser considerado como lançamento pelo fato de ser introduzido (norma individual e concreta) pelo próprio contribuinte. Contudo, a partir do instante em que adotamos como premissa que lançamento tributário nada mais é do que um ato administrativo, a classificação das diferentes espécies de lançamento (de ofício, por declaração e por homologação) prescritas no CTN perde sua razão de ser. Vejamos.

Tal classificação decorre do fato de que o legislador nacional, no art. 142 do CTN, preceituou lançamento como sinônimo do procedimento administrativo. Sendo assim, achou por bem classificar esse procedimento em a) direto ou por ofício, b) misto ou por declaração e c) por homologação, de acordo com a maior ou menor atuação do administrado na sua elaboração.

Ocorre que não se pode confundir o procedimento administrativo que dá origem ao ato administrativo do lançamento com o lançamento em si considerado. Tal procedimento, como visto, é apenas um dos caminhos que a Administração pode percorrer para realizar o ato do lançamento. Dizemos ser um dos caminhos, pois o ato do lançamento não pressupõe o procedimento administrativo, podendo se perfazer em um único ato.

competente. Ex: 1º de janeiro de 2007, tendo em vista que os eventos tributários, no caso do ITR, ocorrerão sempre no primeiro dia do ano de algum exercício, por ter sido o critério temporal eleito pelo legislador.

Entre a data “no fato” e a “data do fato”, conta-se o prazo decadencial.

Sobre o assunto, discorre o professor Eurico Marco Diniz de Santi, trazendo dois exemplos sobre o tema:

O tempo do ato de lançamento é o tempo da aplicação do direito; o tempo no ato de lançamento é aquele em que ocorreu o evento, reconstruído no antecedente do lançamento. O tempo na lei é a previsão abstrata da ocorrência do evento jurídico tributário, que não se confunde com o tempo da lei, ocasião em que o documento legal foi produzido¹¹⁰.

Conclui-se que os dois tempos, por mais próximos que estejam, jamais coincidirão, uma vez que o tempo no fato será sempre passado.

4.5 Incidência X não incidência

A incidência, conforme discorremos, pode ser reduzida a uma operação lógica entre dois conceitos conotativos (da norma geral e abstrata) e denotativos (da norma individual e concreta). É a relação entre o conceito da hipótese e o conceito do fato de uma dada pessoa cumprir, no tempo histórico e no espaço de convívio social, o que estava descrito da hipótese.

Utiliza-se também a palavra *subsunção* para fazer referência a esse processo do quadramento do fato na amplitude da norma. Para que ocorra a incidência, é necessário que haja uma norma jurídica válida (sinônimo de existência) e vigente, e a realização do evento juridicamente vertido em linguagem que o sistema indique como própria e adequada¹¹¹.

Para verificarmos a incidência, é necessário, portanto, que o evento, vertido em linguagem competente (fato jurídico), coincida em tudo com a hipótese prevista no antecedente da norma. Sem que haja o perfeito enquadramento da realização do evento

¹¹⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v. 1, p. 27.

¹¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções Tributárias do IPI em face do Princípio da Não-Cumulatividade (Parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 33, p. 142-166, 1998, p. 145.

que tenha por correspondência uma hipótese normativa, não há que se falar em incidência tributária.

É necessário, imprescindível que ocorra o enquadramento do fato praticado com a hipótese prevista. Insistimos nesse ponto, pois, por diversas vezes, encontramos casos em que se tenta tributar, ou melhor, tenta-se fazer incidir fatos jurídicos tributários que não coincidem com a hipótese; por algum motivo, não há como se falar em incidência tributária. Sobre o tema falaremos adiante.

A não incidência, por sua vez, se dá quando não há fato dentro da hipótese (da regra-matriz) ou o fato ocorrido não se amolda na hipótese de incidência, independe de lei. Ou seja, os fatos encontram-se fora do campo de competência ou do âmbito da norma de incidência, sendo sequer capazes de fazer nascer a obrigação tributária.

Para que nasça a obrigação tributária, faz-se necessário, impreterivelmente, a correspondência entre o evento vertido em linguagem competente e a hipótese normativa prevista.

Ambos os institutos não se confundem, tendo em vista que, na não incidência os fatos, encontram-se fora do campo de competência ou do âmbito da norma de incidência, sendo sequer capaz de fazer nascer a obrigação tributária.

Nos dias atuais, deparamos-nos com a tentativa da administração tributária tributar as áreas dos reservatórios das usinas hidrelétricas. Áreas estas que são completamente construídas, desapropriadas para uso específico, onde se celebram, na maioria dos casos, convênios com a própria União para o uso dessas áreas por tempo determinado.

Por óbvio, desde logo, vê-se que não há como cogitar que um Imposto que possui por hipótese de incidência a propriedade de um imóvel territorial rural possa incidir sobre uma lagoa, uma represa ou, enfim, incida sobre a água.

Se o imposto em comento tem como fato jurídico tributário a propriedade territorial rural, como poderia o mesmo imposto incidir sobre terras e águas? À primeira vista, parece-nos ilógica tal tentativa de tributação, conclusão que não se modifica após um estudo aprofundado sobre o tema, conforme teremos em capítulo adiante.

O que percebemos, nesse caso específico, é que não há correspondência da hipótese tributária do ITR com a qualidade de detentoras de águas ou potenciais de energia elétrica, como é o caso das Usinas Hidrelétricas.

Estamos diante de caso típico de não incidência, pois não há previsão legal para tributação do ITR sobre as águas, e, sim, para as propriedades territoriais rurais, ou seja, tributam-se propriedades territoriais.

4.5.1 Paralelo entre não incidência, imunidade e isenção

Parte da doutrina entende haver certa similitude entres os institutos da imunidade e isenção, no sentido de que, tanto a imunidade quanto a isenção, poderiam ser tidas como técnicas semelhantes, através das quais a lei tributária, ao demonstrar o gênero de situações sobre as quais impõe o tributo, retira uma ou mais espécies e as declara isentas; em ambos os institutos, inexistente o dever de levar quantia em dinheiro aos cofres públicos, ou seja, ocorre a exoneração tributária.

A diferença primordial consiste no nível hierárquico do veículo introdutor, em que a imunidade atua no plano da definição de competência (plano constitucional), ao passo que a isenção opera no plano do exercício da competência (plano legal).

A norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-o, parcialmente; trata-se do encontro de duas normas jurídicas que têm por resultado a não incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pela norma isentiva. Ou, atua no consequente, comprometendo os efeitos prescritivos da conduta.

Desta forma, vemos que a regra de isenção ataca a própria esquematização formal da norma padrão de incidência, para destruí-la em casos particulares, sem aniquilar a regra-matriz, que continua atuando regularmente para outras situações¹¹².

Não há que se falar em paralelo entre imunidade e isenção, pois são preposições normativas diferentes na composição do ordenamento jurídico e poucas são as regiões

¹¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções Tributárias do IPI em face do Princípio da Não-Cumulatividade (Parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 33, p. 142-166, 1998, p. 157.

de contato, como circunstâncias de serem normas jurídicas válidas no sistema, integrarem a classe das regras de estrutura e tratarem de matéria tributária¹¹³.

Portanto, a imunidade e a isenção não se confundem, são fontes normativas distintas, estando uma na Constituição da República¹¹⁴, enquanto a outra é fundamentada por leis infraconstitucionais.

A norma de imunidade colabora no desenho do perfil das competências, ocupando o patamar constitucional e, frise-se, não trata da fenomenologia da incidência, pois age antes, colaborando no contorno das competências, ao passo que as regras isentantes integram o plano da legislação ordinária e operam como redutora do campo de abrangência dos critérios do antecedente ou conseqüente da regra-matriz tributária.

Já a chamada “não-incidência constitucionalmente qualificada”, entendemos também não traduzir o sentido do instituto imunitório, pois, como ensina Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli,

sobressai, ainda, a inadequação da conceituação de imunidade como não-incidência constitucionalmente qualificada, pois, como firmado por Paulo de Barros Carvalhos, induz o falso entendimento de apresentar propriedades de desjuridicização de algo que já estava juridicizado por outra incidência constitucional, além do problema de consistir uma definição pela negativa¹¹⁵.

Prossegue averbando que,

Diante do exposto, vejamos as distinções entre imunidades e isenções. Como denominador comum, apresentam suporte lingüístico, o que, aliás é redundância afirmar, haja vista que nosso objeto temático espraia-se em linguagem.

Apresentam ainda, no altiplano lógico, relações de conjuntos. No caso da isenção, as relações das regras matrizes tributária e isencional. Na imunidade, relação de classes de objetos demarcados pelos critérios de identificação dos enunciados constitucionais. Esgotam-se aí as semelhanças.

Quanto às dessemelhanças, as isenções possuem efetiva estrutura sintático-implicacional, reunindo antecedente e conseqüente sob enfoque deôntico, para juridicizar fato jurídico isento e respectiva relação jurídica (isencional).

¹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 187.

¹¹⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

¹¹⁵ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 111.

As imunidades, pela perspectiva dos enunciados constitucionais, são significações extraídas do texto constitucional, parte do processo de intelecção das significações competenciais¹¹⁶.

Sacha Calmon Navarro Coelho, por sua vez, leciona que

os dispositivos legais isentantes funcionam da mesma maneira. A diferença é que a imunidade radica na Constituição, enquanto a isenção decorre da lei menor, complementar ou ordinária. A imunidade e isenção são fatores legislativos que condicionam as normas tributárias, cooperando na formação das mesmas.¹¹⁷

Vemos que, para ele, tanto os dispositivos isencionais como os imunizantes entram na formação das hipóteses de incidência das normas de tributação, demarcando o perfil impositivo do fato jurígeno eleito pelo legislador. E, ainda, diz que a hipótese de incidência de uma norma tributária é composta pelos fatos tributáveis menos os fatos imunes e isentos; para ele, tanto a isenção quanto a imunidade impedem a incidência, fazendo com que não se instaure a chamada obrigação tributária.

Ainda, nos dizeres do referido professor:

Se, sob o ponto de vista do direito positivo a imunidade e a isenção são declarados expressas do legislador sobre os fatos ou aspectos de fatos ou estados de fato, negando-lhes efeitos tributários impositivos, não vemos como, neste plano, compará-las com a chamada “não-incidência natural ou pura”. A imunidade e a isenção são, existem, vêm dos entes legais positivos. A não-incidência natural ou pura, como tal existe, é um não-ser. A imunidade e a isenção são técnicas legislativas, a não incidência natural ou pura é uma inferência lógica a que se chega por contraste: o que não é ser é o não ser. Resumindo: a imunidade e a isenção são declarações de vontade do legislador cuja função é delimitar negativamente o fato jurígeno *ex lege*. A não-incidência é um efeito¹¹⁸

Na chamada não incidência pura e simples, não vislumbramos a possibilidade de confusão com os institutos, imunitório e isencional, tendo em vista que seus fatos encontram-se fora do campo de competência ou do âmbito da norma de incidência, sendo sequer capaz de fazer nascer a obrigação tributária.

Segundo o Alfredo Augusto Becker,

¹¹⁶ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 111.

¹¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 121.

¹¹⁸ *Ibid.*, loc. cit.

a expressão caso de não-incidência significa que o acontecimento deste ou daqueles fatos são insuficientes, ou excedentes, ou simplesmente estranhos para a realização da hipótese de incidência de regra jurídica de tributação¹¹⁹.

Conforme visto acima,

a incidência jurídica se traduz a duas operações formais: a primeira, de subsunção de classes, em que se reconhece que uma tal ocorrência concreta, localizada num determinado espaço social e em determinada unidade de tempo, inclui-se, na chamada classe de fatos previstos no antecedente da norma geral e abstrata, e a segunda, que será uma forma de implicação, vez que a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica o conseqüente.¹²⁰

O chamado fato concreto, ocorrido aqui e agora, faz, obrigatoriamente, surgir uma relação jurídica, determinada entre dois ou mais sujeitos de direito e, por fim, não haverá, de maneira alguma, que se falar em incidência tributária, caso não exista um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação determinada pelo preceito normativo. Norma nenhuma incidirá por força própria.

Com esta explanação, podemos verificar que a imunidade não pode ser considerada como uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada.

Rubens Gomes de Souza afirma que

incidência é a situação em que um tributo é devido por ter ocorrido o fato gerador; não-incidência é a situação em que um tributo não é devido por não ter ocorrido o respectivo fato gerador; isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido; e já as imunidades, são limitações da competência, proibições e, também, isenções outorgadas diretamente a Constituição¹²¹.

Vemos, assim, que a imunidade, a isenção e a não incidência pura e simples não se confundem. As duas primeiras são fontes normativa distintas, estando uma na Constituição da República¹²², enquanto a outra é fundamentada por leis infraconstitucionais. A norma de imunidade colabora no desenho do perfil das competências, ocupando o patamar constitucional e, frise-se, não tratam da

¹¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 305.

¹²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 280.

¹²¹ SOUSA, Rubens Gomes; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 75.

¹²² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

fenomenologia da incidência, pois agem antes, colaborando no contorno das competências, ao passo que as regras isentantes integram o plano da legislação ordinária, a qual opera como redutora do campo de abrangência dos critérios do antecedente ou conseqüente da regra-matriz tributária. Já, no que se refere à não incidência pura e simples, o que existe é um não ser, ou seja, o fato ocorrido não se amolda à hipótese descrita no texto legal.

Portanto, temos que a imunidade e a isenção são técnicas legislativas, a não incidência pura é uma inferência lógica a que se chega por contraste: o que não é ser é o não ser.

As imunidades são tidas como um conjunto de normas jurídicas que estabelecem, por meio de um modal deôntico proibitivo, que os entes tributantes venham a expedir regras instituidoras de tributos.

Paulo de Barros Carvalho¹²³ define imunidade como uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição da República¹²⁴ e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

A norma que institui a imunidade é dirigida ao legislador ordinário, para, juntamente com as demais normas, formar os direitos inerentes aos entes políticos, que, posteriormente, irão instituir os tributos a eles competentes. Esclarece o professor que não surge a competência tributária, para, então, vir a norma da imunidade, mutilando a amplitude da norma de competência; a imunidade é desenhada juntamente com a competência. Dessa forma, o autor descarta os conceitos de imunidade como sendo uma “limitação constitucional às competências tributárias” e “exclusão ou supressão do poder tributário”.¹²⁵

Isto, pois, conforme discorrido, a imunidade não é posterior à competência; a competência é a conjunção de normas constitucionais, uma das quais é a imunidade.

¹²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 194, 201.

¹²⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

¹²⁵ Ibid., loc. cit.

Discorre o autor:

o preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante antecedente, na lógica do sistema, ao momento da percução tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo¹²⁶.

Percebemos que a imunidade é anterior à instituição do tributo, ela encontra-se no desenho das competências. Por sua vez, a isenção é a mutilação de um dos critérios da regra-matriz de incidência, o que retira a aplicabilidade da norma.

Nos casos de isenção, deve haver a instituição para que se possa, por algum dos motivos previstos pelo legislador, ocorrer a não aplicação da norma ao caso específico, ou seja, não ocorrerá a incidência da norma ao caso concreto.

Na lição de José Souto Maior Borges,

a regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras de competência ou, mais precisamente, das regras *negativas de competência*. O setor do social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação. Previamente excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos. A imunidade reduz a extensão do próprio poder de tributar, uma vez que, através dela, certos fatos ou pessoas são subtraídos do campo reservado ao exercício da competência tributária.

A técnica constitucional brasileira não se circunscreve em repartir a matéria tributável; não se restringe à mera indicação, a cada pessoa jurídica de direito público interno, da esfera de tributação reservada à sua competência. Essa atribuição constitucional de competência é completada pela **proibição — formal e material — de serem instituídos tributos abrangendo hipóteses constitucionalmente previstas como imunes.**¹²⁷ (grifos do autor).

Pelo fato de entendermos a imunidade como um desenho e as competências tributárias juntamente com as demais normas constitucionais, não podemos coadunar com as afirmações de que a imunidade seria uma limitação constitucional às competências tributárias, nem mesmo uma exclusão ou supressão de poder tributário.

Contudo, precisamos deixar registrado que alguns doutrinadores de renome entendem a imunidade como uma limitação constitucional à competência tributária ou

¹²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 198.

¹²⁷ BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 182.

limitação constitucional ao poder de tributar; dentre eles, encontramos Hugo de Brito Machado e Rubens Gomes de Souza. Eles pressupõem uma cronologia entre as normas de outorga de competência e as que contemplam hipóteses de imunidades.

Ainda, Ruy Barbosa Nogueira, Bernardo de Ribeiro Moraes entendem ser a imunidade uma exclusão ou supressão do poder tributário. Assim, para essa corrente, admite-se a existência de uma cronologia entre as normas que outorgam competência aos entes tributantes e às normas imunizantes, pois não podemos excluir algo que ainda não existe, só excluimos algo quando podemos falar de sua existência.

Amílcar de Araújo Falcão prevê duas modalidades de não incidência: pura e simples e por disposição constitucional ou qualificada. Todavia, o texto constitucional não se ocupa da fenomenologia da incidência, apenas delimita o campo impositivo. Dessa forma, não há que se falar em não incidência, mas na incidência da norma imunizante para que surja o direito subjetivo do contribuinte em não ser tributado.

O mesmo ocorre com a competência tributária e seu exercício. A outorga de competência legislativa não se confunde com o exercício da própria competência outorgada; esses fatos ocorrem em momentos diversos. Primeiro, ocorre a outorga de competência, que, por sua vez, é veiculada por meio de normas constitucionais; o exercício da competência é posterior, ele ocorre quando o ente tributante, usando a competência que lhe foi atribuída, a utiliza para fins de instituição de tributos e concessão de isenções.

Após explicarmos a nossa posição quanto às diversas definições de imunidade tributária e entendermos esta como sendo uma técnica de delimitação da competência pela negativa, pois, ao invés de outorgar competência, estabelece a incompetência para tributar, passamos rapidamente por alguns dos questionamentos que se apresentam sobre o tema.

Imunidades e princípios não se confundem, ainda que muitas imunidades tenham por fundamento algum princípio, como é o caso da imunidade recíproca, que decorre do princípio federativo. Os princípios são normas *lato sensu*, são enunciados prescritivos que podem representar valores ou limites objetivos. Por sua vez, as imunidades estipulam incompetências tributárias para edição de leis que instituem tributos sobre os fatos, pessoas ou bens imunizados, subtraídos à tributação.

Em um quadro simples, somente para vislumbrarmos algumas das características e distinções dos institutos discorridos, em poucas palavras descreveremos a imunidade, isenção, incidência e não incidência:

Imunidade	Norma Jurídica que prescreve a não competência para instituir tributos em determinadas circunstâncias. Ela precede a isenção, pois delimita com as demais normas a própria competência tributária.
Isenção	A isenção pode ser definida como um enunciado prescritivo que, seguindo os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho ¹²⁸ , interpretado juntamente com outros enunciados na construção da regra-matriz de incidência tributária, tem função de mutilar parcialmente um dos critérios do antecedente ou consequente, excluindo algumas situações do campo normativo.
Incidência	A incidência deve ser tida como o ato de aplicação da norma geral e abstrata.
Não incidência	A não incidência por sua vez, ao contrário da incidência, como revela o próprio nome, é a não aplicação da norma geral e abstrata. Isso ocorre quando o agente competente não identifica um evento que tenha identidade aos critérios da hipótese da norma geral e abstrata ou porque não produziu a norma individual e concreta.

Quadro 1 – Imunidade x Isenção x Não incidência

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

4.5.2 Das isenções e o imposto territorial rural

Quanto ao Imposto Territorial Rural, a isenção foi concedida em alguns casos; é o que determina o art. 3º da Lei 9.393/96 que diz:

Art. 3º São isentos do imposto:

I - o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento, que, cumulativamente, atenda aos seguintes requisitos:

- a) seja explorado por associação ou cooperativa de produção;
- b) a fração ideal por família assentada não ultrapasse os limites estabelecidos no artigo anterior;
- c) o assentado não possua outro imóvel.

II - o conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, cuja área total observe os limites fixados no parágrafo único do artigo anterior, desde que, cumulativamente, o proprietário:

- a) o explore só ou com sua família, admitida ajuda eventual de terceiros;
- b) não possua imóvel urbano.

Conforme dispõe a Lei nº 9.393/96, na parte específica denominada Sessão II – Da Isenção, todos os casos acima são considerados como isentos do recolhimento do imposto em comento.

Contudo, a própria lei traz, mais adiante, outros casos que se devem excluir do Valor da Terra Nua – VTN, utilizado para obtenção da base de cálculo do ITR; a exclusão de algumas áreas encontra-se inserida na alínea “F”, II, § 1º, art. 10, dentre as quais áreas alagadas pra fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizadas pelo poder público, da qual trataremos de forma mais profunda.

Vejamos, sobre as áreas de exclusão do VTN, como discorre o art. 10:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;

d) florestas plantadas;

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

d) sob regime de servidão florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)

(ii)alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). (grifo nosso).

Ora, percebemos, aqui, que a alínea “f”, II, § 1º, art. 10, introduzida pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, pretendeu inserir uma espécie de “isenção” às áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas; contudo, não haveria a menor necessidade da inclusão de tal alínea à lei existente, uma vez que, conforme estudamos e demonstramos, a isenção se referente à mutilação de um dos critérios da regra-matriz de incidência. É uma técnica legislativa.

Ou seja, a norma estaria pronta para ser incidida, caso não fosse a ocorrência da mutilação de um de seus critérios da regra-matriz de incidência, por determinação de alguma legislação infraconstitucional.

O legislador, em certos casos, entendendo por bem isentar o sujeito passivo de arcar com o ônus de determinada relação jurídica, seja por encontrar-se em situação singular, seja por encontrar a situação em condição especial, desobriga do pagamento de determinado tributo.

Ocorre que as isenções, por técnicas legislativas que são, possuem peculiaridades, quais sejam: poder ser concedidas por prazos determinados ou indeterminados, com possibilidade de serem revogadas.

Conforme discorreremos, a isenção é a mutilação de um dos critérios da regra-matriz de incidência, interferem de forma direta na eficácia técnica da norma.

Esclarecidos tais pontos, vamos ao nosso foco específico, qual seja: a suposta isenção concedida aos reservatórios de usinas hidrelétricas. Ora, não é por ser uma técnica legislativa que a isenção pode criar figuras que não as são. Melhor explicando: não é possível conceber que se tribute o que é intributável por não haver hipótese de incidência compatível.

Com a introdução da alínea “f”, II, § 1º, art. 10 da Lei nº 9.393/96, pretendeu-se isentar as áreas de reservatórios das usinas hidrelétricas, como se tributáveis elas fossem. Ocorre que, conforme veremos em tópico específico sobre o tema, o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural tem como hipótese de incidência a propriedade territorial rural e não propriedades fluviais.

4.5.3 Das imunidades e o Imposto Territorial Rural

Após discorrermos um pouco sobre o paralelo entre os institutos da não incidência, isenção e imunidades, vamos nos ater às imunidades sobre o ITR previstas na Constituição Federal, referentes ao Imposto que ora estudamos. Dessa forma, nesse momento, nossos olhos serão voltados ao art. 153, § 4º da Constituição, incluído pela Emenda Constitucional nº 42/03:

Art. 153 § 4º. O imposto previsto no inciso VI do *caput*:
II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel¹²⁹.

A Lei nº 9.393/96, dispondo sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, repete o texto constitucional, prevendo o seguinte, em seu art. 2º:

Art. 2º Nos termos do art. 153, § 4º, *in fine*, da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a :

I - 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

¹²⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

II - 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - 30 ha, se localizado em qualquer outro município.

Por sua vez, quando o Decreto nº 4.382, de 19/09/02, regulamentou no título II sobre a Imunidade, ele, cumprindo seu papel de veículo introdutor de normas regulamentadoras, dispôs sobre a imunidade, sua abrangência, os requisitos necessários para o seu gozo, dentre outros assuntos, senão vejamos:

Art. 3º São imunes do ITR:

I - a pequena gleba rural, desde que o seu proprietário a explore só ou com sua família, e não possua outro imóvel. (Constituição Federal - CF, art. 153, § 4º; Lei nº 9.393, de 1996, arts. 2º e 4º);

II - os imóveis rurais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (CF, art. 150, inciso VI, alínea "a");

III - os imóveis rurais de autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, desde que vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (CF, art. 150, inciso VI, alínea "a" e § 2º);

IV - os imóveis rurais de instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, relacionados às suas finalidades essenciais (CF, art. 150, inciso VI, alínea "c" e § 4º).

§ 1º Pequena gleba rural é o imóvel com área igual ou inferior a (Lei nº 9.393, de 1996, art. 2º, parágrafo único):

I - cem hectares, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II - cinquenta hectares, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - trinta hectares, se localizado em qualquer outro município.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições de educação ou de assistência social devem prestar os serviços para os quais houverem sido instituídas e os colocar à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos, e atender aos seguintes requisitos (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 14, com a redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, art. 1º; Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 12):

I - não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicar integralmente, no País, seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais;

III - não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

IV - manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

V - conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

VI - apresentar, anualmente, declaração de rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

VII - assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para o gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

VIII - outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este parágrafo.

São também imunes as terras ocupadas pelos índios, que são consideradas como bem da União; contudo, conforme entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tais áreas são inalienáveis e indisponíveis, pois, apesar de serem bens da União, os possuidores da terra são os índios; eles detêm posse permanente, a título de usufruto especial.

Como sabemos, as imunidades não desobrigam os contribuintes a cumprirem as suas obrigações acessórias; dessa forma, cabe à União, por intermédio da Secretaria do Patrimônio da União (SPU), declarar essas áreas para efeito do ITR, ou seja, apresentar as DITR (Declaração de Imposto Territorial Rural).

Nós entendemos que o termo *imposto*, ali prescrito, dirige-se aos demais tributos, o vocábulo *imposto* estaria no lugar de tributos.

5 IMPOSTO TERRITORIAL RURAL – ITR

5.1 Considerações Iniciais

O Imposto Territorial Rural teve sua origem no Brasil em 1891. Na Constituição de 1934, dispôs-se pertencer aos Estados a competência para sua instituição.

Em 21 de novembro de 1961, foi inserida a Emenda Constitucional nº 05, estabelecendo a transferência da competência, que, até então, pertencia aos Estados, para os Municípios.

Por sua vez no ano de 1964, a Emenda nº 10, de 09 de novembro outorgou a competência à União.

A Constituição de 1988 confirmou a competência, discorrendo em seu art. 153, VI, a autorização para instituição do ITR pela União.

A tributação do ITR concerne às terras rurais, e, sendo o Brasil um País de grandes extensões, áreas rurais não faltam; mesmo assim, seus estudos não são aprofundados pelos cientistas do direito.

A Lei nº 8.022/90 transferiu à Secretaria da Receita Federal a competência de administração das receitas arrecadadas pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, e, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a competência para a apuração, inscrição e cobrança da respectiva dívida ativa.

O Estatuto da Terra foi o veículo que regulamentou o ITR, por muitos anos; hoje, a Lei que regulamenta o imposto em comento é a Lei nº 9.393, de 1996, com alterações introduzidas pela Lei nº 11.250/05.

O Imposto sobre a propriedade territorial rural foi instituído com a finalidade de estimular as políticas públicas de desconcentração de terra (latifúndios improdutivos) e incentivar a utilização efetiva da propriedade rural, sob pena de desapropriação do bem para fins de reforma agrária.

Veremos o ITR em todos seus aspectos; para tanto, decidimos analisá-lo minuciosamente por meio da regra-matriz de incidência, passando por todos seus critérios, percorrendo seus aspectos relevantes, curiosos e até mesmo polêmicos.

5.2 Progressividade

Por progressividade, devemos entender o aumento das alíquotas na medida em que se aumenta a base tributável.

É por meio da progressividade (gradação das alíquotas) que se realiza a extrafiscalidade; ela (progressividade) é utilizada como mecanismo de aumento ou diminuição das alíquotas perante a base de cálculo.

Quando tratamos de propriedade, garantia prevista na Constituição, devemos observar que a propriedade deve preencher alguns requisitos para que seja tributada apenas no sentido da fiscalidade.

Não se deve confundir seletividade com progressividade. Na primeira, não é importante o sujeito que está na relação; enquanto que, na segunda, há relevância. A seletividade onera diferentemente os bens sobre os quais incide, por exemplo, no caso do IPI, tributam-se os bens essenciais em menor densidade dos bens supérfluos, pela sua utilidade e essencialidade.

No caso dos imóveis, utiliza-se uma alíquota maior para imóveis destinados aos fins comerciais e alíquotas menores para imóveis residenciais, a seletividade está ligada à essencialidade.

Voltando à progressividade e à propriedade, nas palavras de Cintia Estefania Fernandes¹³⁰, não há uma antinomia entre o tributo e a propriedade; o que deve haver, na verdade, é a compatibilização destes dois institutos, pois, sem a garantia Estatal, a propriedade não prevalece, e, sem o tributo necessário para custear o Estado, este está impossibilitado de garantir a propriedade.

O ITR está submetido a um só tempo à progressividade e à extrafiscalidade (art. 153, §4º, I, CR). Quanto à progressividade, esta foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 42/03.

Dispõe o art. 153, § 4º da Constituição da República:

¹³⁰ FERNANDES, Cintia Estefania. **IPU**. Texto e Contexto. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 173.

Art. 153.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

A progressividade, no que tange ao ITR deve ser entendida como uma forma de implementar a manutenção das propriedades produtivas, uma vez que, quanto mais se produz, menos tributado será o proprietário, é um estímulo a seu uso. Por vez, quanto menor a produtividade ou utilização da terra, maior será a tributação sobre ela; assim, as alíquotas serão gradativas, no sentido de estimular a utilização da propriedade rural e inibir os latifúndios improdutivos.

São espécies de progressividade:

- (i) Progressividade fiscal;
- (ii) Progressividade extrafiscal de natureza preventiva; e
- (iii) Progressividade extrafiscal de natureza punitiva.

A progressividade fiscal visa atender ao princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo, ou seja, ela leva em conta a manifestação objetiva de riqueza do proprietário do bem (art.145, §1, CF); enquanto a progressividade extrafiscal de natureza preventiva visa à manutenção das propriedades, protege a função social das propriedades, no sentido de mantê-las (art. 156, § 1, II, CF); por fim, a progressividade extrafiscal de natureza punitiva visa coibir os atos já executados, para que eles não tornem a acontecer (art. 182, § 4, II, CF).

A Constituição, em seu art. 5º, XXII, ao garantir o direito de propriedade, considerou a questão de suas restrições, que estão dispostas no art. 170, sob o título “Da ordem econômica e financeira”, que tem por escopo assegurar a todos a existência digna, observados os princípios da soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, entre outros.

A função social da propriedade estrutura o direito de propriedade e não se confunde com seus sistemas de limitação. A carta magna garante o direito de propriedade, e, ao mesmo tempo, o regula, submetendo-o à função social.

O professor Jose Afonso da Silva¹³¹ versa que as limitações ao direito de propriedade consistem nos condicionamentos que atingem os caracteres tradicionais desse direito, pelo que era tido como direito absoluto, exclusivo e perpetuo. Absoluto porque assegura ao proprietário a liberdade de dispor da coisa do modo que melhor lhe aprouver, exclusivo, pois imputado ao proprietário, somente a ele, em princípio, e, perpétuo porque não desaparece com a vida do proprietário por passar aos seus sucessores.

Celso Antonio Bandeira de Mello¹³² discorre:

O direito de propriedade é a expressão juridicamente reconhecida à propriedade. É o perfil jurídico da propriedade. É a propriedade, tal como configurada em dada ordenação normativa. É, em suma, a dimensão do âmbito de expressão legítima da propriedade: aquilo que o direito considera como tal. Donde as limitações ou sujeições de poderes do proprietário impostas por um sistema normativo não se constituem em limitações de direitos, pois não comprimem nem deprimem o direito de propriedade, mas, pelo contrario, consistem na própria definição desse direito, compõe seu delineamento e, desse modo, lhe desenham os contornos. Na constituição, e nas leis que estejam conformadas, reside o traçado da compostura daquilo que chamamos de direitos de propriedade em tal ou qual país, na época tal ou qual.

Podemos dizer que uma das principais características do ITR é a progressividade que deve ser utilizada no sentido de atender a capacidade contributiva e cumprir seus objetivos extrafiscais, estimulando a utilização das áreas rurais.

O art. 153, § 4, CR, dá o tom, no sentido de que as alíquotas serão progressivas quando se trata de desestimular a manutenção das propriedades improdutivas. Visa erradicar os latifúndios improdutivos, e, caso não seja possível, haverá sobre eles uma tributação elevada como uma espécie de punição.

¹³¹ SILVA, Jose Afonso. **Direito urbanístico**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

¹³² MELLO, Celso Antonio Bandeira. Novos aspectos da função social da propriedade no Direito Público. **Revista de Direito Público**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, n. 84, p. 39-45, 1987.

Carrazza versa que a progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de afastar, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos, não há como atingir a igualdade tributária¹³³.

Essa é a função da progressividade extrafiscal.

Abaixo, consta a tabela de alíquotas utilizadas para fins de averiguação do cálculo do Imposto territorial rural. Vejamos:

Tabela 2 – Alíquotas (Art.11, Lei 9.393/96)

Área total do imóvel (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO - GU (EM %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Percebe-se que as alíquotas alteram conforme o grau de utilização da propriedade rural: quanto maior o uso da terra, menor a tributação, sendo que a alíquota máxima prevista é de 20% (vinte por cento) nos imóveis que se encontram acima dos 5.000 hectares, sendo que dessa área somente são utilizados 30% (trinta por cento).

Aqui, vislumbra-se a aplicação da progressividade extrafiscal visando à manutenção e estimulando as propriedades produtivas. A aplicação da alíquota máxima significa o pagamento do valor do imóvel em 5 (cinco) anos.

¹³³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 76.

Questiona-se que a capacidade contributiva não estaria sendo observada, tendo em vista que as alíquotas são diferenciadas não pelo valor da propriedade em si, mas por sua dimensão; por óbvio que uma fazenda de 1.000 (mil) hectares em São Paulo não tem o mesmo valor de uma da mesma extensão situada em Mato Grosso; contudo, o legislador buscou, com alguns parâmetros, dimensionar o uso da terra. Aqui não se discute a capacidade contributiva do contribuinte, mas, sim, sua participação com a sociedade em promover a manutenção da terra.

A progressividade encontrada no ITR, por sua vez, possui alíquotas gradativas em razão da não utilização (produtividade do bem) e não quanto ao seu valor. O paralelo que podemos fazer com o princípio da capacidade contributiva é que, no presente caso, a progressividade está relacionada à extrafiscalidade, em sua função de estimular o uso dos latifúndios e o cumprimento da função social da propriedade; foi o que pretendeu o legislador.

5.3 Princípio da Extrafiscalidade

Primeiramente, é necessário discorrer sobre a classificação dos tributos conforme sua finalidade. Eles são classificados como fiscais, extrafiscais e parafiscais; trata-se dos valores finalísticos que o legislador pretendeu.

Os tributos fiscais almejam a arrecadação de recursos para o Estado. Por sua vez, os tributos parafiscais objetivam a arrecadação de recursos para custear atividades que não integram funções próprias do Estado; são atividades desenvolvidas por entidades específicas, como a Ordem dos Advogados do Brasil - OAB, o INSS, dentre outros.

Por fim, trataremos dos tributos extrafiscais, que englobam nosso tema referente ao ITR.

Podemos dizer que a extrafiscalidade visa a algo além da arrecadação em si, é um mecanismo de interferência no domínio econômico. Por meio dos tributos extrafiscais, pode-se estimular ou desestimular determinado setor, utilizando-se das alíquotas (majorando ou diminuindo).

O professor Alfredo Augusto Becker¹³⁴ afirmava que os tributos são preponderantemente fiscais e extrafiscais, pois, em qualquer deles, sempre existirá simultaneamente os traços da fiscalidade e da extrafiscalidade, sendo que o que os distinguiria seria a preponderância de uma ou outra característica.

A extrafiscalidade é o emprego de instrumentos para fins ordinários e se manifesta por meio de estímulos que ganham corpo pelos chamados incentivos fiscais, benefícios fiscais dentre outros, direcionados a determinados setores ou indivíduos, que são beneficiados pelo motivo de agirem da forma como o Estado preconizou ser a mais adequada para os fins previstos.

A extrafiscalidade é um mecanismo que visa condicionar o comportamento dos contribuintes.

Pode, também, aparecer por meio dos desestímulos, quando majora alíquotas para desestimular a continuidade daquele fato jurídico.

Becker¹³⁵, seguido por Geraldo Ataliba, discorria que, na construção de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre, de um modo consciente e desejado, na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência nesse ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico social do orçamento cíclico.

No caso do ITR, o Estado pretende a manutenção das propriedades territoriais rurais; visa, ainda, à defesa do meio ambiente. Por esse motivo, utiliza-se das alíquotas para “punir” os que descumprirem a função social da propriedade.

José Marcos Domingues de Oliveira discorre, dizendo que

a tributação extrafiscal é orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição de renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos privados para setores produtivos, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, etc.

¹³⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. 2 tir. São Paulo: Lejus, 2002, p. 536.

¹³⁵ *Ibid.*, p. 597.

Pois bem, a ideia da extrafiscalidade nos traz em seu bojo o conteúdo de normas diversas que as normas arrecadatórias nos trazem; seriam normas voltadas para determinar ou induzir certos comportamentos, comportamentos esses que visam a um fim maior, seja no caso do ITR, que é o de estimular a produção e utilização da propriedade com alíquotas majoradas para o não uso das terras, seja no caso do Imposto de Importação, que almeja o fomento da economia dentre outros.

5.4 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva pretende disciplinar que cada indivíduo participe para as despesas públicas na proporção de sua capacidade econômica. Esse princípio reflete também a igualdade que deve ser respeitada no momento da tributação: não deve haver o confisco, tributar-se mais do que o contribuinte pode pagar, observando a razoabilidade e a preservação do mínimo vital.

Em nosso diploma, a capacidade contributiva aparece estampada no art. 145, § 1º, em que prescreve, sempre que possível, que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultados à administração tributária, especialmente para conferir a esses objetivos, identificados, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Geraldo Ataliba¹³⁶ entende a capacidade contributiva como a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza com lastro à tributação.

Por sua vez, Rubens Gomes de Souza¹³⁷ entende como a soma de riqueza disponível, depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.

¹³⁶ ATALIBA, Geraldo. IPTU - Progressividade. *Revista de Direito Tributário*, n. 56, jun. 1991, p. 93.

¹³⁷ SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio à legislação tributária*. 3. ed. rev. aum. atual. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960, p. 74.

Há, na doutrina, uma classificação quanto à capacidade contributiva, em sendo esta relativa ou absoluta.

Paulo de Barros Carvalho¹³⁸, tratando da capacidade absoluta e relativa, discorre

A qualidade de ser um fato presuntivo de expressão econômica, ou em outras palavras, observar o princípio da capacidade contributiva absoluta não significa mais do que escolher o legislador que vai instituir o tributo, fatos que exibam conteúdo econômico que possam ser convertidos em valores economicamente apreciáveis. Já a capacidade contributiva relativa teria como pressuposto a observância da capacidade contributiva absoluta e representaria a distribuição da carga tributária na conformidade de critério igualitário adredemente escolhido.

[...]

Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza, por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.

Enfim, a capacidade contributiva está ligada à ideia de justiça tributária, no sentido de aplicar a igualdade e tributar cada indivíduo com a parcela que a ele cabe suportar, para dar seguimento à sua vida, seja pessoal ou empresarial (quando a tributação recair sobre a pessoa jurídica).

O princípio da capacidade contributiva para realizar seus fins almejados deve ser conjugado aos demais princípios (igualdade, progressividade, extrafiscalidade, dentre outros).

A progressividade, por exemplo, é utilizada como meio de aplicação da capacidade contributiva, em que os que podem mais pagam mais; ocorreria, dessa forma, uma justiça fiscal, pois os mais privilegiados seriam os mais tributados, na medida de seus patrimônios.

Vale lembrar que, ainda que se investigue na progressividade a igualdade na tributação, segundo a capacidade contributiva, o esforço seria em vão, visto que os

¹³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Dificuldades jurídicas emergentes da adoção dos chamados tributos fixos**. São Paulo: CEAD-AIT-CEET- Resenha Tributária, 1975, p. 22.

sistemas de tributação progressiva não medem a capacidade econômica do contribuinte, condição para a igualdade fiscal¹³⁹.

¹³⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 183.

6 SOBRE A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ITR

Nesse ponto, discorreremos sobre a regra-matriz de incidência do Imposto Territorial Rural. Preencheremos todos os critérios para concluir e analisar as características que englobam o tributo ora estudado

6.1 Critério Material

O critério material é um dos elementos contidos na regra-matriz de incidência tributária, cuja função é a de descrever¹⁴⁰ uma ação humana possível e não necessária, que poderá ser realizada por uma pessoa física ou jurídica.

A hipótese descreve um acontecimento que será demarcado no tempo e espaço, e o critério material é composto por um verbo e seu complemento. Conforme Lourival Vilanova¹⁴¹, a hipótese é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar, qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos.

O verbo contido na hipótese exprime uma ação (fazer algo) ou estado (ser algo), ele não pode ser impessoal, ou sem sujeito, pois é necessário representar a conduta de alguém. É necessário, ainda, que represente um negócio jurídico, signo de riqueza.

A hipótese de uma norma geral e abstrata contém apenas as principais características de um determinado fato social, ou seja, as propriedades do aludido fato, tidas por essenciais para o ordenamento do direito posto.

Por isso, quando pretendemos classificar as normas segundo seu grau de abstração, devemos voltar nossa atenção para a hipótese da norma e verificar se lá estão alojados apenas critérios (conotação) ou elementos (denotação). Se houver apenas critérios, fixando uma ação-tipo, estamos diante de norma abstrata; se, ao

¹⁴⁰ Devemos anotar que, embora os critérios que formam o antecedente da regra-matriz de incidência tributária “descrevam” conceitos, deem notas, a fim de que as condutas de possível ocorrência sejam identificadas, sua função é prescritiva.

¹⁴¹ VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 46.

revés, houver elementos, indicando que determinada conduta ocorreu em circunstâncias de espaço e de tempo determinadas, estamos diante de norma concreta.

Assim, é na hipótese da norma que identificaremos se ela é abstrata (verbo no infinitivo + complemento) ou concreta (verbo no passado + complemento).

Nesse sentido, podemos dizer que o enunciado trazido na hipótese não contém nem o evento nem o fato jurídico tributário, visto que esse último trata-se de momento posterior à aplicação da norma, ou seja, já se encontraria no plano individual e concreto.

Melhor explicando: partindo da premissa de que fato jurídico é aquele que faz irradiar os efeitos jurídicos prescritos no ordenamento jurídico, entendemos que somente em sede de norma individual e concreta poder-se-ia falar que a hipótese da norma contém o fato jurídico.

Ainda, sobre a hipótese da norma, acompanhando os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho¹⁴², sabemos que essa hipótese está sujeita a valores válidos ou inválidos, e não a valores verdadeiros ou falsos; isto, pois a hipótese está imersa em uma linguagem prescritiva do direito positivo. Apesar de seu teor ser descritivo, ela está inteiramente ligada ao consequente da norma que estabelece uma relação jurídica, o que lhe atribui o caráter prescritivo da conduta.

Conforme vimos, o critério material traz elementos caracterizadores para a eleição da conduta determinada pelo legislador, em que se pode caracterizar o fato jurídico tributário realizado.

6.1.1 O critério material do ITR

O ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – foi instituído pela Lei nº 4.504/64 (Estatuto da Terra), com a finalidade de estimular as políticas públicas de desconcentração da terra, bem como estimular seu efetivo uso.

¹⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

A Constituição da República, em seu art. 153, VI¹⁴³, prescreve a competência da União para instituir o imposto sobre a propriedade territorial rural.

A competência estabelecida pela Constituição¹⁴⁴ outorga poderes à União para a instituição do imposto sobre a propriedade rural. Por sua vez, o Código Tributário Nacional, em seu art. 29, e a Lei nº 9.393/96 versam que “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 definida na lei civil, localizado fora da zona urbana do município”.

Percebe-se, desse modo, tanto a referida Lei – Estatuto da Terra como o Código Tributário Nacional ampliam a hipótese de incidência do ITR contida na Constituição¹⁴⁵.

Perguntamos, nesse momento, se, no presente caso, as leis infraconstitucionais não estariam extrapolando seus limites. Isso porque a Carta Magna¹⁴⁶ autorizou a União a instituir o ITR sobre a propriedade referente ao imóvel rural, enquanto as leis de menor hierarquia fazem menção à propriedade, ao domínio útil e à posse.

Não estariam as leis infraconstitucionais ampliando a competência estabelecida pela Constituição da República?

Sobre tal assunto, Paulo de Barros Carvalho, que teve a oportunidade de se expressar no parecer jurídico emitido sobre tema em que envolve a discussão, concluiu:

O domínio útil e a posse são atributos intrínsecos a um direito maior, que é o direito de propriedade. Dessa maneira, as normas infraconstitucionais não estariam ampliando a previsão da Lei Fundamental, mas tão só desdobrando a relação jurídica ‘propriedade’ em outras duas que, em princípio, nela estão interligadas. Digamos que ambas contribuem para a formação da situação jurídica da propriedade, entendendo aqui essa expressão como o plexo de relação que tem, num único sujeito, pontos de referência¹⁴⁷.

¹⁴³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

¹⁴⁴ Ibid.

¹⁴⁵ Ibid.

¹⁴⁶ Ibid.

¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Parecer jurídico a Cristais Prado, 23 ago. 2006

No caso do ITR, o critério material da regra-matriz de incidência é: “ser proprietário, ter domínio útil ou a posse de bem imóvel rural”. O critério material é representado pelos verbos “ser” e “ter”, acompanhados do complemento “propriedade”, “domínio útil” ou “posse do bem imóvel rural”.

Desta feita, para estudarmos os limites do termo *propriedade rural*, e, por consequência, a abrangência do ITR sobre tais propriedades rurais, deveremos delimitar as definições dos enunciados referentes a: “área urbana”, “propriedade”, “propriedade urbana” e as distinções entre “propriedade”, “posse” e “domínio útil”.

Neste ponto, antes de adentrarmos em cada um dos enunciados que compõem o fato jurídico tributário do ITR, adiantaremos, apenas para fins de fixação do objeto a ser investigado nas linhas seguintes, a estrutura sintética da regra-matriz de incidência do ITR:

Hipótese

- a) critério material:** ser proprietário, ter o domínio útil ou ter a posse de bem imóvel;
- b) critério espacial:** zona rural do território brasileiro;
- c) critério temporal:** 1º de janeiro de cada ano.

Consequência

- a) critério pessoal:** sujeito ativo (União); sujeito passivo (quem for proprietário, tiver o domínio útil ou a posse do imóvel rural);
- b) critério quantitativo:** base de cálculo (valor da terra nua); alíquota (varia de 0,03% a 20%, sendo determinada em função da produtividade do imóvel, medida pelo grau de utilização e sua área total).

6.1.2 Sobre a propriedade

Pois bem, como vimos, para delimitarmos a hipótese de incidência do imposto territorial rural, devemos nos adentrar à conceituação do termo *propriedade*.

A Constituição prevê e protege como direito fundamental a propriedade:

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:

XXII - é garantido o direito de propriedade;

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social¹⁴⁸

O professor Silvio de Salvo Venosa, discorrendo sobre o direito da propriedade, versa:

o direito de propriedade é o direito mais amplo da pessoa em relação à coisa. Esta fica submetida à senhoria do titular, do *dominus*, do proprietário, empregando-se esses termos sem maior preocupação semântica. [...] a faculdade de usar é colocar a coisa a serviço do titular sem alterar-lhe a substância, aliená-lo ou gravá-lo. É o poder mais abrangente, pois quem pode dispor da coisa dela também pode gozar e usar. Tal faculdade caracteriza efetivamente o direito de propriedade, pois o direito de usar e gozar pode ser atribuído a quem não seja proprietário. O poder de dispor somente o proprietário o possui.¹⁴⁹

Hugo de Brito Machado¹⁵⁰ discorre:

Falando a Constituição em propriedade, naturalmente abrangeu a posse, que nada mais é que um direito inerente à propriedade. A autorização constitucional é para tributar a propriedade, e o CTN facultou à lei ordinária tomar para fato gerador do tributo a propriedade, o domínio útil ou a posse, vale dizer, o direito pleno, total, que é a propriedade, ou um dos seus elementos, o domínio útil ou ainda a posse.

A nosso ver, a Constituição autorizou a tributação do ITR no que concerne a propriedade, e, por sua vez, o Código Tributário Nacional, discorrendo sobre ITR, dispôs que a posse e o domínio útil também poderiam ser tributados. Contudo, o proprietário é o único que possui (reúne) o direito de uso, gozo e disposição do bem; somente ele manifesta a capacidade contributiva necessária para que haja tributação.

Existem alguns critérios de classificação quanto às propriedades. São eles:

¹⁴⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

¹⁴⁹ VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil, direito reais**. São Paulo: Atlas, 2001, p. 146.

¹⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 309.

- a) Propriedade corpórea ou incorpórea (esse critério se refere sobre os bens serem materiais ou incorpóreos);
- b) Propriedade imobiliária ou mobiliária (neste critério, abarcam-se somente as propriedades corpóreas);
- c) Propriedade plena ou restrita (refere-se aos limites do poder do proprietário quanto ao bem);
- d) Propriedade perpétua ou resolúvel (durabilidade da propriedade).

As propriedades se presumem plenas, conforme discorre o art. 1.231 do Código Civil: “A propriedade presume-se plena e exclusiva, até prova em contrário.”

E devem ser entendidos como direitos da propriedade os poderes inerentes a ela (gozo, uso e fruição). Não foi por outra razão que o art. 1.228 do Código Civil versou minuciosamente sobre o tema. Vejamos:

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.

§ 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas.

§ 3º O proprietário pode ser privado da coisa, nos casos de desapropriação, por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, bem como no de requisição, em caso de perigo público iminente.

§ 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.

Desta feita, percebemos que são direitos inerentes à propriedade o uso, gozo e o direito de dispor do bem.

No que tange ao uso, este significa o desfrute dos proveitos que o bem pode ou poderá proporcionar ao proprietário (no sentido de usá-lo, aproveitá-lo, desfrutá-lo).

Por sua vez, o direito de gozar ou fruir se relaciona à exploração econômica do bem (no sentido de poder extrair dele frutos, explorá-lo economicamente).

Por fim, o direito de dispor do bem abrange tanto o que disciplina as alterações da coisa como a própria alienação, é o poder de vendê-lo, aliená-lo; somente quem é proprietário pode se desfazer do imóvel.

Conforme demonstramos linhas acima, a propriedade é o complemento do verbo *ser* existente na hipótese de incidência do ITR.

Observamos, na construção da regra-matriz de incidência, que o critério material do ITR pode ser reduzido a um de seus elementos, qual seja: “ser proprietário de imóvel rural”, pois o termo *propriedade* abrange a posse e o domínio útil.

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

Contudo, o que seria a propriedade em si? Numa perspectiva semântica da linguagem vejamos as definições do termo *propriedade* no direito civil:

O termo *propriedade*, conforme o *Dicionário Jurídico*, de Maria Helena Dinis representa:

1. na linguagem jurídica geral, pode ter o sentido de: a) qualidade do que é próprio; b) o que é próprio de alguma coisa, distinguindo-a de outra; característica do que é próprio; c) qualidade especial; d) uso certo de palavras em relação ao que se pretende exprimir. 2. Direito Civil. a) o que pertence a uma pessoa; b) imóvel rural ou urbano; bem de raiz; c) relação jurídica de apropriação de bem corpóreo ou incorpóreo; d) poder que se exerce sobre coisas; e) direito que tem uma pessoa de tirar diretamente da coisa toda sua utilidade jurídica; [...] h) direito que a pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar e dispor de um bens, corpóreo ou incorpóreo, bem como de reivindicá-lo de quem injustamente o detenha; [...] ¹⁵¹.

Consta no Código Civil, especificamente no título III, capítulo I, seção I das disposições preliminares da propriedade, a seguinte prescrição: “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”.

¹⁵¹ PROPRIEDADE. In: **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 3.

Percebemos que, conforme determina o Código Civil, a propriedade seria o mais amplo dos direitos reais¹⁵², porquanto reúne o direito de usar, gozar e dispor de determinado bem móvel ou imóvel e, dentro dos limites normativos, reivindicá-lo de quem injustamente o detenha.

Apesar de não classificarmos os impostos como reais e pessoais, devemos, aqui, em breve síntese, demonstrar o que parte da doutrina entende por tal classificação.

Quando os doutrinadores, que entendem por essa divisão classificatória, se referem aos impostos pessoais, aqui se levam em consideração as condições peculiares do contribuinte, cujas particularidades definem o modo da tributação. Como exemplo de um imposto pessoal, teríamos o Imposto Sobre a Renda Pessoa Física, em que são relevantes as qualidades pessoais e juridicamente qualificadas do sujeito.

Por sua vez, os impostos classificados como reais não tomam como qualidades os sujeitos, mas sim as coisas (o próprio bem) que serão tributadas. O Imposto Territorial Rural é classificado por essa corrente como um imposto real, uma vez que a tributação é realizada por meio da coisa (propriedade territorial rural).

Enfim, os impostos pessoais levam em conta as qualidades individuais do contribuinte para fins de apuração e cálculo do imposto, enquanto os impostos reais somente entendem por relevante a coisa (o bem) em si; não há subjetividade para aferição do tributo.

Nesse diapasão, o Imposto Territorial Rural situar-se-ia na subclasse dos “reais”. Sobre o tema, discorre o magistério de Geraldo Ataliba:

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da h.i. o que não significa que a h.i. não tenha aspecto pessoal; tem, porém este é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto.¹⁵³

¹⁵² Devemos ter cuidado com expressão *direito reais*. Na nossa linha de estudos, todos os direitos subjetivos são pessoais, porquanto somente é possível relação jurídica entre, no mínimo, dois sujeitos de direito. Desta forma, criticamos a classificação em direitos reais, pois estaríamos, aqui, diante de uma relação entre o sujeito e o objeto.

¹⁵³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 125.

Para fins didáticos, não utilizaremos a diferenciação entre impostos reais e impostos pessoas. No presente caso, encontramos uma relação jurídica constituída pelo sujeito ativo (União) e o sujeito passivo (contribuinte), ligadas pelo objeto (propriedade). A relação jurídica decorre do dever do sujeito passivo em cumprir com o direito subjetivo imposto pelo sujeito ativo.

Cabe ao contribuinte (sujeito passivo) recolher aos cofres públicos determinada quantia por ser proprietário de imóvel rural.

Continuando, sobre a propriedade, Aires Barreto assim a define:

o vocábulo propriedade em sentido jurídico, é significativo de poderes inerentes ao domínio. Assim o conceito de propriedade só pode ser extraído em razão dos direitos ou poderes que a integram, isto é, os emergentes das faculdades de uso, gozo, disposição das coisas, até os confins fixados para a coexistência do direito de propriedade dos demais indivíduos e das limitações da lei.¹⁵⁴

Entendemos que o termo *propriedade* deva ser interpretado amplamente, no sentido de abranger o domínio útil e a posse, até porque os direitos inerentes à propriedade devem ser exercidos como um todo por quem detenha a propriedade plena ou com suas restrições, nos casos das propriedades limitadas.

6.1.3 Propriedade X Posse

Conforme nos manifestamos, a propriedade é considerada pela doutrina civilista como o mais amplo dos direitos reais, que abriga uma soma de outros direitos complementares (uso, gozo e disposição do bem).

No direito real existe um sujeito ativo, titular do direito, e há uma relação jurídica, que não se estabelece com a coisa, pois que esta é o objeto do direito, mas tem a faculdade de opô-la *erga omnes*, estabelecendo-se desta sorte uma relação jurídica em que é sujeito ativo o titular do direito real, e sujeito passivo a generalidade anônima dos indivíduos [...]¹⁵⁵

¹⁵⁴ BARRETO, AIRES FERNANDINO. Imposto predial e territorial urbano – IPTU. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Curso de Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 710.

¹⁵⁵ PERREIRA, Caio Mario. **Instituições de Direito Civil**. 21. ed. São Paulo: Forense, 2009, p. 4.

O nosso conceito de relação jurídica diverge do exposto acima; contudo, entendemos ser importante a colação dos entendimentos dos doutrinadores civilistas de renome para a conceituação do termo *propriedade*, porquanto este se encontra sempre ao lado dos conceitos de direitos reais e relações dos sujeitos com o objeto (coisa).

Após discorreremos sobre a propriedade, vejamos sobre a posse, traçando um paralelo entre os institutos.

Aires Barreto discorre:

Amiúde se sustenta, para convalidar o artigo 29 do CTN, que a Constituição não teria empregado o vocábulo “propriedade” no seu sentido preciso definido pela legislação civil, mas sim como uma singela relação do sujeito para com o bem (o que poderia se chamar de propriedade em sentido amplo). Assim o termo propriedade adotado no Texto Constitucional englobaria, pois, qualquer daqueles poderes da propriedade em seu sentido técnico (ou propriedade em sentido estrito), a saber, o uso, gozo e disposição.¹⁵⁶

O professor Silvio Venosa assim versa sobre o conceito de posse:

Enfim o conceito de posse nunca logrará atingir unanimidade na doutrina e nas legislações. Na acepção mais aceita, o vocábulo posse provém de *possidere*; ao verbo *sedere*, opõe-se o prefixo enfático por. Nesse sentido semântico, posse prende-se ao poder físico de alguém sobre a coisa.

De qualquer ponto que se decole para compreender a posse, devem ser caracterizados os dois elementos integrantes do conceito: o *corpus* e o *animus*.

O corpus é a relação material do homem com a coisa, ou a exterioridade da propriedade, por esse motivo não podem ser objetos de posse bens não passíveis de apropriação.

Posse e propriedade, em compreensão jurídicas caminham juntas.

O animus é o elemento subjetivo, a intenção de proceder com a coisa como faz normalmente o proprietário.¹⁵⁷

Já na primeira tentativa de delimitarmos o termo *posse*, percebemos que trata-se de uma palavra ambígua, que poderá designar mais de um significado. Veremos as várias acepções em que os cientistas do direito utilizam o vocábulo.

Vejamos agora o enunciado *posse*, conforme o dicionário jurídico de Maria Helena Diniz:

¹⁵⁶ BARRETO, AIRES FERNANDINO. Imposto predial e territorial urbano – IPTU. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Curso de Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 710.

¹⁵⁷ VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil, direito reais**. São Paulo: Atlas, 2001.

1. Direito Civil. Poder, imediato ou direito que tem a pessoa de dispor fisicamente de um bem com a intenção de tê-lo para si e de defendê-lo contra a intervenção ou agressão de quem quer que seja. Logo, por essa teoria subjetiva de Savigny, adotada pelo nosso Código Civil, dois são os elementos constitutivos da posse: o *corpus*, que é o elemento material, que se traduz no poder físico sobre a coisa, e o *animus rem sibi habendi*, ou *animus domini*, consiste na intenção de exercer sobre a coisa o direito de propriedade. A posse para a maioria dos civilistas é um direito real devido ao seu exercício direto, sua oponibilidade *erga omnes* e sua incidência em objeto obrigatoriamente determinado; direito de uso e gozo; exercício de fato de alguns poderes inerentes à propriedade. POSSE DE DIREITO: Direito Civil: é a oriunda de um direito, exteriorizando no exercício de detenção sobre a coisa, fundada na propriedade.¹⁵⁸

Temos que divergir da posição tomada pela professora Maria Helena Diniz, no sentido de tomar a posse como o “direito que tem a pessoa de dispor fisicamente de um bem com a intenção de tê-lo para si e de defendê-lo contra a intervenção ou agressão de quem quer que seja”¹⁵⁹.

Nós defendemos, neste capítulo, que a propriedade deve ser entendida como a reunião dos poderes de usar, gozar e dispor do bem. A disposição do bem (poder de dispor) está intrinsecamente ligada à alienação do mesmo. Nesse sentido, não podemos entender que a posse possa estar ligada a disposição do bem. O possuidor, quando não coincide com a figura do proprietário, não tem o direito de dispor da coisa.

Seguindo os ensinamentos do professor Fabio Ulhoa Coelho¹⁶⁰, devemos distinguir propriedade de posse. Vejamos:

Posse é o exercício de fato de um ou mais poderes característicos do direito de propriedade. Essa noção deriva do conceito de possuidor, com o qual o Código Civil inaugura o Livro III da Parte Especial, atinente ao direito das coisas. Quem titula a posse de algum bem age, assim, tal como proprietário, o possuidor tem certos direitos tutelados pela ordem jurídica. Aliás, ele está protegido, em alguns casos, até mesmo contra o proprietário.

Posse e propriedade são conceitos jurídicos distintos, com os quais o profissional do direito logo se habitua a lidar: o locatário tem a posse do bem locado, mas não a propriedade; o proprietário pode estar ou não na posse da coisa; quem possui não é necessariamente o dono.

¹⁵⁸ POSSE. In: **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 3.

¹⁵⁹ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁶⁰ COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de Direito Civil: Direito das Coisas**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 12.

As diferenças entre posse e propriedade, contudo, não se encontram a partir do exame da conduta do sujeito em relação à coisa. É na qualidade jurídica da conduta deles, feita por lei, que residem as diferenças desses institutos.

A distinção entre posse e propriedade é feita tendo em vista a origem do poder de sujeição sobre a coisa.

Percebemos, até o momento que a propriedade determina a condição de disposição do bem; o proprietário pode alienar, transformar, restaurar, dentre outras coisas, o bem que possui ou que se encontra sob a posse de outrem.

Já, no caso do possuidor (posse), existe restrição quanto os direitos, pois a posse é o exercício de um dos direitos inerentes à propriedade.

No que se refere à posse, houve teorias clássicas, desenvolvidas respectivamente por Savigny¹⁶¹ e Ihering, em que muito se discutiu sobre o *animus domini* e o *corpus*.

O Código Civil prescreve, em diversos artigos sobre o possuidor, seus direitos, os tipos de posse, dentre outros assuntos. Vejamos um a um os artigos a seguir:

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

Art. 1.197. A posse direta, de pessoa que tem a coisa em seu poder, temporariamente, em virtude de direito pessoal, ou real, não anula a indireta, de quem aquela foi havida, podendo o possuidor direto defender a sua posse contra o indireto.

Art. 1.198. Considera-se detentor aquele que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas.

Parágrafo único. Aquele que começou a comportar-se do modo como prescreve este artigo, em relação ao bem e à outra pessoa, presume-se detentor, até que prove o contrário.

Art. 1.200. É justa a posse que não for violenta, clandestina ou precária.

¹⁶¹ Na teoria de Savigny, é o *animus* que distingue o possuidor de um simples detentor da coisa. Para que o sujeito seja considerado como possuidor, ele deve ter a intenção de possuir a coisa, ele prestigia o elemento subjetivo, o qual ele designou de *animus domini*. A teoria de Ihering critica Savigny por discordar que o *corpus* seja a possibilidade material de dispor da coisa e, ainda, por entender impossível a comprovação do *animus*, tendo em vista que este se trata de algo subjetivo ao sujeito. Ihering contestou Savigny, arguindo que pode haver posse sem o *corpus* ou presença física da coisa, ou seja, posse a distância do objeto. (DINIZ, Maria Helena. **Direito das Coisas**. v. 4, 2. ed. revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1983).

Consta lembrar que somente bens corpóreos poderão ser objetos de posse. Assim, nem todos os bens sobre os quais recaem a propriedade poderão ser suscetíveis de posse.

Devem ser considerados como efeitos da posse, o acesso aos interditos, o direito aos frutos, bem como a indenização por benfeitorias realizadas no bem.

Ainda, no que condiz à posse, ela pode ser direta ou indireta. Nas posses diretas, encontramos os locatários, usufrutuários; nota-se que, por posse direta, entende-se o possuidor naquele instante do bem, aquele que usa o bem no momento.

Por sua vez, a posse indireta é encontrada nos casos do locador, do proprietário da coisa dada em usufruto; isso se dá por força de contrato, é chamada de posse indireta, pois o sujeito apesar de ser o proprietário do bem, naquele instante, não usufrui o bem.

Discorridas tais características, e sabendo que a Constituição da República¹⁶² prescreveu como hipótese de incidência do ITR a propriedade do imóvel rural e consistindo o direito de propriedade em usar, gozar, dispor e reivindicar de quem injustamente o detenha, à primeira vista poderíamos concluir que qualquer indivíduo que possua algum desses direitos poderá figurar no polo passivo da obrigação tributária no que se refere ao pagamento de ITR.

Contudo, tal assertiva é equivocada. Não basta ser possuidor direto do bem, é necessário ser proprietário e, para tanto, deve reunir os direitos inerentes à propriedade.

O sujeito passivo necessita ter o *animus domini*. O fato presuntivo de riqueza que o legislador constituinte pretende que seja tributado é a propriedade, portanto somente o titular desse direito será o contribuinte do ITR.

A tributação recai sobre a pessoa que age como se fosse titular do domínio, ou seja, devem ser acompanhados do *animus* de ser proprietário. Entendimento diverso não pode prevalecer, tendo em vista que a lei tributária não pode alterar conceito de direito privado utilizado para repartir competência tributária (art. 110, CTN).

¹⁶² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

Dessa feita, não podemos entender como fato jurídico tributário do ITR a posse, a qualquer título, precária ou clandestina, do arrendatário, do detentor, do usuário ou do usufrutuário, conquanto tais formas de posse jamais se tornarão efetiva propriedade, a posse deve ter o *animus domini*.

Concluindo: quem possui a titularidade da propriedade necessariamente detém o domínio direto, quem é titular do domínio direto, por sua vez, dispõe do domínio útil, e somente aquele que dispõe do domínio útil do imóvel possuirá capacidade contributiva, uma vez que poderá usufruir de todos os proveitos inerentes ao imóvel.

Assim, somente aquele que exteriorizar os signos de riquezas quanto à propriedade poderá figurar no polo passivo da relação da regra-matriz do ITR.

6.1.4 O domínio útil

Por fim, o último complemento do verbo *ter* da hipótese de incidência do ITR se refere ao domínio útil.

O Código Civil de 1916 previa o instituto da enfiteuse, em que era alienado o domínio útil ao enfiteuta por um pagamento anual invariável (foro), sendo perpétua a alienação.

Dá-se a enfiteuse ou aforamento quando, por um ato entre vivos (contrato) ou de última vontade (herança, testamento), o proprietário atribui a outrem o domínio útil do imóvel, pagando a pessoa que o adquire; assim se constitui o enfiteuta, ao senhorio direito (art. 678. CC 1916).

O Código Civil de 2002¹⁶³ não trouxe a figura da enfiteuse, mas, pelo seu caráter perpétuo, o domínio útil deve ser estudado, tendo em vista que ainda existirão nas propriedades anteriormente constituídas.

O *domínio útil*, denominado por Maria Helena Diniz como *domínio foreiro*, seria:

¹⁶³ Segundo o Código Civil, art. 2.038, “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”.

Direito Civil: É o poder inerente ao direito de propriedade que dá ao seu titular uma exclusividade, em razão do princípio de que uma mesma coisa não pode pertencer exclusiva e simultaneamente a duas ou mais pessoas. O direito de uma sobre determinado bem exclui o de outra sobre ele. [...] ¹⁶⁴

Surge o domínio útil, quando o proprietário, despojando-se dos poderes de uso, gozo e disposição da coisa, outorga-os a outrem (denominado enfiteuta), reservando-se, tão só, o domínio direto ou eminente, por força do que passa a denominar senhorio direto.

Mesmo sem ser considerado como proprietário, o titular do domínio útil exerce o mais completo direito sobre o imóvel, qual seja, o decorrente da utilização, fruição e disposição, ressalvadas as obrigações de pagamento da pensão anual e do laudêmio.

O enfiteuta que detém o domínio útil age como se proprietário fosse, é ele quem deve arcar com todas as consequências e deveres inerentes da propriedade que possui, bem como o pagamento dos tributos.

Em certos casos específicos, a legislação permite que o exercício continuado da posse mansa e pacífica durante certo lapso temporal pode vir a ser causa jurídica que possibilita a transferência do domínio útil; a esse instituto denomina-se usucapião. A permanência de certo indivíduo na propriedade por determinados anos, sem que esta seja reivindicada, possibilita ao posseiro a transferência da propriedade para si.

Nos casos do domínio útil e da posse, encontramos a figura de um terceiro ligado ao bem (propriedade) de outrem; por esse motivo eles, não podem figurar no polo passivo da obrigação tributária do ITR.

São poucos e devem ser necessariamente disciplinados por lei as formas de aquisição da propriedade.

Proprietário deve ser considerado aquele que possuir seu nome no registro de matrícula do imóvel. Afinal, a transferência de propriedade se dá mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis, sendo que somente o registro do título possibilita a transferência do imóvel (art. 1245 CC).

Pois bem, se a Constituição outorgou competência para a União tributar a propriedade e o proprietário, de acordo com o disposto no nosso Código Civil, é o

¹⁶⁴ DOMÍNIO FOREIRO. In: **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 3.

indivíduo que constar inscrito na matrícula do registro de imóveis; a discussão não deve se prolongar.

6.1.5 Imóvel Rural

A primeira advertência que devemos fazer aqui é a sobre a distinção entre zona rural e imóvel rural. Por zona rural, devemos considerar o local onde estão localizadas as áreas rurais (a situação do imóvel). Por sua vez, por imóvel rural, deve ser considerado o bem em si (sua destinação rural); por esse motivo, o bem poderá ou não estar localizado na zona rural e ser rural.

Vejam, então, o que é imóvel rural, segundo o Estatuto da Terra (lei nº 4.504/64):

O artigo 4º, I 'Imóvel Rural', o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

O Estatuto da Terra tem por imóvel rural o predito rústico de área contínua. O que poderia ser entendido como rústico? A falta de urbanização? Acabamento? É difícil a tentativa de definição de tais termos.

O ITR é um tributo de incidência específica sobre os bens imóveis rurais, incidindo sobre a propriedade territorial rural.

A definição do que seja imóvel rural foi e é até os dias atuais construída pela doutrina, como exclusão do que não for imóvel urbano.

Melhor dizendo: pelo motivo de encontrarmos definições do que seja imóvel urbano, e teoricamente não identificarmos o que venha a ser imóvel rural, o que não for considerado como um imóvel urbano será considerado imóvel rural.

É que os imóveis ou são urbanos ou são rurais, não havendo uma terceira espécie do gênero *imóvel*. Então, se conseguirmos conceituar o que seja imóvel urbano, para se completar a classe de imóveis, saberemos o que se deve entender por imóvel rural, completando o gênero *imóvel*.

Por muito tempo, discutiram-se as distinções acerca da diferenciação entre zona urbana e zona rural, procurando conceituá-las ora sob o aspecto da situação do imóvel, ora sob sua destinação, ou, ainda, sob a localização.

Sobre as formas de diferenciação para definição do que venham a ser imóveis urbanos ou rurais, discorreremos minuciosamente, quando formos tratar do critério espacial dos Impostos sobre a propriedade rural.

6.2 Critério temporal da hipótese de incidência do ITR

Por sua vez, o professor Geraldo Ataliba¹⁶⁵, discorre que o aspecto temporal da hipótese de incidência é a qualidade que esta tem de designar, explícita ou implicitamente o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible.

Paulo de Barros Carvalho conceitua¹⁶⁶ o critério temporal como o grupo de indicações contidas no suposto da regra e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária, quando o evento for vertido em linguagem competente.

Cumprе salientar que a ocorrência do evento pura e simplesmente não faz nascer automaticamente a obrigação tributária, ou seja, não instaura o vínculo obrigacional entre os sujeitos da relação jurídica tributária. A obrigação tributária somente irá nascer, quando da ocorrência prevista na hipótese tributária, quando, no universo fenomênico, for transcrito em linguagem jurídica competente¹⁶⁷, surgindo, então, o fato jurídico tributário, pois sua simples ocorrência (evento), no universo dos fenômenos, não passa de fato social ou evento, não traz qualquer consequência jurídica.

¹⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 84.

¹⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 185.

¹⁶⁷ Tomamos a expressão *linguagem competente* como aquela empregada no sentido de ter sido emitida por um agente ou órgão com poderes para tanto, seguindo o procedimento estabelecido no ordenamento jurídico.

Com relação ao ITR, sabemos que compete ao legislador Federal estipular a data na qual será considerado ocorrido o fato jurídico tributário. O critério temporal determina no antecedente da norma o instante escolhido pelo direito positivo para ocorrência do fato tributário, e o art. 1º, da Lei nº 9.393/96, elegeu como marco temporal o dia primeiro de janeiro de cada ano.

Assim, aquele que tiver a titularidade da propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel no 1º de janeiro de cada ano será considerado como sujeito passivo da obrigação tributária de pagar ITR.

Sobre os instantes em que se determina a ocorrência do fato jurídico, podemos dizer que existe um determinado momento quando nasce a obrigação tributária, mesmo quando estamos diante de diversos eventos que tenham que ser conjugados para isso acontecer. Dai o porquê de não fazer sentido a classificação dos fatos geradores em função do momento de sua ocorrência, dentre eles a divisão classificatória em:

Instantâneos – os que se verificam num determinado tempo. Ex.: IPI, ICMS e Imposto de Importação;

Continuados – que dizem respeito a situações mais duradouras. Ex.: IPTU e ITR;

Complexivos – que se formam por várias unidades de tempo, devido à ocorrência de vários fatores. Ex.: IR.

Os fatos instantâneos representariam momentos que se esgotam pelo seu próprio acontecimento, como morrer, piscar, importar, produzir, por exemplo, dentre outros. Nós só podemos morrer de uma vez, não morremos aos poucos; portanto, o acontecimento se perfaz nesse momento, em um determinado instante.

Os fatos continuados, por sua vez, são acontecimentos que perduram no tempo, como ser proprietário de um imóvel rural, ser brasileiro, por exemplo.

Por fim, os fatos complexivos seriam aqueles para cuja apuração devem ser tomados diversos outros eventos, para a ocorrência do “fato em si”. É o caso do Imposto de Renda, em que são tomados todos os eventos ocorridos no lapso temporal de um exercício financeiro para se apurá-lo.

Aurora Tomazzini de Carvalho, sobre o tema quanto aos “instantes” do fato jurídico tributário, versa:

Mesmo que a ação pressuponha uma série de fatores, ou se configure num estado permanente, o critério temporal, enquanto componente da hipótese, demarca o instante em que esta série se complementa, ou em que se configura o estado permanente, por isso, independentemente das características do evento, o fato necessariamente assinala um ponto preciso na linha cronológica do tempo¹⁶⁸.

A crítica feita sobre os fatos classificados em instantâneos, continuados e complexivos é no sentido de que todos os fatos seriam instantâneos, tendo em vista que o fato jurídico tributário ocorre em certa condição de espaço e em determinado instante, independentemente de outros fatores serem conjugados; o que é relevante é a conjunção de todos os fatores para o relato da linguagem competente.

No caso do ITR, por exemplo, o proprietário é aquele que detiver a propriedade em 1º de janeiro de cada ano. É esse sujeito que arcará com os deveres inerentes da obrigação tributária. Não importa que durante os 354 dias do ano anterior não foi ele quem detivera a propriedade. O legislador optou por realizar cortes temporais para incidência do imposto.

6.2.1 Fato jurídico tributário do Imposto Territorial Rural

Conforme definição do Código Tributário Nacional, o fato jurídico tributário da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN). Ainda, o código define como fato jurídico tributário da obrigação acessória qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de um ato que não configure obrigação principal (art. 115 do CTN).

Podemos dizer que o fato jurídico tributário, portanto, constitui expressão jurídica que indica uma situação de fato fixada em lei ordinária, cuja ocorrência é necessária e suficiente para dar nascimento à respectiva obrigação tributária. Trata-se,

¹⁶⁸ CARVALHO, Aurora Tomazzini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 385.

pois, acima de tudo, de um fato jurídico, ou melhor, de um fato material que produz efeitos jurídicos (o direito nasce de um fato ou de um conjunto de fatos).

Alguns autores, como Paulo de Barros Carvalho¹⁶⁹ e Geraldo Ataliba¹⁷⁰, apontam a inadequação da expressão *fato gerador*, pois que alude, a um só tempo, a duas realidades essencialmente distintas: a) a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação tributária (hipótese de incidência); e b) o próprio acontecimento fático que ocorre no mundo dos fenômenos físicos (fato imponível ou fato jurídico tributário).

A expressão *fato gerador* se reveste de equivocidade, uma vez que dá margem à ambiguidade, podendo induzir o intérprete a apresentar dois conceitos distintos sobre a mesma expressão. Vejamos:

Em um primeiro momento, *fato gerador* pode expressar a previsão legal e hipotética de um determinado fato que, ocorrido no mundo fenomênico, fará surgir a obrigação tributária. Em outros termos, a expressão *fato gerador* pode ser empregada como sinônimo do fato descrito no antecedente da norma-padrão de incidência.

Não obstante, essa mesma expressão pode servir para designar o fato efetivamente ocorrido no mundo fenomênico, ou seja, no plano da concretude.

Sob uma perspectiva linguística, convém, ainda, destacar que o chamado *fato gerador* apresenta uma inconsistência em termos; eis que tal fato não gera coisa alguma. Nesse sentido, Clarice Von Oertzen de Araújo¹⁷¹ assevera que o fato não é gerador, mas é justamente o contrário: por ser uma elaboração linguística, o fato é gerado. Em sua geração, concorrem dois substratos de linguagem: a linguagem imperativa e conotativa do Direito Positivo, e a linguagem social, em sua função referencial ou denotativa, que representa e constitui, desde que em conformidade com as normas jurídicas, as características relevantes do evento para os fins da incidência tributária.

¹⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

¹⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

¹⁷¹ ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. Fato e evento tributário: uma análise semiótica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v. 1, p. 355.

Temos que o fato é um enunciado linguístico que possui o verbo no passado e os critérios de espaço e tempo devidamente estabelecidos.

Conforme Geraldo Ataliba¹⁷² afirma, não é possível desenvolver um trabalho científico sem o emprego de um vocábulo técnico, rigoroso, objetivo e unívoco. Por isso, parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho,

o fato jurídico é o antecedente de uma norma individual e concreta. É o relato lingüístico do evento proferido na linguagem competente do direito positivo, dentro de específicas condições de tempo e espaço articulado em consonância com a teoria das provas. É fato porque relatado em linguagem e jurídico porque tem o condão de irradiar os efeitos do direito. É a concretização de uma situação em linguagem competente pela norma individual e concreta.¹⁷³

O professor¹⁷⁴ fez por bem distinguir as duas situações, nomeando a previsão legal e abstrata do fato de *hipótese tributária* e a concreção desse fato no mundo fenomênico de *fato jurídico tributário*.

Ainda seguindo os ensinamentos do ilustre professor, entendemos não haver fato ou fato jurídico sem linguagem, pois, qualquer que seja o sistema que se examine, só se ingressam enunciados, compostos pela linguagem própria daquele sistema. Assim, o relato em linguagem de um acontecimento social é um fato social; se vertido em linguagem jurídica, nascerá um fato jurídico.

A data atribuída à realização do evento, relatada no enunciado denotativo, é diferente da data da constituição jurídica do fato, ou seja, é o dia em que o sujeito competente, após emitir a regra individual e concreta, deu ciência de seu conteúdo ao sujeito destinatário. Neste caso, podemos dizer que a ocorrência do evento tributário está para o nascimento da criança, assim como a norma individual e concreta, expedida pelo sujeito competente, está para o registro das declarações no cartório civil¹⁷⁵.

¹⁷² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 50.

¹⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 110.

¹⁷⁴ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁷⁵ *Ibid.*, p. 280.

Em se tratando do Imposto Territorial Rural, o tempo "do fato" deve ser considerado como a data em que é feita a declaração do ITR pelo contribuinte, bem como a data em que for lavrada a autuação fiscal, pois são os instantes em que surge o fato jurídico tributário, entendido como relato linguístico. Já o tempo no fato deve ser entendido como a data do evento, ao qual se reporta a declaração realizada pelo sujeito passivo ou a autuação fiscal lavrada pela autoridade competente, por exemplo: 1º de março de 2010, tendo em vista que os eventos tributários no caso do ITR ocorrerão sempre no primeiro dia do ano de algum exercício, por ter sido o critério temporal eleito pelo legislador.

A ocorrência do fato jurídico determina a constituição de uma situação jurídica definitiva, que irá reger a posterior liquidação da obrigação, então já fixada no tempo e no espaço. A importância da fixação do momento da ocorrência do fato jurídico deve-se à circunstância de que o direito aplicável à obrigação tributária é exatamente aquele que estiver em vigor no preciso instante em que o evento ocorre.

O tempo do fato é aquele instante no qual o enunciado denotativo, perfeitamente integrado como expressão dotada de sentido, ingressa no ordenamento do direito posto. O fato jurídico tributário é o tempo em que o expediente próprio, realizado por quem detiver a competência e na conformidade do procedimento previsto em lei, for dito por ato jurídico válido.

O fato jurídico indica os efeitos constitutivos e declaratórios que o fato apresenta. O tempo do fato vai ser o ponto de referência para aplicação do direito positivo, no que toca a sua feitura como enunciado, disciplinando todos os procedimentos relativos à configuração factual, incluindo-se própria competência do agente da Administração, ou do particular, para instituí-lo.

O fenômeno da incidência tributária depende do acontecimento do fato; até que este se constitua, a percução da norma geral e abstrata não se verificará, não havendo falar-se em direitos e deveres correlativos.

Esta menção é o tempo no fato e é importante, na medida em que assinala os efeitos declaratórios do enunciado factual. A legislação aplicável será a vigente na data a que o fato se refere, isto é, na data em que ocorreu o evento.

Dizemos que houve a subsunção, quando o fato jurídico guardar absoluta identidade com o conceito desenhado normativamente na hipótese de incidência. Ao ganhar concretude, o fato, relatado em linguagem competente, instala automática e infalivelmente o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público, de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.

Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da obrigação tributária e, também, o conseqüente de incidência, o legislador seleciona as propriedades que julga importantes e relevantes para caracterizá-los.

Desta forma, percebemos que todo fato ocorre em um determinado instante, e tal instante é sempre trazido pela norma tributária. É neste preciso lapso que ocorre o fato descrito, passando, então, a existir o liame jurídico que envolve o devedor e credor em função de um objeto.

O critério temporal demarca o exato instante que deverá ser tomado como de possível ocorrência a incidência do imposto. Tal critério define o momento em que ocorre o evento descrito e, então, surge o vínculo jurídico entre devedor e credor, ou seja, passa a existir para o Estado um direito subjetivo e um dever jurídico para o sujeito passivo.

Equivocadamente, algumas legislações ainda se referem ao critério temporal como fato jurídico, mas ele não o é; deve ser considerado apenas como um dos fatores que condicionam o núcleo (que compõem a hipótese tributária).

Exemplo de legislação que determina o critério temporal como sendo o fato jurídico tributário é encontrado no art. 19 do Código Tributário Nacional, quando discorre sobre o Imposto de Importação. Conforme os dizeres do código, o Imposto de Importação de produtos estrangeiros teria como fato jurídico tributário a entrada desses produtos no território nacional.

Ora, sabemos que a materialidade do Imposto de Importação não é a entrada do produto no território nacional, a materialidade deve ser considerada como: “**importar**, do exterior, produtos estrangeiros ou desnacionalizados, com a finalidade de uso ou de consumo no Brasil”.

Percebe-se que o legislador estabeleceu no art. 19, o critério material como sendo o critério temporal.

Podemos afirmar que o critério temporal do Imposto de Importação é o momento em que os produtos importados entram no território brasileiro. Esclarecemos que não iremos nos aprofundar sobre a discussão em que se atine ao critério temporal. Para nosso estudo, não se faz relevante a discussão quanto ao que deve ser considerado como critério espacial (desembaraço ou registro das declarações de importação).

O que nos pareceu importante foi demonstrar o equívoco do legislador, porquanto da determinação do critério espacial como sendo o fato jurídico tributário do imposto.

6.3 Critério espacial da hipótese de incidência do ITR

O critério espacial da regra-matriz de incidência delimita o local em que se considera realizado o fato jurídico tributário; portanto, este critério define em quais limites territoriais será considerado o acontecimento do fato jurídico tributário estipulado pela hipótese de incidência (critério material).

Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho versa:

Há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional. É uma opção do legislador. Aquilo que de real encontramos no plano do direito positivo brasileiro é uma dose maior ou menor de esmero na composição dos critérios espaciais, de modo que alguns são elaborados com mais cuidado do que outros. Todavia, ainda que aparentemente, pensamos ter o político se esquecido de mencioná-lo, haverá sempre um plexo de indicações, mesmo que tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação, tomada como núcleo do suposto normativo.¹⁷⁶

Nos termos do art. 156, I, da Constituição da República, compete aos Municípios instituir imposto sobre “propriedade predial e territorial urbana”. De outro

¹⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 255.

lado, prescreve o art. 153, VI, da Carta Magna, que a União é competente para instituir imposto sobre “propriedade territorial rural”.¹⁷⁷

A Constituição não se preocupou em delimitar e determinar o que viriam a ser a propriedade predial e territorial ou mesmo a propriedade territorial rural, afinal não é esse o papel da Constituição, não cabe a ela conceituar tais enunciados, seu papel é o de determinar as competências e as limitações ao poder de tributar aos entes tributantes, bem como delimitar as repartições de receitas.

Desta forma, coube ao Código Tributário Nacional o papel de delimitar tais demarcações, do que viriam a ser as áreas rurais e áreas urbanas para fins de incidência do IPTU ou ITR.

Isto, pois o CTN, por seu *status* de lei complementar que é, deve explicitar a norma, despida de eficácia própria.

A Constituição, ao disciplinar sobre as matérias inerentes à lei complementar, dispôs em seu o art. 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.¹⁷⁸

¹⁷⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

¹⁷⁸ Ibid.

Percebe-se que a lei complementar referida no art. 146 da Constituição¹⁷⁹ engloba o próprio Código Tributário Nacional, que, conforme discorrido, foi recepcionado com força de lei complementar; portanto, é a norma de maior relevância infraconstitucional reguladora de matéria tributária no País.

Cabe ao Código Tributário dispor sobre normas gerais de direito tributário, ou seja, cabe a ele dispor sobre os conflitos de competência existentes, como é o caso do ITR e IPTU.

Ao analisarmos a regra-matriz de incidência tributária desses dois impostos, iremos compreender os limites da atuação de cada uma dessas pessoas políticas.

Antes de adentrarmos na conjugação desses dois critérios espaciais, devemos fazer uma advertência de relevo: embora reconheçamos que a competência tributária das pessoas políticas de direito constitucional interno já prenuncia qual o critério espacial possível da regra-matriz de incidência, não devemos confundir o âmbito espacial de vigência da regra-matriz com o seu aspecto espacial.

É interessante observar que é precisamente no exercício da competência tributária pela União, no caso do ITR, e pelos Municípios, na hipótese de IPTU, que se instaura o conflito de competência entre as referidas pessoas políticas de direito constitucional interno, porquanto os critérios espaciais das referidas regras-matrizes cobrem áreas comuns.

Na tentativa de evitar conflito de competência, o artigo 29 do Código Tributário Nacional, dispondo sobre o imposto territorial rural, optou por uma definição negativa para a conceituação do que seriam imóveis rurais. Dessa forma, conforme o Código Tributário Nacional, o imóvel rural é aquele localizado fora da zona urbana do município. Por outro giro linguístico, preencherão os critérios para ser considerado imóvel rural todos os imóveis que não contemplem os critérios que o CTN prevê para que o imóvel seja considerado urbano.

Percebe-se, desse modo, que o Código Tributário Nacional optou pelo critério da localização do imóvel para estabelecer a incidência do ITR. Contudo, conforme

¹⁷⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

veremos adiante, tal critério, embora seja necessário, não é suficiente para que se identifique se estamos diante de um caso de imóvel urbano ou rural, e, portanto, passível de tributação pelo IPTU ou do ITR, respectivamente.

Os tribunais superiores, ao se depararem com esse cenário, sinalizaram em seus acórdãos que o critério da localização é insuficiente para que se decida sobre a incidência do ITR, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. ITR. INCIDÊNCIA. CRITÉRIO DA LOCALIZAÇÃO DO IMÓVEL INSUFICIENTE. NECESSIDADE DE SE OBSERVAR, TAMBÉM, A DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. PRECEDENTES. § 1º DO ART. 32 DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. MATÉRIA DE PROVA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. O critério da localização do imóvel não é suficiente para que se decida sobre a incidência do IPTU ou ITR, sendo necessário observar-se, também, a destinação econômica, conforme já decidiu a Egrégia 2ª Turma, com base em posicionamento do STF sobre a vigência do Decreto-Lei 57/66.

2. Precedentes: AgRg no REsp 679.173/SC, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 18.10.2007; REsp 738.628/SP, Rel. Min. Castro Meira, DJ 20.06.2005; AgRg no Ag 498.512/RS, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 16.05.2005; REsp 492.869/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 07.03.2005; REsp 472.628/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 27.09.2004.

3. Necessidade de comprovação perante as instâncias ordinárias de que o imóvel é destinado à atividade rural. Do contrário, deve incidir sobre ele o IPTU. Incidência da Súmula 7/STJ, haja vista que para se adotar entendimento diverso faz-se necessário o revolvimento de material fático-probatório.

4. Agravo regimental não-provido.¹⁸⁰

O Ministro José Delgado, ainda, discorrendo sobre a evolução legislativa do ITR, segue a mesma linha; senão vejamos:

Inicialmente, deve-se registrar que durante o período de *vacatio legis* do CTN foi editado o Decreto-Lei 57/66, estabelecendo que os imóveis situados na zona rural, quando utilizados em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, ficariam sujeitos à incidência do ITR.

Em dezembro de 1972, sobreveio a Lei 5.868, cujo art. 12 revogou os arts. 14 e 15 do Decreto-Lei 57/66, substituindo-os pelas regras do seu art. 6º, segundo o qual o imóvel rural, para fins de incidência do ITR, passou a ser o destinado à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial

¹⁸⁰ AgRg no Ag 993224/SP. Rel. Min. José Delgado.

que, independentemente de sua localização, tivesse área superior a um hectare. Já o parágrafo único sujeitou os imóveis não enquadrados no caput à incidência do IPTU, independentemente de sua localização. Porém, esta norma foi declarada inconstitucional pelo STF (RE 938.508/MG, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 27.08.1982), sendo suspensa a sua execução pelo Senado Federal (Resolução 313/83). Em seguida, foram editadas as Leis 8.847/94 e 9.393/96, que regularam a cobrança do ITR em sintonia com os critérios fixados no art. 32 do CTN. A questão foi submetida à apreciação do STF (RE 140.773/SP), que declarou a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 5.868/72, no ponto em que revogou o art. 15 do Decreto-Lei 57/66. Logo, para tributar os imóveis localizados na zona urbana passou a ser adotado, também, o critério da sua destinação econômica. Assim, desde então, o STJ vem decidindo em consonância com o entendimento esposado pela Suprema Corte.

Outras decisões do Superior Tribunal de Justiça demonstram que, para analisar o critério espacial do IPTU e do ITR, é necessário verificar a destinação a que ele se dá:

TRIBUTÁRIO. IPTU. ITR. FATO GERADOR. IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA. LOCALIZAÇÃO. DESTINAÇÃO. CTN, ART. 32. DECRETO-LEI N. 57/66. VIGÊNCIA.

1. Ao ser promulgado, o Código Tributário Nacional valeu-se do critério topográfico para delimitar o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): se o imóvel estivesse situado na zona urbana, incidiria o IPTU; se na zona rural, incidiria o ITR.
2. Antes mesmo da entrada em vigor do CTN, o Decreto-Lei nº 57/66 alterou esse critério, estabelecendo estarem sujeitos à incidência do ITR os imóveis situados na zona rural quando utilizados em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.
3. A jurisprudência reconheceu validade ao DL 57/66, o qual, assim como o CTN, passou a ter o status de lei complementar em face da superveniente Constituição de 1967. Assim, o critério topográfico previsto no art. 32 do CTN deve ser analisado em face do comando do art. 15 do DL 57/66, de modo que não incide o IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber quaisquer das destinações previstas nesse diploma legal.
4. Recurso especial provido.¹⁸¹

Da análise das decisões, vislumbramos que os critérios da localização, bem como o critério da destinação dada ao imóvel, devem ser analisados conjuntamente para que, dessa análise conjunta, sejam construídas as regras-matrizes do IPTU e do ITR.

¹⁸¹ Resp. nº 492869/PR. Rel. Min. Teori Albino Zavascki.

Essa conjugação de critérios faz surgir um terceiro critério – localização e destinação –, permitindo que identifiquemos a forma correta de tributação dos imóveis naquelas hipóteses da denominada “zona cinzenta”, em que o imóvel está localizado, fisicamente, numa zona específica, porém sua destinação é típica de outra zona. É, por exemplo, o que ocorre nos casos de condomínios residenciais, que se encontram em uma zona rural, porém detêm todos os atributos, por sua destinação, de um imóvel urbano.

Outro caso corriqueiro ocorre nos diversos condomínios de recreios situados no interior do Estado de São Paulo, que localizam-se em áreas rurais, mas são consideradas como áreas urbanas por equiparação, por deterem todos os requisitos necessário às mesmas.

Outro exemplo, agora em sentido contrário, pode ser encontrado naqueles casos em que, embora fisicamente o imóvel esteja localizado na zona urbana, sua destinação é eminentemente rural. É o que ocorre, por exemplo, com as “fazendas” ou “sítios” localizados em plena zona urbanizada, ou seja, dentro da cidade; contudo, todas as atividades ali desenvolvidas são agropastoris.

As discussões são inúmeras e não há, na doutrina, uma unanimidade sobre os critérios utilizados para fins de delimitação das áreas urbanas e rurais.

Sobre tais classificações e critérios utilizados para definição dos imóveis em urbano ou rural, ou seja, sobre a incidência do IPTU ou do ITR sobre as áreas em comento, devemos nos aprofundar no estudo de suas definições, o que passamos a fazer.

6.3.1 Imóvel Rural X Imóvel Urbano

Para adentrarmos no âmbito de competência do ITR, devemos estabelecer sua distinção, bem como realizar a definição do termo *imóvel urbano*, visto que, como há pouco observamos, não há definição para o que venha a ser *imóvel rural*. Sua definição é feita por exclusão, o imóvel rural é considerado o imóvel situado fora da zona urbana do município.

Muito se discutiu sobre o que viria a ser zona urbana e zona rural, os critérios para sua definição eram classificados em função da localização do imóvel (localizado na zona urbana ou no perímetro rural), critério baseado na destinação do imóvel (destinado a funções rurais ou urbanas), dentre outros.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 32, §1º, assim define zona urbana:

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.

§ 1º - Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado

Cleber Giardino defendia a ideia da existência de três critérios para a distinção entre as zonas urbanas e rurais, quais sejam:

a) Definição jurídica dos termos. Esse primeiro critério era baseado em razão da definição jurídica dos termos, era fundamentado no poder constitucional do qual detém o Município em definir o que venha a ser zona urbana. Assim, o critério da definição jurídica poderia ser resumido nas seguintes palavras: o que a lei dispuser, ou seja, o que a lei determinar que seja urbano o será, bem como o que a legislação determinar que seja rural também deverá ser acatado.

b) Inspirações Sociológicas. O segundo critério era baseado em inspirações sociológicas, as zonas urbanas e rurais seriam áreas adjacentes ou não do núcleo do município. Esse critério era baseado no fato de o imóvel estar situado ou não nas áreas urbanizadas.

c) Destinação do Imóvel. Por fim, o terceiro critério seria o da destinação do imóvel. O critério da destinação do imóvel leva em conta não o fato de o imóvel estar ou não localizado no perímetro urbano das cidades, mas sim a destinação

que é dada por aquele imóvel, independente de sua localização. Em outros termos, caso o imóvel seja destinado à atividade rural (exploração agrícola, pecuária ou industrial), independentemente de sua localização, sobre ele deverá incidir o ITR e não o IPTU.

Essa foi uma das propostas de classificações pretendidas. Vejamos as demais.

Considerando que o art. 153, VI, da Constituição¹⁸² prescreve competir à União instituir imposto sobre a “propriedade territorial rural”, e que o art. 156, I, desse Diploma autoriza os Municípios a criarem imposto sobre a “propriedade predial e territorial urbana”, fica evidente que a delimitação da competência a ser exercida por cada um desses entes reside no caráter “rural” ou “urbano” do imóvel.

Não é por outro motivo que compete legislação infraconstitucional disciplinar a delimitar os conceitos de “imóvel rural” e de “imóvel urbano”. Isto, pois, conforme discorreremos, são enunciados excludentes entre si, de modo que, especificado um deles, o outro pode ser facilmente identificado: o que não for imóvel rural será imóvel urbano e vice-versa.

Foi o que fez a Lei ordinária federal nº 4.504/64 (Estatuto da Terra), ao regular os “direitos e obrigações concernentes aos bens imóveis rurais, para os fins de execução da Reforma Agrária e promoção da Política Agrícola”, em seu art. 4º, I, que traça a definição de “imóvel rural”, sendo considerado como tal o

prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

Da leitura desse dispositivo, percebemos que a lei ordinária não se importou com o critério da localização para definição do que viria a ser imóvel urbano e imóvel rural, uma vez que discorre que, independente de sua localização, ele será considerado imóvel rural, quando sua destinação for agrícola, pecuária dentre outras para fins de incidência do ITR.

¹⁸² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

Contudo, o art. 29 do Código Tributário Nacional, desconsiderando por completo o critério adotado pelo Estatuto da Terra, definiu que o critério utilizado para distinção entre os imóveis em rurais e urbanos seria realizado por meio de sua localização, é o que prescreve o art. 29, CTN:

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, localizado fora da zona urbana do município.

Ou seja, serão tributados pelo ITR os imóveis que localizarem-se fora do perímetro urbano.

Ainda, discorre o art. 32 do CTN que compete aos municípios definir o que é zona urbana, devendo este observar dois dos requisitos elencados no parágrafo 1º.

Por sua vez, o § 2º do referido artigo, com intuito de determinar as zonas urbanas, identifica outro critério que deverá ser observado em consideração para a delimitação da incidência do IPTU, qual seja: a situação física do imóvel. A situação do imóvel é entendida nos casos de equiparação de áreas urbanizáveis. É o que discorre o § 2º do art. 32 do Código Tributário Nacional.

§ 2º. A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, **mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.** (grifo nosso).

Façamos uma breve síntese para esclarecer o que vimos até agora, uma vez que tratamos de diversas legislações e classificações ao mesmo tempo; então, explicaremos de forma sintética:

- a) Discorreremos que o Estatuto da Terra definiu como critério para diferenciação das zonas em urbanas e rurais a adoção do critério da destinação do imóvel;
- b) Por sua vez, o Código Tributário Nacional entendeu que, para definição da incidência do ITR, deve-se considerar como imóvel rural aquele localizado fora do perímetro urbano do município, acolhendo, assim, para definição de áreas rurais ou urbanas o critério da localização do imóvel; e
- c) Ainda o art. 32, § 2º do CTN, analisa a situação do imóvel independente de sua localização para fins de incidência do IPTU, nesse caso ocorre a incidência

do IPTU nos imóveis localizados em áreas rurais pelo critério da zona urbana por equiparação.

A conclusão prévia a que chegamos é que, tanto para o IPTU quanto para o ITR, os critérios da localização e destinação dos imóveis, bem como os requisitos do art. 32 do CTN devem ser interpretados cumulativamente. Não basta que a lei defina algo como zona urbana, pois ainda é necessária a existência de duas das benfeitorias relacionadas no citado artigo.

Por outro lado, não basta a existência de duas das benfeitorias citadas; é necessário, cumulativamente, tratar-se de área definida pela lei municipal como zona urbana.

Temos, assim, no caso do IPTU, as zonas urbanas por natureza e zonas urbanas por equiparação. O fato de existirem zonas urbanas por equiparação faz com que imóveis localizados fora da zona urbana do município sejam considerados imóveis urbanos, para fins de incidência do IPTU.

Esse é um dos motivos que nos sinalizam que os critérios devem ser interpretados juntamente.

Sabemos que o critério espacial do ITR é residual: o que não for zona urbana, será rural. Contudo, o tema que parece ter uma simplicidade para sua resolução quanto à definição dos imóveis em rurais ou urbanos não é tão simples. Exemplo disso ocorre nas hipóteses em que a destinação do imóvel é estritamente rural; essa destinação prevalece sobre o fato de que o imóvel tem sua localização em zona urbana.

Encontraremos, em diversos casos, vários conflitos entre legislações. Ainda, o legislador municipal não é livre para dizer o que é imóvel urbano, pois estaria restringindo a definição de imóvel rural, e, portanto, entrando na competência da União. Não estamos dizendo que os Municípios não gozam de autonomia; contudo, nesse caso, o Código Tributário Nacional exerce seu papel de lei complementar, inserindo normas gerais em matéria tributária, dispondo sobre o conflito de competências.

Aires Barreto adverte¹⁸³: se, de um lado, a competência municipal é exclusiva, no que pertine à tributação imobiliária urbana; de outro, é a União igualmente competente, e também em caráter exclusivo, para criar o imposto sobre a propriedade territorial rural.

Um ente (União e Município) não pode adentrar na competência do outro; devem restringir-se aos limites que não existem na legislação, a não serem os critérios elencados no Código Tributário Nacional quando da observância de dois dos elementos contidos no art. 32, CTN, para caracterizar a área como urbana.

Para isso, analisaremos as legislações vigentes.

6.3.2 Aparente conflito das leis

Na tentativa de desenrolarmos o conflito existente entre as diversas legislações que versaram sobre o tema, analisaremos cada uma das legislações que dispõem sobre o tema, para, ao final, tentar solucionar o conflito existente.

6.3.2.1 Sobre o Estatuto da Terra Lei nº 4.504/64

O estatuto da terra é uma lei ordinária federal que regulamenta os direitos e obrigações concernentes aos bens imóveis rurais, para os fins de execução da Reforma Agrária e promoção da Política Agrícola.

Conforme discorreremos, prescreve o art. 4º, I do Estatuto da Terra:

Art. 4º Para os efeitos desta Lei definem-se: I – ‘Imóvel Rural’, o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

Do dispositivo transcrito, percebe-se que a lei estabeleceu somente o critério da destinação do imóvel como relevante para determinação dos fins rurais.

¹⁸³ BARRETO, Aires Fernandino. Imposto predial e territorial urbano – IPTU. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 730.

6.3.2.2 Sobre o Decreto Lei nº 57/66

Inicialmente, cumpre esclarecer que os decretos introduzem normas jurídicas que regulamentam os conteúdos das leis, sendo um veículo normativo secundário e infralegal, devendo seu conteúdo e alcance restringirem aos das leis em função das quais sejam expedidos; nesse sentido, os decretos não podem ir contra nem extrapolar os balizamentos legais sob pena de não obrigar os administrados.

O Decreto Lei nº 57/66 veio alterar dispositivos sobre lançamento e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

Dispôs em seus artigos 15 e 16:

Art 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (Revogação suspensa pela RSF nº 9, de 2005).

Art 16. Os loteamentos das áreas situadas fora da zona urbana, referidos no parágrafo 2º do art. 32 da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, só serão permitidos quando atendido o disposto no art. 61 da Lei 4.504, de 30 de novembro de 1964.

Da leitura dos referidos artigos, o que se concluiu é que mais uma vez utiliza-se o critério da destinação para definição da incidência do IPTU ou do ITR, pois, caso haja produção extrativa vegetal, agrícola ou pecuária no imóvel, mesmo que esse esteja localizado no perímetro urbano, deve incidir o ITR, conforme os preceitos contidos no decreto exposto.

Ainda que tal dispositivo tenha sido revogado pelo art. 6º, da Lei n.º 5868/72, este último dispositivo legal foi declarado inconstitucional pelo STF (RE 93.850-MG), diante da impossibilidade de que o Código Tributário Nacional fosse modificado via lei ordinária.

Não há que se alegar que a inconstitucionalidade foi declarada em controle concentrado, tendo em vista que se trata de um Recurso Extraordinário, pois o Senado, cumprindo a função que lhe foi dada pela Constituição de 1967, no artigo 42, qual seja: “compete privativamente ao Senado Federal: VII - suspender a

execução, no todo ou em parte, de lei ou decreto, declarados inconstitucionais por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal”, assim o fez:

RESOLUÇÃO Nº 313, DE 1983

Suspende a execução do art. 6º e seu parágrafo único da Lei Federal nº 5.868 de 12 de dezembro de 1972.

Artigo único - É suspensa, por inconstitucionalidade, nos termos da decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, proferida em Sessão Plenária de 20 de maio de 1982, nos autos do Recurso Extraordinário nº 93.850-8, do Estado de Minas Gerais, a execução do art. 6º e seu parágrafo único da Lei Federal nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972.

Desta forma, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da norma inserida pela Lei n.º 5868/72, pois, no entendimento desse tribunal superior, tal norma nunca teve o condão de produzir nenhum efeito jurídico por não ser válida, o que inviabilizaria a possibilidade de revogar a norma anterior, que, portanto, permanece vigente.

Explicaremos melhor esse cenário nos tópicos posteriores.

6.3.2.3 Sobre o Código Tributário Nacional

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, embora aprovada como lei ordinária formal, foi elevada sob a égide da Constituição de 1967, no plano da teoria da recepção, à categoria de lei complementar e discorre sobre normas gerais de direito tributário.

Prescrevendo sobre os tributos no que concerne à propriedade territorial rural e a propriedade urbana determina como relevantes os critérios da situação do imóvel, bem como de sua localização, conforme veremos.

Dispõe o art. 29, quanto ao Imposto sobre a propriedade rural:

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.

Ou seja, o critério adotado para definição da natureza do imóvel é o critério da localização. Assim, por esse critério, o imóvel será considerado rural quando estiver localizado fora do perímetro urbano.

Logo após, o art. 32 dispõe sobre o imposto sobre a propriedade predial urbana. Vejamos:

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.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público.

O §1º do referido artigo já sinaliza que imóvel urbano é aquele que está situado na zona urbana e afirma ser competência da legislação municipal a definição do que vem a ser zona urbana. Por outro lado, o próprio Código prescreve que deve ser observada, no mínimo, a existência de dois dos melhoramentos contidos nos incisos subsequentes.

Nesse passo, o Código Tributário Nacional, ao fixar esses requisitos, está tentando evitar um conflito de competência em matéria tributária, nada mais adequado, visto que um dos papéis inerentes às leis complementares é o de dirimir conflitos de competência existentes.

Desta forma, o código prescreve critérios mínimos que devem ser observados para que um imóvel seja considerado como urbano. Trata-se, pois, de uma definição denotativa, isto é, o direito positivo, para imputar relação jurídica, define qual critério deve ser encontrado para um imóvel ser considerado urbano.

Por fim, o § 2º do art. 32 do CTN, estipula as zonas urbanas por equiparação. As zonas urbanas por equiparação são as áreas consideradas como urbanas mesmo que localizadas fora do perímetro urbano.

É por essa razão que afirmamos trazer o Código Tributário Nacional dois critérios para a observação e delimitação dos conceitos de zona urbana e zona rural, uma vez que este considera para fins de incidência do IPTU ou do ITR a situação do imóvel, bem como sua localização.

6.3.2.4 Formas de solucionar os conflitos de normas

Conforme vimos até o presente momento, a matéria estudada foi tratada por diversos veículos normativos. Por todo o exposto, vislumbramos que a delimitação do que deve ser tido como zona rural é feita por exclusão, uma vez que não há definição do que venha a ser zona rural pelas legislações vigentes; assim, o que não for urbano será rural.

Para uma melhor visualização do cenário legislativo, veja-se a presente linha do tempo:

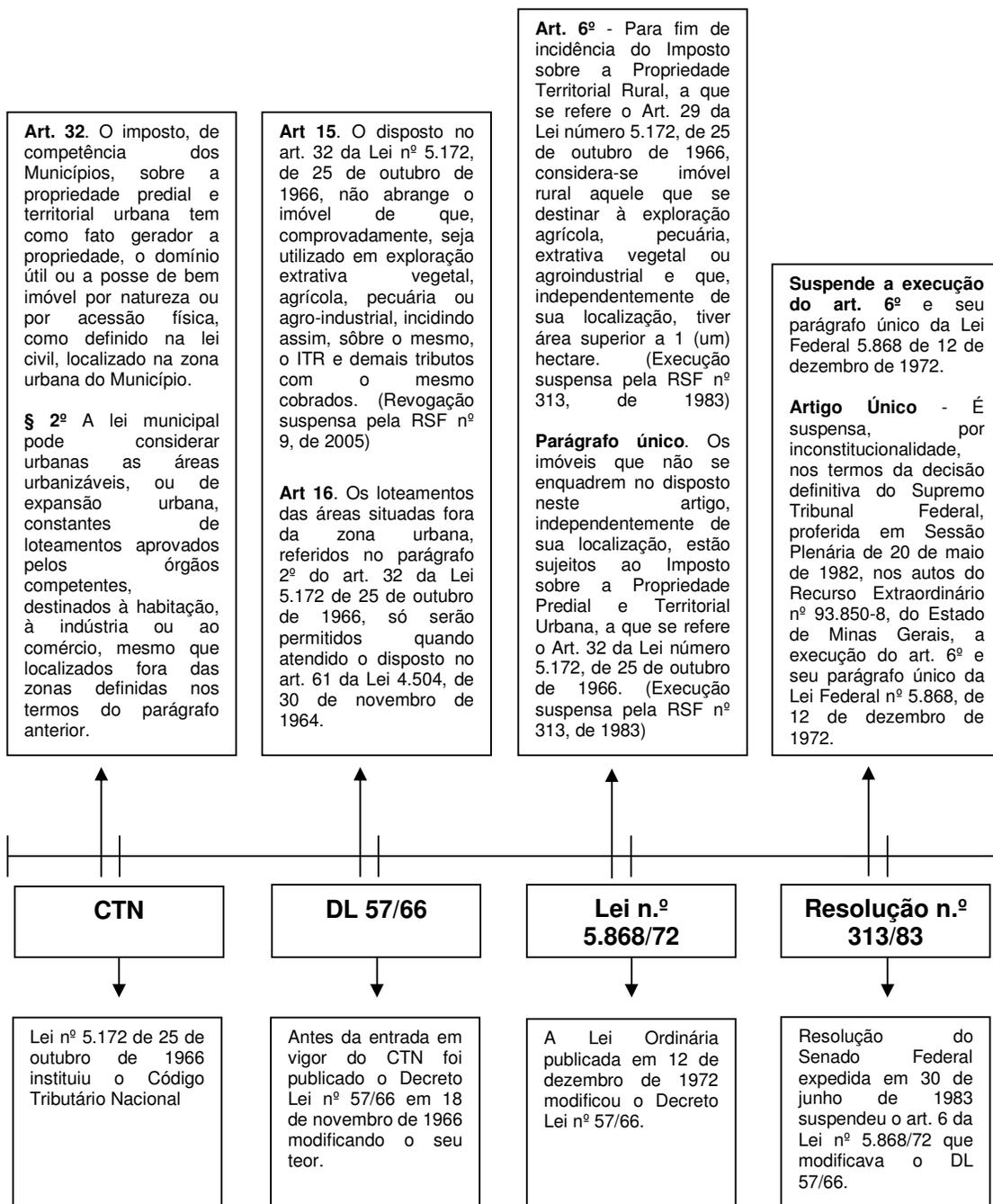


Gráfico 1 – Cronologia dos conflitos de lei

Conforme determinação do Código Tributário Nacional em seu o art. 32, ficou determinado o critério da localização atribuída aos imóveis.

Após sua edição, foi publicado o Decreto-Lei nº 57/66, introduzindo o art. 15, o qual determinava uma exceção ao critério da destinação estabelecido pelo Código Tributário Nacional.

Posteriormente, o art. 15 do DL nº 57/66 foi expressamente revogado pelo art. 12 da Lei nº 5.868/72, que prescrevia em seu art. 6º:

para fins de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, a que se refere o art. 29 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare.

Contudo, o art. 12, da Lei nº 5.868/72, teve sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal. O Plenário dessa Colenda Corte asseverou que os conceitos de zona urbana e rural não poderiam ser alterados pela Lei nº 5.868/72, uma vez que esta lei tem natureza ordinária e somente uma lei com *status* de lei complementar seria apropriada para realizar essa modificação.

Desta forma, uma vez que foi reconhecida a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 5.868/72, que, por sua vez, havia revogado o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66, o mesmo restou plenamente aplicável.

Ou seja, podemos asseverar que o critério distintivo entre “imóvel urbano” e “imóvel rural” continua sendo aquele constante do art. 32 do Código Tributário Nacional, com a alteração promovida pelo art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66, devendo ser considerado, também, o disposto no art. 4º, I, da Lei nº 4.504/64.

Vejamos o posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. IPTU. ITR. IMÓVEL. EXPLORAÇÃO EXTRATIVA VEGETAL. ART. 32 DO CTN, 15 DO DECRETO-LEI Nº 57/66.

1. O artigo 15 do Decreto-Lei nº 57/66 exclui da incidência do IPTU os imóveis cuja destinação seja, comprovadamente a de exploração agrícola, pecuária ou industrial, sobre os quais incide o Imposto Territorial Rural-ITR, de competência da União.

2. Tratando-se de imóvel cuja finalidade é a exploração extrativa vegetal, ilegítima é a cobrança, pelo Município, do IPTU, cujo fato gerador se dá em razão da localização do imóvel e não da destinação econômica. Precedente.

3. Recurso especial improvido¹⁸⁴.

TRIBUTÁRIO. IPTU E ITR. INCIDÊNCIA. INSUFICIÊNCIA DO CRITÉRIO DA LOCALIZAÇÃO DO IMÓVEL. NECESSIDADE DE SE OBSERVAR, TAMBÉM, A DESTINAÇÃO DO IMÓVEL.

¹⁸⁴ RESP 738.628-SP, Rel. Min. Castro Meira, j. 12/05/2005, DJ 20/06/2005, p. 259.

- O critério da localização do imóvel é insuficiente para que se decida sobre a incidência do IPTU ou ITR, sendo necessário observar-se o critério da destinação econômica, conforme já decidiu a Egrégia 2ª Turma, com base em posicionamento do STF sobre a vigência do DL nº 57/66.

- Agravo regimental improvido¹⁸⁵.

O Ministro Teori Albino Zavascki, relatando sobre o tema no Recurso Especial nº492.86 – PR (2003/0011619-3), esclarece que não se trataria do instituto da reprecinação, uma vez que o Decreto Lei nº 57/66 foi recepcionado pela Constituição de 1967, com *status* de lei complementar, antes mesmo da entrada em vigor do CTN, em 1º de janeiro de 1967; dessa forma, ao entrar em vigor, o CTN já contemplava a alteração.

Assim, a alteração pretendida pelo art. 6 da lei nº 5.868/72 não teria o condão de modificá-lo, tendo em vista se tratar de uma lei ordinária.

É por essa razão que os tribunais superiores continuam exarando votos, no sentido de que o Decreto Lei nº 57/66 ainda está em vigor, conforme demonstramos nas ementas acima.

Prosseguindo, após termos sanado as diversas alterações legislativas, o próprio Superior Tribunal de Justiça sinaliza que os critérios devem ser conjugados para fins de averiguação de incidência do IPTU e ITR, pois a existência de apenas um critério torna-se insuficiente para análises da incidência.

Nesse sentido, corrobora o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. ITR. INCIDÊNCIA. CRITÉRIO DA LOCALIZAÇÃO DO IMÓVEL INSUFICIENTE. NECESSIDADE DE SE OBSERVAR, TAMBÉM, A DESTINAÇÃO DO IMÓVEL.

PRECEDENTES. § 1º DO ART. 32 DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. MATÉRIA DE PROVA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. O critério da localização do imóvel não é suficiente para que se decida sobre a incidência do **IPTU** ou **ITR**, sendo necessário observar-se, também, a destinação econômica, conforme já decidiu a Egrégia 2ª Turma, com base em posicionamento do STF sobre a vigência do Decreto-Lei 57/66.

2. Precedentes: AgRg no REsp 679.173/SC, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 18.10.2007; REsp 738.628/SP, Rel. Min. Castro Meira, DJ 20.06.2005;

¹⁸⁵ AGRG no AG 498.512-RS, 2ª T., Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 22/03/2005, DJ 16/05/2005, p. 296.

AgRg no Ag 498.512/RS, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 16.05.2005; REsp 492.869/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 07.03.2005; REsp 472.628/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 27.09.2004.

3. Necessidade de comprovação perante as instâncias ordinárias de que o imóvel é destinado à atividade rural. Do contrário, deve incidir sobre ele o **IPTU**. Incidência da Súmula 7/STJ, haja vista que para se adotar entendimento diverso faz-se necessário o revolvimento de material fático-probatório.

4. Agravo regimental não-provido.

Por todo o exposto, o posicionamento utilizado pelos Tribunais superiores são os mais adequados para solucionarmos os conflitos entre as normas, ou seja: os critérios devem ser conjugados, pois a simples localização estipulada pelo legislador municipal não é a forma mais adequada, visto que os Municípios não são livres para estipular o que deve ser imóvel urbano, pois diretamente estariam adentrando na definição de imóvel rural e, portanto, invadindo a competência da União.

Mais uma vez, transcrevemos parte do parecer emitido pelo professor Paulo de Barros Carvalho, em que examinou a matéria de forma precisa:

De outro lado, as prescrições veiculadas pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) e pelo Decreto-Lei nº 57/66. Esses Diplomas Legais, conforme demonstramos com as transcrições da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, foram incorporados à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 1988, por efeito da manifestação explícita contida no § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da 'legislação anterior', naquilo em que não for incompatível com o novo sistema tributário brasileiro.

É o tradicional 'princípio da recepção', meio pelo qual se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, irradiando sua eficácia em termos de compatibilidade plena com o teor dos novos preceitos constitucionais.

Porventura, caso inexistisse a aplicabilidade de tal princípio, certamente o Poder Legislativo não faria outra coisa, durante muito tempo, senão reescrever no seu modo prescritivo regras já conhecidas nos vários setores do convívio social.

Ocorre que o legislador, ao redigir a Lei nº 5.172/66 e o Decreto-Lei nº 57/66, disciplinou matéria privativa de lei complementar, como é o caso da definição de imóvel rural e de imóvel urbano, para fins de exercício da competência tributária pela União e pelos Municípios.

Cumprem, desse modo, a função que foi outorgada à lei complementar pelo art. 146, I, do Texto Maior, objetivando evitar conflitos relativos à imposição de tributos. Logo, em face dessa orientação semântica, foram esses

preceptivos acolhidos pelo ordenamento jurídico com a força vinculativa daquele estatuto, em função do assunto por eles regulado.

Existe, entretanto, aparente conflito entre seus comandos. É que a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu art. 32, § 1º, estabelece ser zona urbana aquela definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de pelo menos dois melhoramentos dentre aqueles que ela própria indica, quais sejam: (i) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; (ii) abastecimento de água; (iii) sistema de esgotos sanitários; (iv) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar e (v) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de (3) três quilômetros do imóvel considerado.

Nesse sentido, elege os critérios de localização e melhoramentos como determinantes para a identificação de imóvel rural. A despeito disso, no § 2º do art. 32, atribui relevância à destinação dada ao imóvel, sobrepondo-a aos demais critérios.¹⁸⁶

6.4 O papel da lei complementar

A Constituição Federal de 1988¹⁸⁷ prescreveu, em seu art. 146, estipulando ser a Lei Complementar o instrumento normativo hábil a introduzir normas gerais de direito tributário, dentre outras funções.

Na vigência da Constituição de 1967¹⁸⁸, duas correntes polarizaram os argumentos sobre quais seriam as funções das normas gerais em matéria tributária. A corrente pela qual nos guiamos, chamada de tricotômica, sustenta que a Lei Complementar pode tratar das normas gerais em Direito Tributário, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e dispor sobre conflito de competência entre a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios.

Assim, o art. 146, da Constituição Federal¹⁸⁹, prescreve essas três funções à lei complementar:

- a) Dispor sobre conflitos de competência;
- b) Regular as limitações ao poder de tributar;
- c) Estabelecer normas gerais de direito tributário.

¹⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Parecer jurídico a Cristais Prado, 23 ago. 2006.

¹⁸⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

¹⁸⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm. Acesso em: 03 ago. 2009.

¹⁸⁹ Op. cit., 1988.

Contudo, como sabemos, nos estudos da ciência do direito são poucas as matérias que conseguem não desenvolver divergências quanto aos seus conceitos, e, nos casos das leis complementares não é diferente.

Por esse motivo, cumpre-nos informar que a corrente por nós defendida não é unânime.

Encontramos na doutrina duas correntes sobre a interpretação desse dispositivo; tais divergências existem desde a égide da Constituição da República de 1967.

A primeira corrente entende serem três as funções da lei complementar, aquelas enunciadas nos incisos I, II e III do art. 146. É por esse motivo que se denomina de corrente tricotômica.

Outra corrente, a denominada dicotômica, entende que a função da lei complementar se resumiria a apenas dois dos incisos, quais sejam: I e II, do art. 146, CR, posto que as normas gerais de direito tributário relacionadas no inciso III não poderiam ter outro conteúdo que não aquele de dispor sobre conflitos de competência e regular limitações ao poder de tributar, pois, caso contrário, estar-se-iam ferindo os princípios federativo e da autonomia dos Municípios.

Os adeptos da corrente dicotômica entendem que, ao dispor sobre a base de cálculo, fatos geradores, obrigação, crédito, dentre outras coisas, ou seja, alíneas “a”, “b” e “c” do inciso III, podem fazê-lo apenas para dispor sobre conflitos e regular limitações ao poder de tributar. Nada mais.

Não vislumbramos que a interpretação tricotômica possa ferir princípios constitucionais; a lei complementar deve funcionar como mecanismo de ajuste que assegura o funcionamento do sistema, em nada esta ferindo o pacto federativo, por exemplo.

Assim, no caso do ITR, a questão da fixação do critério espacial da hipótese de incidência do IPTU e do ITR é função de Lei Complementar, tal qual faz o Código Tributário Nacional.

6.5 Critério Pessoal

Conforme discorreremos no início desse trabalho, no tópico sobre os conceitos fundamentais, especificamente na parte sobre a regra-matriz de incidência tributária, o conseqüente da norma estabelece a relação que será instaurada entre os sujeitos participantes da obrigação (sujeito passivo e sujeito ativo).

Ao mesmo tempo, o critério pessoal identifica quais sujeitos são os integrantes da relação instaurada. Enquanto o sujeito ativo encontrasse na posição de credor da exigência de um direito subjetivo que deve ser exercido pelo sujeito passivo, este último está “incumbido” de prestar um dever jurídico, ou seja, cumprir com a obrigação estabelecida pela norma.

Para facilitar a compreensão e visualização da relação jurídica instaurada com a realização do fato jurídico tributário, é a presente ilustração que pretende demonstrar os elementos da relação:

Objeto da relação

Sujeito ATIVO → \$ ← Sujeito PASSIVO

DIREITO subjetivo

DEVER jurídico

O sujeito ativo, conforme demonstrado, é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária objeto das obrigações tributárias, bem como de exigir a prestação de fazer ou não fazer, no que se refere aos deveres instrumentais.

Por sua vez, o sujeito passivo tem o dever jurídico de cumprir a obrigação instaurada pela relação jurídica estipulada pela imputação normativa, que gerou a regulação de determinada conduta.

A relação jurídica é o vínculo que se instaura entre os sujeitos da relação, em decorrência do fato jurídico que se situa no conseqüente da norma individual e concreta.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho¹⁹⁰,

O nascimento de uma relação jurídica, de um vínculo deôntico entre dois ou mais sujeitos, é um *factum* como outro qualquer, isto é, trata-se de um enunciado com as mesmas características básicas daqueles que já ocuparam os nossos cuidados: são os fatos-condutas a que se refere Lourival Vilanova¹⁹¹ [...] Resumindo: no plano das normas gerais, teremos apenas a indicação de classes com as notas que um acontecimento precisa ter para ser considerado fato jurídico (no antecedente), implicando a indicação de classes com as notas que uma relação tem de ter para ser considerada como jurídica (no consequente). Um enunciado conotativo implicando outro enunciado conotativo. [...] Enunciados conotativos: antecedentes e consequentes da norma geral e abstrata; enunciados denotativos: antecedentes e consequentes da norma individual e concreta.

Maria Rita Ferragut¹⁹² diferencia o *sujeito passivo do contribuinte*; para ela, contribuinte deve ser considerado apenas as pessoas que realizarem o fato jurídico tributário e que, cumulativamente, encontrarem-se no polo passivo da relação obrigacional.

Ou seja, a autora não entende que o simples fato de a lei determinar um indivíduo como sujeito passivo, faz com que ele seja também o contribuinte da relação jurídica tributária.

Caso uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito seria o responsável da relação, ou seria o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. A prática do evento, portanto, seria uma condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente.

Discorrido tais premissas, passaremos a analisar o critério pessoal em relação ao Imposto Territorial Rural.

¹⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 161.

¹⁹¹ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 127.

¹⁹² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2004. Tese (Doutorado em Direito)-Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004, p.29.

6.5.1 Sujeito ativo do ITR

No caso do ITR, a União é o ente competente para instituir o imposto (art. 153, VI, CF). Sua regulamentação foi inserida pela Lei n° 9.393/96 e Decreto n° 4.382 de 2002.

No que se refere à administração do imposto, a Lei n° 9.393/96 outorgou competência para a Secretaria da Receita Federal; é o que versa o art. 15:

Art. 15. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração do ITR, incluídas as atividades de arrecadação, tributação e fiscalização.

Parágrafo único. No processo administrativo fiscal, compreendendo os procedimentos destinados à determinação e exigência do imposto, imposição de penalidades, repetição de indébito e solução de consultas, bem como a compensação do imposto, observar-se-á a legislação prevista para os demais tributos federais.¹⁹³

Por sua vez, o inciso III, § 4° do art. 153, autoriza a fiscalização e cobrança do ITR pelos Municípios, caso estes celebrem um convênio com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, desde que isso não resulte em redução do imposto ou de alguma forma resulte em uma renúncia fiscal.

O inciso III do § 4° do art. 153 foi inserido pela Emenda Constitucional n° 42 de 19 de dezembro de 2003, após o que sobreveio a regulamentação do inciso inserido pela lei 11.250/05. Vejamos:

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

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

¹⁹³ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 20 ago. 2009.

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

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

Percebe-se que a opção determinada pelo legislador não retira a competência da União, esta continua sendo o ente político autorizado para instituição do ITR; contudo, o legislador federal autorizou aos municípios a condição de sujeito ativo da relação jurídica instaurada por meio do ITR.

Assim, detém o Município, caso opte por celebrar o convênio, as competências para fiscalizar, lançar e exigir os pagamentos relativos ao ITR.

Desta forma, temos que o sujeito ativo do ITR é a União, embora a capacidade ativa tenha sido delegada à Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta da União, a competência tributária continua sendo da União.

6.5.1.1 Capacidade Ativa

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

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

Por sua vez, a Constituição da República autoriza também os Municípios à capacidade ativa do ITR. Na forma da lei, estes devem celebrar junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil, mediante a opção de ingresso em convênio para a arrecadação do imposto.

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

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

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

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

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

Desta forma, conforme autoriza o art. 2º da Lei 11.205/05, a Instrução Normativa SRF nº 643 de 12 de abril de 2006, veio dispor sobre os convênios com o Distrito Federal e os Municípios para delegação das atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento de créditos tributários e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial.

A delegação da capacidade ativa é condicionada ao cumprimento de certas condições. O Município não é livre para o pleno exercício, ele deve observar e respeitar as condições estipuladas para que possa gozar de tal benefício.

Uma vez que o Município opte pela sua inclusão no convênio, terá 100% (cem por cento) do produto arrecadado com o ITR para seu uso financeiro.

Existem discussões esparsas pretendendo dizer que a transferência da capacidade ativa para os Municípios, no caso do ITR, feriria o pacto federativo, uma vez que os Municípios devem aderir a convênios para usufruir dessa capacidade, bem como cumprir determinados requisitos para permanecer como sujeitos ativos das relações.

Ainda, alega-se que o sujeito detentor da competência tributária, nesse caso a União, poderia, por uma simples lei ordinária, retomar para si a condição de sujeito ativo da relação obrigacional, deixando os Municípios em situações desiguais.

Ora, no que poderia ferir o pacto federativo tal transferência de capacidade ativa? O fato de que os Municípios devem submeter-se a certas condições ou o fato de que não cumpridas tais finalidades o sujeito ativo deixa de gozar da transferência de direitos?

Não vemos qualquer óbice em que o Município preste contas à União sobre o imposto que ele passou a fiscalizar e arrecadar.

A transferência da capacidade ativa aos Municípios, a nosso ver, nos parece um mecanismo de controle arrecadatório e fiscalizatório mais próximo, tendo em vista que o Município detém mais condições de fiscalizar por estar “ao lado” dos sujeitos passivos tributados (as áreas rurais encontram-se nos arredores das zonas urbanas dos municípios).

Onde se encontram as terras rurais, senão ao lado das zonas urbanas? Quantos Municípios existem no Brasil nos dias de hoje? Imaginemos a União fiscalizando um a um; seria praticamente impossível, para não dizer inviável, tal tarefa.

Ao contrário, muito mais fácil é o trabalho de um Município fiscalizar seus arredores, seus “vizinhos”, do que a União fiscalizar um País inteiro. Além do que a transferência da totalidade do imposto territorial rural aos Municípios é de extrema significância aos seus cofres.

Os requisitos que devem ser cumpridos pelos sujeitos passivos aderentes ao convênio estão estipulados na Instrução Normativa nº 884, de 05 de novembro de 2008.

Tais requisitos em nada ferem o pacto federativo, simplesmente implementam uma política de fiscalização das atividades, como exigir servidores com atribuições específicas e preparação de cursos para o implemento de uma estrutura tecnológica compatível.

6.5.2 Sujeito passivo do ITR

Conforme o Código Tributário Nacional prescreve em seu artigo 31, o contribuinte do Imposto Territorial Rural é o proprietário do imóvel, o titular de seu

domínio útil ou seu possuidor a qualquer título. O mesmo é repetido pelo Decreto nº 4.382/02 no art. 5º.

Por fim, sobre o sujeito passivo do ITR, discorre a Lei 9.393/06 que regulamenta tal imposto:

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

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

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

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

Em nosso modo de pensar, o único sujeito capaz de figurar no polo passivo da obrigação tributária do pagamento de ITR é aquele que pode exteriorizar signos de riqueza com o imóvel, o que cabe somente ao proprietário e ninguém mais.

A Constituição da República prescreveu como hipótese de incidência do ITR a propriedade do imóvel rural, e, consistindo o direito de propriedade em usar, gozar, dispor e reivindicar de quem injustamente o detenha, a primeira vista poderíamos concluir que qualquer indivíduo que possua algum desses direitos poderá figurar no polo passivo da obrigação tributária, no que se refere ao pagamento de ITR.

Contudo, tal assertiva é equivocada; não basta ser possuidor direto do bem, é necessário ser proprietário, e, para tanto, deve reunir os direitos inerentes à propriedade.

O Tribunal Regional da 4ª Região, analisando um caso sobre invasão de áreas rurais por “sem terra”, afastou a incidência do ITR do proprietário por lhe faltar possibilidades de usufruir dos direitos inerentes à propriedade (uso, gozo e fruição). Vejamos:

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

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

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

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

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

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

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

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

Neste sentido, vem se manifestando o Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO - FAZENDA INVADIDA POR INTEGRANTES DO MOVIMENTO "SEM TERRA" - PERDA DO DIREITO DE PROPRIEDADE - INEXIGIBILIDADE DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. 1 - Fato gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel. 2 - A propriedade é o direito que a pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar (jus utendi), gozar (jus fruendi) e dispor (jus abutendi) de um bem, corpóreo ou incorpóreo, bem como de

reivindicar de quem injustamente o detenha (rei vindicatio). 3 - Se, desde 1995, o proprietário não detém o direito de usar, gozar e dispor do imóvel, em decorrência de sua invasão por integrantes do movimento "sem terra", e o direito de reavê-lo não é assegurado pelo Estado, a propriedade se mantém na mera formalidade e não configura fato gerador do ITR. 4 - A exigência não tem fundamento legal e viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. (TRF/4ª R., AC n.º 2005.70.01.004636-7/PR, 2ª T., rel. Des. Federal Antonio Albino Ramos de Oliveira, DJU 29.11.2006, p. 761).

TRIBUTÁRIO. ITR. IMÓVEL RURAL. INVASÃO POR "SEM TERRAS". REINTEGRAÇÃO DE POSSE. NÃO-CUMPRIMENTO DE ORDEM JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO. DEFERIMENTO DA CND. A propriedade é conceito jurídico, cujas prerrogativas essenciais se encontram estabelecidas pelo artigo 524 do Código Civil. Tendo suas terras invadidas por "sem terras", a impetrante não conseguiu até o momento, e de modo especial, no período da exigência tributária, fazer valer as suas prerrogativas de proprietário, pois de fato o Estado não lhe reintegrou na posse, aos fins de poder fruir a propriedade em referência. Dita inesperada ausência de defesa estatal de um direito assegurado em nível constitucional, torna o direito assim concebido em mera propriedade documental, leia-se, frágil como o papel, não sendo essa conformação do direito assegurado constitucionalmente a Impetrante e passível de tributação, nos mesmos termos da Constituição (art. 153, inciso VI), sendo, pois, indevida a cobrança do ITR. (TRF/4ª R., AMS n.º 1998.04.01.046999-3/PR, 2ª T., rel. Juiz Federal Márcio Antonio Rocha, DJU 18.04.2001, p. 257).

(TRF da 4 Região, 2 T., v.u., APELREEX 2007.70.00.011608-4/PR, rel. Juíza Federal ELOY BERNST JUSTO, j. em 27.01.2009, D.E. 18.02.2009).

Conforme asseveramos, o sujeito passivo necessita ter o *animus domini*. O fato presuntivo de riqueza que o legislador constituinte pretende que seja tributado é a propriedade, portanto somente o titular desse direito será o contribuinte do ITR.

Dessa feita, não podemos entender como fato jurídico tributário do ITR a posse, a qualquer título, precária ou clandestina, do arrendatário, do detentor, do usuário ou do usufrutuário, conquanto tais formas de posse jamais se tornarão efetiva propriedade, a posse deve ter o *animus domini*.

Concluindo: quem possui a titularidade da propriedade necessariamente detém o domínio direto, quem é titular do domínio direto, por sua vez, dispõe do domínio útil, e somente aquele que dispõe do domínio útil do imóvel possuirá capacidade contributiva, uma vez que poderá usufruir de todos os proveitos inerentes ao imóvel.

Assim, somente aquele que exteriorizar os signos de riquezas quanto à propriedade poderá figurar no polo passivo da relação da regra-matriz do ITR.

Ainda, para fins do lançamento do imposto, o proprietário deve ser considerado aquele que possuir seu nome no registro de matrícula do imóvel. Afinal, a transferência de propriedade se dá mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis, sendo que somente o registro do título possibilita a transferência do imóvel (art. 1245 CC).

Pois bem, se a Constituição outorgou competência para União tributar a propriedade, e o proprietário, de acordo com o disposto no nosso Código Civil, é o indivíduo que constar inscrito na matrícula do registro de imóveis, a discussão não deve se prolongar.

Entretanto, encontramos no *site* da Secretaria da Receita Federal do Brasil esclarecimentos (perguntas e respostas) pelas quais deveriam os contribuintes se guiar para fins de sanarem suas dúvidas quanto ao cumprimento de arrecadação, obrigações e deveres instrumentais contidos ali.

Para fins didáticos, passaremos a examinar os conceitos atribuídos por esse órgão administrativo, no que concerne ao ITR, para, então, discordarmos de tais posicionamentos ou concordarmos com eles.

Sobre o sujeito passivo do imposto, encontramos na pergunta nº 29:

029 — Quem é contribuinte do ITR?

É contribuinte do ITR:

I – A pessoa física ou jurídica, inclusive se condômino ou compossuidor, que, em relação ao imóvel rural a ser declarado, seja, na data da efetiva apresentação da declaração:

- a) proprietária;
- b) titular do domínio útil (enfiteuta ou foreira);
- c) possuidora a qualquer título, inclusive a usufrutuária.

II - A pessoa física ou jurídica que, entre 1º de janeiro do ano a que se referir a DITR e a data da sua efetiva apresentação, tenha perdido:

- a) a posse do imóvel rural, pela imissão prévia ou provisória do expropriante na posse, em processo de desapropriação, tanto nos casos em que o expropriante seja pessoa jurídica de direito público, quanto de direito privado delegatária ou concessionária de serviço público;
- b) o direito de propriedade pela transferência ou incorporação do imóvel rural ao patrimônio do expropriante, em decorrência de desapropriação, tanto nos casos em que o expropriante seja pessoa jurídica de direito público, quanto de direito privado delegatária ou concessionária de serviço público;

c) a posse ou a propriedade do imóvel rural, em função de alienação ao Poder Público, inclusive às suas autarquias e fundações, bem assim às instituições de educação e de assistência social imunes do imposto. Ressalte-se que, no caso de desapropriação de imóvel rural por pessoa jurídica de direito público, deixa de ocorrer o fato gerador do imposto a partir da sua imissão prévia ou provisória na posse, ou da transferência definitiva da propriedade em seu favor, tendo em vista que o patrimônio do Poder Público é imune, não mais sendo cabível, então, falar em contribuinte. Entretanto, quando a desapropriação é efetivada por pessoa jurídica de direito privado delegatária ou concessionária de serviço público, continua havendo incidência do imposto após a imissão prévia na posse ou a transferência definitiva da propriedade em seu favor, sendo contribuinte o expropriante.

(CTN, arts. 31 e 121, parágrafo único, I; Lei nº 9.393, de 1996, art. 4º; RITR/2002, art. 5º; IN SRF nº 256, de 2002, art. 4º).¹⁹⁴

Até aqui, percebemos que os conceitos utilizados diferem dos nossos, tendo em vista que não consideramos como contribuinte do ITR o possuidor a qualquer título ou o usufrutuário do bem.

Sobre a propriedade, o domínio útil e a posse, versa:

030 — O que é direito de propriedade de imóvel rural?

O ITR adota o instituto da propriedade tal qual definido pelo Código Civil. É o direito de usar, gozar e dispor do imóvel e de reavê-lo de quem quer que injustamente o possua ou o detenha. (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil (CC), art. 1.228).

031 — Quem é titular do domínio útil?

É titular do domínio útil aquele que adquiriu o imóvel rural por enfiteuse ou aforamento. (Lei nº 3.071, de 1º de Janeiro de 1916, art. 678; CC, art. 2.038; IN SRF nº 256, de 2002, art. 4º, § 1º).

032 — Quem é possuidor a qualquer título?

O ITR adota o instituto da posse tal qual definido pelo Código Civil. É possuidor a qualquer título aquele que tem a posse plena do imóvel rural, sem subordinação (posse com *animus domini*), seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, como ocorre no caso do usufrutuário, seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público. A expressão posse a qualquer título refere-se à posse plena, sem subordinação (posse com *animus domini*), abrangendo a posse justa (legítima) e a posse injusta (ilegítima). A posse será justa se não for violenta, clandestina ou precária; será injusta se for:

I - violenta, ou seja, adquirida pela força física ou coação moral;

II - clandestina, isto é, estabelecida às ocultas daquele que tem interesse em tomar conhecimento;

¹⁹⁴ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 20 ago. 2009.

III - precária, quando decorre do abuso de confiança por parte de quem recebe a coisa, a título provisório, com o dever de restituí-la.

(CC, arts. 1.196, 1.390, 1.394, 1.403, II, 1.412 e 1.414; IN SRF nº 256/02, art. 4º, § 2º).¹⁹⁵

Os conceitos aqui utilizados são os mesmos estudados por nós, quando nos adentramos nas conceituações do direito civil brasileiro. O direito tributário busca muitos de seus conceitos em outras “disciplinas”, separadas para fins meramente didáticos, visto que o direito em si é um ramo único e somente poderá ser dividido em sub-ramos para fins didáticos.

Em breve síntese, o posicionamento adotado pela Secretaria da Receita Federal nos parece querer “preencher” a qualquer custo a posição de sujeito passivo do imposto para fins de lançamento tributário, tendo em vista que não é entendido por esse órgão que somente o proprietário, entendido como aquele que auferir frutos do imóvel que poderá figurar no polo passivo do ITR, também são colocados os possuidores a qualquer títulos e os usufrutuários.

6.5.2.1 Responsáveis

As normas que prescrevem a responsabilidade visam de alguma forma punir o responsável (sanção) ou viabilizar a arrecadação que por algum motivo não foi realizada.

Andrea Medrado Darze, em sua dissertação sobre responsabilidade, pondera:

A responsabilidade tributária pode ser instituída, ainda, como instrumento de política fiscal, para simplificar ou viabilizar o adimplemento da obrigação tributária. Nesses casos, a responsabilidade em muito se aproxima à norma de garantia, sendo estabelecida justamente para reforçar as possibilidades de satisfação do interesse fiscal.

Com efeito, em algumas circunstâncias, o legislador não encontra outro meio para a satisfação do crédito tributário senão por intermédio de exigência dirigida à *terceira* pessoa. Isso ocorre, por exemplo, quando há o desaparecimento do realizador do fato tributado, seja em decorrência de sucessão da empresa, seja por morte da pessoa física. Nesses casos, há verdadeira necessidade de instituição da figura do responsável.

¹⁹⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 20 ago. 2009.

Noutras situações, a responsabilidade serve de ferramenta para garantir ao Estado a possibilidade de melhor arrecadar e fiscalizar tributos, com menor dispêndio de recursos monetários e humanos. A responsabilidade por substituição é típico exemplo dessa atuação por conveniência do Fisco.

Em ambos os casos, como o único interesse tutelado pela norma de responsabilidade é a própria tributação, poderá o legislador selecionar fatos lícitos para a sua hipótese de incidência. Todavia, diferentemente do que ocorre com a responsabilidade sancionatória, nessas hipóteses o Fisco está obrigado a observar integralmente aqueles limites formais e materiais da norma de competência a que tanto nos referimos. (grifo do autor).

Maria Rita Ferragut, diferenciando o responsável tributário da figura do contribuinte, assevera:

O responsável diferencia-se do contribuinte por ser necessariamente um sujeito qualquer (i) que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário; e (ii) que disponha de meios para ressarcir-se do tributo pago por conta de fato praticado por outrem. Se a responsabilidade advier de norma primária sancionadora, o ressarcimento poderá não ter cabimento, sem que a diferenciação ora proposta esteja comprometida. Nesse caso, teremos o item (i) supra e o (ii) deverá ser substituído por: “que tenha cometido um ilícito tipificado em lei como apto a gerar a responsabilidade tributária”.¹⁹⁶

A autora discorre, também, em seu livro sobre responsabilidade tributária, o entendimento de que não haveria uma norma constitucional que indicasse quem deva ser o sujeito passivo das relações jurídicas tributárias. Por esse motivo, entende ser a norma infraconstitucional a indicadora do sujeito passivo da relação.

Após esses esclarecimentos, passemos a analisar a legislação que prescreve sobre o ITR. A lei nº 9.393/06, em seus arts. 4º e 5º versa:

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

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

Art. 5º É responsável pelo crédito tributário o sucessor, a qualquer título, nos termos dos arts. 128 a 133 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Sistema Tributário Nacional).

¹⁹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2004. Tese (Doutorado em Direito)-Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004, p. 34.

Vejamos, então, o que discorrem os art. 128 a 133 do CTN, uma vez que a lei 9.393/06 nos remete a eles para fins de soluções sobre as normas de responsabilidade tributária. Vejamos os artigos que nos interessam:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

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

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

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Vide Decreto Lei nº 28, de 1966)

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

[...]

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Parágrafo incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – em processo de falência; (Inciso incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. (Inciso incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: (Parágrafo incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; (Inciso incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou (Inciso incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. (Inciso incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Por sua vez, o Decreto lei nº 4.382/02, em seu art. 2º, discorre sobre as questões de responsabilidade do ITR, versando:

§ 1º O ITR incide sobre a propriedade rural declarada de utilidade ou necessidade pública, ou interesse social, inclusive para fins de reforma agrária:

I - até a data da perda da posse pela imissão prévia do Poder Público na posse;

II - até a data da perda do direito de propriedade pela transferência ou pela incorporação do imóvel ao patrimônio do Poder Público.

Ou seja, o sujeito passivo é considerado como proprietário até o momento em que transfira sua propriedade territorial a outrem ou mesmo ela seja transferida ao patrimônio público (para fins de reforma agrária).

Por isso, entendemos que o responsável tributário somente poderá ser o sucessor quando não houver qualquer impedimento que retire a possibilidade de uso, gozo ou fruição da propriedade por eles.

Caso a propriedade esteja “tomada” por posseiros, os sucessores não podem ser colocados como responsáveis, uma vez que não dispõem dos direitos inerentes à propriedade (uso, gozo e disposição).

6.6 Critério Quantitativo

Passaremos à análise do critério quantitativo, que se localiza no consequente da norma e abriga a base de cálculo e alíquota.

6.6.1 Base de Cálculo

O critério quantitativo, composto pela base de cálculo e alíquota, tem por finalidade mensurar economicamente o critério material, confirmando-o ou não. A base de cálculo dos impostos é representada pela grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter a quantia a ser paga.

No que concerne ao Imposto Sobre a Propriedade Rural, sua base de cálculo deve ser considerada como o valor da terra nua tributável – VTNt. Este é a representação do valor do imóvel descontadas as benfeitorias e os bens incorporados, bem como todos os outros fatores contidos no artigo 10 da Lei nº 9.393/96.

6.6.1.1 Áreas consideradas aproveitáveis para fins de incidência do ITR

Segundo o comando contido no art. 30, do Código Tributário Nacional, a base de cálculo do ITR é o valor fundiário. Contudo a legislação específica refere-se ao “Valor da Terra Nua tributável – VTNt”, que é obtido pela multiplicação do VTN (valor de mercado das terras) pelo quociente entre a área tributável e a área total.

O procedimento determinado para apuração da matéria tributável não é tão simples, oferece algumas dificuldades, como exclusão de valores (art. 10, § 1º, I e IV da Lei nº 9.393/96), subtração de áreas (art. 10, § 1º, II), bem como multiplicação (art. 10, § 1º, III).

O art. 10, II, alíneas “a” e “c”, prescreve o que deverá ser considerado como área tributável. A área tributável é a área total do imóvel menos as áreas que devem ser excluídas, conforme determina a legislação.

A Lei nº 9.393/96 considera como não sujeitas à tributação do ITR as áreas consideradas imprestáveis.

Seriam consideradas áreas imprestáveis as que não se sujeitam a exploração agrícola, pecuária, produção granjeira, produção aquícola ou florestal, áreas declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente estadual ou federal, conforme dispõe a legislação específica.

Vejamos algumas determinações e procedimentos prescritos nos arts. 10 e 11 da Lei nº 9.393/96, os quais nos guiam no intuito de apurar a verdadeira base de cálculo do ITR:

Art. 10 – A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR considerar-se-á:

I – VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

construções, instalações e benfeitorias;

culturas permanentes e temporárias;

pastagens cultivadas e melhoradas;

florestas plantadas;

II – área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1.965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1.989;

de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola, ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

III – VTNt, o valor da terra nua tributável, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável a área total;

IV – área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;

de que tratam as alíneas “a” e “b” do inciso II;

V – área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:

sido plantada com produtos vegetais;

servido de pastagem, nativa ou plantada, observados os índices de lotação por zona de pecuária;

sido objeto de exploração extrativa, observados índices de lotação de rendimento por produto e a legislação ambiental;

servido para exploração de atividades granjeira e aquícola;

sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1.993;

VI – Grau de Utilização – GU, a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

§ 6º - Será considerada como efetivamente utilizada a área dos imóveis rurais que, no ano anterior, estejam

I – comprovadamente situados em área de ocorrência de calamidade pública decretada pelo Poder Público, de que resulte frustração de safras ou destruição de pastagens;

II – oficialmente destinados à execução de atividades de pesquisa e experimentação que objetivem o avanço tecnológico da agricultura.

Valor do imposto

Art. 11 – O valor do imposto será apurado aplicando-se o Valor da Terra Nua Tributável – VTNt a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização – GU.

§ 1º Na hipótese de inexistir área aproveitável após efetuadas as exclusões previstas no art. 10, § 1º, inciso IV, serão aplicadas as alíquotas correspondentes aos imóveis com grau de utilização superior a 80% (oitenta por cento), observada a área total do imóvel.

§ 2º - Em nenhuma hipótese o valor do imposto devido será inferior a R\$ 10,00 (dez reais).

Assim, não é difícil concluir que o legislador escolheu dentre as diversas opções, somente as áreas que possam ser aproveitáveis para fins de incidência do imposto em comento. Foi com esse intuito que o art. 10, inciso V da referida lei discorreu sobre as áreas **efetivamente aproveitáveis**, ou seja, as áreas sobre as quais deve incidir o Imposto Territorial Rural.

Os procedimentos acima expostos demonstram os caminhos a serem percorridos para a apuração do ITR. Autorizam qualquer sujeito passivo do ITR a realizar as seguintes exclusões: valor do imóvel no momento da apuração, os valores relativos a construções, instalações e benfeitorias; as culturas permanentes e temporárias; a pastagens cultivadas e melhoradas e as florestas plantadas para chegar ao VTN.

Assim, para que seja determinada a área tributável, deve se considerar a área total do imóvel menos as áreas ali expostas (elencadas pela lei). Por fim, para apuração do VTNt – Valor da Terra Nua tributável – deverá multiplicar o VTN pelo quociente

entre a área tributável e a área total para chegar ao GU – Grau de Utilização, que é a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

A apuração e pagamento do imposto são realizados pelo próprio contribuinte, quando insere no sistema uma norma individual e concreta com todas as informações necessárias para verificação e futura homologação do lançamento efetuado.

As condições e procedimentos são estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal informando as condições da DITR – Declaração do Imposto Territorial Rural, que é composto por dois documentos: (i) Diac (Documento de informação e atualização cadastral) e Diat (Documento de informação e apuração do ITR).

6.6.2 Áreas para exclusão

Para chegar à base de cálculo do ITR, é necessário atender aos comandos do art. 10 da Lei nº 9.393/96, ou seja, devem-se excluir os valores e áreas para que se obtenha o VTN – Valor da Terra Nua Tributável. Somente após as exclusões é que se obterá a verdadeira base de cálculo do imposto.

Por área tributável, temos as áreas totais do imóvel excluídas as áreas de preservação permanente e reserva ambiental.

O disposto no art. 10, §1º, II, “a”, dispõe claramente que as áreas de preservação permanente e reserva legal não integram a base de cálculo do ITR. São áreas não tributáveis, conforme a referida lei.

Contudo, para a realização e aceitação de tais exclusões da base de cálculo do ITR realizada pelo sujeito passivo no momento do lançamento do imposto, foram colocadas algumas exigências as quais deveriam ser seguidas para “validar” as referidas áreas. É o que passamos a analisar.

6.6.2.1 Questões relacionadas ao Ato Declaratório Ambiental – ADA

O Ato declaratório Ambiental – ADA é um documento de cadastro das áreas de interesse ambiental junto ao IBAMA. Segundo consta das informações veiculadas pela

Receita Federal, esse documento serviria como instrumento legal que possibilita ao Proprietário Rural uma redução do Imposto Territorial Rural – ITR.

Para tanto, cabe ao sujeito passivo o dever de declarar no Documento de Informação e Apuração – DIAT/ITR, as áreas que preenchem os requisitos para serem consideradas como tal.

A declaração do ADA deve ser realizada quando do lançamento das áreas sujeitas às exclusões da base de cálculo do ITR no Documento de Informação e Apuração DIAT.

Exemplos dessas áreas são as áreas de preservação permanente (APP), as áreas de reserva legal (RL), dentre outras. Conforme os esclarecimentos dos órgãos arrecadatários, o ADA teria como objetivo a conservação da natureza e a melhoria da qualidade de vida, e, como consequência, o sujeito passivo se beneficiaria com a redução da base de cálculo do ITR pela exclusão das áreas referidas.

A exigência do ADA se baseia no § 1º, art. 17-O da Lei nº 6.938/81, com redação dada pela Lei nº 10.165/00 e art. 9º, § 3º da Instrução Normativa RFB nº 256 de 2002.

Da leitura dos dispositivos acima, apressadamente entende-se que a apresentação do ADA é imprescindível para exclusão das áreas de reserva legal e preservação permanente.

Contudo, sobre a declaração do contribuinte discorre a Lei nº 9.393/96, em seu § 7º do art. 10 (acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), ou seja, posterior à Lei nº 10.165/00, não ser oposto ao sujeito passivo a comprovação das referidas áreas após a declaração das mesmas, cabendo à administração, nos casos em que discordar, lançar o suposto imposto devido após prévia verificação; senão vejamos:

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.

Percebe-se, pelo exposto no parágrafo acima, que a declaração do contribuinte, sujeito passivo do ITR é suficiente para que sejam excluídas as áreas de preservação permanente e reserva legal, as quais não compõem a base de cálculo do imposto ora em comento.

Frisamos esse ponto, pois, por mais claro que nos pareça, não é o entendimento tomado hoje em dia pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. A administração sustenta ser necessária a comprovação das áreas de reserva legal, bem como de preservação permanente pelo sujeito passivo, por meio do ADA, para que então sejam consideradas excluídas da base de cálculo do ITR.

Conforme os dizeres da Lei nº 7.803/89, devem ser considerados áreas de preservação permanente e reserva legal:

Art. 2º Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:

a) ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima seja:

1. de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura;

2. de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;

3. de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;

4. de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;

5. de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura;

d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;

f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;

g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais;

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação.

Parágrafo único. No caso de áreas urbanas, assim entendidas as compreendidas nos perímetros urbanos definidos por lei municipal, e nas

regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, em todo o território abrangido, observar-se-á o disposto nos respectivos planos diretores e leis de uso do solo, respeitados os princípios e limites a que se refere este artigo.

Art. 3º Consideram-se, ainda, de preservação permanentes, quando assim declaradas por ato do Poder Público, as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas:

- a) a atenuar a erosão das terras;
- b) a fixar as dunas;
- c) a formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias;
- d) a auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades militares;
- e) a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico;
- f) a asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção;
- g) a manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas;
- h) a assegurar condições de bem-estar público.

§ 1º A supressão total ou parcial de florestas de preservação permanente só será admitida com prévia autorização do Poder Executivo Federal, quando for necessária à execução de obras, planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social.

§ 2º As florestas que integram o Patrimônio Indígena ficam sujeitas ao regime de preservação permanente (letra g) pelo só efeito desta Lei.

Devemos considerar como área de reserva legal a área das propriedades onde são vedados os cortes rasos das coberturas florestais para fins de utilização futura na pecuária ou agricultura, sendo que são permitidos outros fins desde que não alterem sua natureza.

As reservas particulares do patrimônio natural (RPPN) são áreas de domínio privado, devem ser reconhecidas pelo IBAMA, para fins de se tornarem isentas do imposto, diferente dos casos da reserva legal e preservação permanente que são estipuladas por lei.

Nos tópicos seguintes, debruçar-nos-emos sobre essa questão de forma minuciosa, analisando a legislação específica sobre o tema.

6.6.2.1.1 A Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000

A Lei 10.165/00 alterou a Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente.

Uma das alterações realizadas foi a inclusão do artigo 17-O; esse artigo dispõe sobre a obrigatoriedade de apresentação do ADA pelos sujeitos passivos de ITR que tiverem discriminado em suas declarações áreas das quais estão englobados reserva legal e preservação permanente.

Dispõe o art. 17-O:

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental – ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. § 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.

Com a inclusão do referido parágrafo restou obrigatória a apresentação do ADA por parte do sujeito passivo, o que, pela Lei nº 6.938/81, não era previsto.

Contudo, conforme asseveramos linhas acima, a Lei nº 9.393/96, em seu § 7º do art. 10 (acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), determina

a não obrigatoriedade de prévia comprovação da declaração por parte do declarante, ficando, todavia, responsável pelo pagamento do imposto correspondente, acrescido de juros e multa previstos, caso fique comprovado posteriormente que sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.

Nota-se que o § 7º do art. 10 foi acrescentado em 24 de agosto de 2001 pela Medida Provisória nº 2.166-64, ou seja, ele é posterior à Lei 10.165/00. Nos casos em que estudamos as soluções para questões relacionadas às antinomias de normas, sabemos que a norma posterior revoga a norma anterior; desta forma, temos que o comando do art. 17-O foi revogado pelo § 7º do art. 10, ou seja, o contribuinte não está obrigado à utilização da ADA para que obtenha redução das áreas permitidas do ITR.

Pelo exposto, e analisando as legislações vigentes no que tange ao imposto em comento e à declaração ao IBAMA (ADA) das áreas de reserva legal e preservação permanente, estas não são obrigatórias para fins de exclusão da base de cálculo do imposto. São errôneas as providências tomadas, no sentido de lançar de ofício as áreas não declaradas pelo sujeito passivo no ADA ao IBAMA, como vem sendo entendido

pela Secretaria da Receita Federal. Pois, não há norma vigente que estipule tal dever instrumental.

6.6.2.1.2 O Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002

O Decreto nº 4.382/02 veio regulamentar a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR.

Os decretos estão inseridos na classe do que chamamos de instrumentos secundários de normas; nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho¹⁹⁷, os instrumentos secundários são todos os atos normativos que estão subordinados à lei. Não obrigam os particulares e, quanto aos funcionários públicos, devem-lhe obediência não propriamente em vista de seu conteúdo, mas por obra da lei que determina que os mesmos sejam observados aos mandamentos superiores da Administração.

Os decretos são atos de competência privativa dos chefes dos poderes executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, eles não são dotados de autonomia, seu fim é possibilitar a fiel execução das leis.

Assim, pelo motivo de estarem relacionados ao âmbito de determinada lei, o decreto regulamentar nunca poderá ampliar, reduzir ou modificar o seu conteúdo.

Não lhe é dado, por conseguinte, inovar a ordem jurídica, fazendo surgir novos direitos e obrigações. Daí a condição de instrumento secundário de normas.

Conforme o Professor Roque Carrazza¹⁹⁸, o decreto é um ato normativo, unilateral, inerente à função administrativa que, especificando os mandamentos de uma lei não autoaplicável, cria normas jurídicas gerais.

A Constituição da República¹⁹⁹ em seu art. 84, IV prescreve: “Compete privativamente ao Presidente da República: sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”.

¹⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 76, 77.

¹⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 14.

¹⁹⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

Assim, percebemos que os decretos não podem ofender as leis, bem como não podem criar obrigações não previstas anteriormente, pois, nesses casos, estariam ofendendo o princípio da legalidade, ou seja, o decreto padeceria de ilegalidade por extrapolar seu âmbito de competência.

Não obstante todas essas considerações efetuadas, o Decreto nº 4.382/02 estabelece em seu art. 10:

Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1, inciso II):

I - de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 - Código Florestal, arts. 2º e 3, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1);

II - de reserva legal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1);

[...]

§ 2º A área total do imóvel deve se referir à situação existente na data da efetiva entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – DITR.

§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental – ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e

II - estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.

§ 4º O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no § 3º e, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis (Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 5, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 2000).

Não é difícil perceber que o art. 10 do referido Decreto estabeleceu a obrigatoriedade da informação de averbação das áreas de reserva legal e preservação permanente, para que seja considerada a exclusão na base de cálculo do ITR.

Ora, não poderia o decreto, como fez, ampliar a base de cálculo definida por lei. Ainda, não há como considerar que a averbação seria um requisito para fruição da

isenção, pois, quando nos debruçamos ao tema, percebemos que não se trata de isenção e sim do instituto da não incidência, uma vez que as áreas de reserva legal e preservação permanente não podem ser objeto da materialidade desse imposto, tendo em vista que não são áreas produtivas, passíveis de aproveitamento.

O Supremo Tribunal Federal se manifestou no sentido de que, sendo ultrapassado o conteúdo da lei pelo decreto, esse incorre em ilegalidade; senão vejamos:

CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ATO REGULAMENTAR. ATO COM EFEITOS CONCRETOS. I. - O regulamento não está, de regra, sujeito ao controle de constitucionalidade. É que, **se o ato regulamentar vai além do conteúdo da lei, ou nega algo que a lei concedera, pratica ilegalidade.** A questão, em tal hipótese, comporta-se no contencioso de direito comum. Não cabimento da ação direta de inconstitucionalidade. II. - Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida. (grifo nosso).²⁰⁰

Sobre o tema, discorre Ruy Barbosa Nogueira²⁰¹, no sentido de que qualquer excesso do decreto em relação à lei constituirá um vício que pode ser submetido a controle jurisdicional, vício esse denominado ilegalidade.

Ainda, o art. 99 do Código Tributário Nacional é claro ao redigir: “Art. 99 – O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta lei.”

Desta forma, pelo comando do § 7º, art. 10 da Lei nº 9.393/96 não cabe ao contribuinte a comprovação das áreas de comprovação permanente; ainda, a referida lei considera como não sujeitas à tributação do ITR as áreas consideradas imprestáveis, quais sejam: as que não se sujeitam a exploração agrícola, a pecuária, a produção granjeira, a produção aquícola ou florestal, as áreas declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente estadual ou federal, conforme dispõe a legislação específica.

²⁰⁰ ADI 2413 MC / SC - SANTA CATARINA. MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Min. CARLOS VELLOSO. 06/12/2001. Tribunal Pleno.

²⁰¹ NOGUEIRA. Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 56.

6.6.2.1.3 As Instruções Normativas expedidas pela Receita Federal do Brasil - IN nº 256/02, 746/07, 861/08

No ano de 2002, a Receita Federal do Brasil expediu a Instrução Normativa nº 256/02, em cujo art. 9, I e II, § 3º dispõe:

Art. 9º Área tributável é a área total do imóvel rural, excluídas as áreas:

I - de preservação permanente;

II - de reserva legal;

[...]

§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental (ADA), protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama) observada a legislação pertinente; (Redação dada pela IN RFB nº 861, de 17 de julho de 2008).

Após, em 2007, a Instrução Normativa RFB nº 746/07 dispôs:

Art. 10. Para fins de apuração do ITR, o contribuinte deve apresentar ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama) o Ato Declaratório Ambiental (ADA) a que se refere o art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, observada a legislação pertinente.

Ora, conforme asseveramos linhas acima, o Decreto não autoriza a instituição de obrigação para o contribuinte, bem como não pode inovar algo que já não esteja prescrito na lei reguladora. Não há como admitir que uma Instrução Normativa emanada por autoridades administrativas tenha o condão de estabelecer obrigações inexistentes nas leis.

Por fim, parece-nos estranho que a Instrução Normativa RFB nº 746/07 utilize como fundamento de validade para a obrigatoriedade da entrega do ADA, o art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, uma vez que este se encontra revogado quando da inclusão do § 7º, art. 10 da Lei 9.393/96, introduzido pela Medida Provisória nº 2.166-67 de 2001, ou seja, posterior ao ano de 2000, quando houve a introdução do art. 17-0.

6.6.2.1.4 Os procedimentos da Receita Federal do Brasil e a Instrução Normativa nº 959, de 23 de julho de 2009

Discorre a IN 959/09, expedida pela Receita Federal do Brasil, sobre a apresentação da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) referente ao exercício de 2009:

Art. 1º Está obrigado a apresentar a Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) referente ao exercício de 2009:

I - a pessoa física ou jurídica que, em relação ao imóvel rural a ser declarado, inclusive imune ou isento, seja, na data da efetiva apresentação:

- a) proprietária;
- b) titular do domínio útil;
- c) possuidora a qualquer título, inclusive a usufrutuária;

Art. 5º Para fins de apuração do ITR, o contribuinte deve apresentar ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama) o Ato Declaratório Ambiental (ADA) a que se refere o art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, observada a legislação pertinente.

Vejamos: a Receita Federal, ignorando por completo os comandos contidos no § 7º, do art. 10 da Lei nº 9.393/96, expediu a Instrução Normativa nº 959/09, declarando ser obrigatória a apresentação do ADA. Ainda, em seu manual de perguntas e respostas sobre o exercício de 2009, dispõe:

069 — Caso o contribuinte não tenha apresentado o ADA, quais as conseqüências em relação ao ITR?

Caso não tenha apresentado o ADA, o contribuinte não pode excluir da tributação pelo ITR as áreas de informação obrigatória em ADA, devendo ser paga a diferença de imposto que deixou de ser recolhida em virtude da exclusão das referidas áreas, com os acréscimos legais cabíveis (multa e juros).

(Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º, com redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, art. 1º)

070 — Se o Ibama lavrar, de ofício, novo ADA, quais as conseqüências em relação ao ITR?

Se o Ibama lavrar, de ofício, novo ADA, a Secretaria da Receita Federal do Brasil apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, se for o caso, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis (multa e juros).

(Lei nº 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º, com redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000, art. 1º; RITR/2002, art. 10, § 4º; IN SRF nº 256, de 2002, art. 9º, § 6º, II)²⁰²

O que percebemos da leitura das perguntas e respostas elaboradas pela Secretaria da Receita Federal, as quais deveriam teoricamente ser seguidas pelos contribuintes, é uma interpretação totalmente equivocada sobre a legislação do ITR.

Isso, pois, conforme dispõe o § 7º, do art. 10 da Lei nº 9.393/96,

a declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, **não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante**, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, **caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.** (grifo nosso).

Ou seja, caberia o lançamento de ofício nos casos em que restasse comprovado que a declaração apresentada pelo contribuinte não fosse verdadeira, não correspondesse com a verdade.

Outra situação, distinta, é a administração por sua simples vontade lançar de ofício pela suposta falta de entrega do ADA (não prevista em lei).

É imprescindível que exista a prova produzida pelo agente administrativo que demonstre que existem inverdades nas áreas declaradas pelo contribuinte (sujeito passivo), como sendo de reserva legal e preservação permanente.

Até porque, ao contrário do que entende a Secretaria da Receita Federal, o Ato Declaratório Ambiental não constitui as áreas, melhor dizendo, o ADA não tem natureza constitutiva, sua natureza é meramente declaratória.

A constituição de tais áreas se dá por meio do registro da matrícula do imóvel averbada nos cartórios de registros. Vejamos:

Discorre o §8º, do art. 16, do Código Florestal, *verbis*:

§ 8º A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de

²⁰² RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 20 ago. 2009.

desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código.

Encontramos, também, a obrigatoriedade da averbação na Lei de Registros Públicos, modificada pela Lei nº. 11.284, de 02 de março de 2006, quando foi inserido no art. 167, II, o item 22. Tal artigo, combinado com o artigo 169 da mesma lei, determina que: “todos os atos enumerados no art. 167 são obrigatórios e efetuar-se-ão no Cartório da situação do imóvel...”

A finalidade de se averbar a Reserva Legal é dar publicidade a esta, para que eventuais adquirentes do imóvel rural, bem como toda a coletividade, saibam exatamente os limites de uso da propriedade. Assim, estando averbada a Reserva Legal, esta deve ser respeitada em atendimento à finalidade da lei, que a considera necessária à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas.

Entendemos ser por meio da averbação nos cartórios de registros de imóveis que se dá a ocorrência da constituição das áreas denominadas de reservas legais, pois, conforme estabelecemos nas premissas do presente trabalho, o direito se apresenta sempre por intermédio da linguagem, e somente a linguagem poderá constituir e desconstituir outra linguagem.

Nessa linha, discorre a professora Susy Gomes Hoffman²⁰³:

Essa linguagem própria do direito é usada para regular as condutas dos homens em sociedade. E somente os fatos que adentrarem pela linguagem própria do direito farão parte de seu campo de conhecimento, de tal forma que tudo aquilo que não relatado em linguagem admitida pelo direito não será por ele conhecido.

Assim, é por meio do registro (averbação) que é dada a publicidade e constituição dessas áreas.

²⁰³ HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no direito tributário**. Campinas: Copola Editora, 1999, p. 32.

6.6.2.1.5 Do posicionamento da jurisprudência sobre o caso concreto

No que concerne à necessidade de apresentação do Ato Declaratório Ambiental – ADA, por meio do sujeito passivo quanto às áreas de reserva legal e preservação permanente, por inúmeras vezes já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça. Vejamos:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - BASE DE CÁLCULO - EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE - DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL DO IBAMA.

1. O Imposto Territorial Rural - ITR é tributo sujeito a lançamento por homologação que, nos termos da Lei 9.393/96, permite da exclusão da sua base de cálculo a área de preservação permanente, sem necessidade de Ato Declaratório Ambiental do IBAMA.

2. Recurso especial provido.

“Como reforço do meu argumento, destaco que a Medida Provisória 2.166-67, de 24/08/2001, ainda vigente, mas não prequestionada no caso dos autos, fez inserir o § 7º o art. 10 da Lei 9.393/96 para deslindar finalmente a controvérsia, dispensando o Ato Declaratório Ambiental nas hipótese de áreas de preservação permanente e de reserva legal para fins de cálculo do ITR, conforme se pode verificar:

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.”

Há nesta Corte, inclusive, um precedente que destaco, da lavra do Min. Luiz Fux, que determina a aplicação retroativa do § 7º acima transcrito, com supedâneo no art. 106 do CTN:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP.2.166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA LEX MITIOR.

1. Recorrente atuada pelo fato objetivo de ter excluído da base de cálculo do ITR área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia ex tunc consistente na Lei 9.393/96.

2. A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7º ao art.10, da lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fator pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar, ressalvada a

possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração contribuinte.

3. Consectariamente, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante § 7º, do art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art.106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da lex mitior.

4. Recurso especial improvido.²⁰⁴

Ainda, sobre a necessidade de averbação das áreas de reserva legal, o mesmo tribunal superior decidiu no sentido de ser necessária a averbação da área, perceba-se, conforme o entendimento deles, é necessária a averbação e não a apresentação do ADA:

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO. AVERBAÇÃO DE RESERVA FLORESTAL. EXIGÊNCIA. CÓDIGO FLORESTAL. INTERPRETAÇÃO.

1. O meio ambiente ecologicamente equilibrado é direito que a Constituição assegura a todos (art. 225 da CF), tendo em consideração as gerações presentes e futuras. Nesse sentido, desobrigar os proprietários rurais da averbação da reserva florestal prevista no art. 16 do Código Florestal é o mesmo que esvaziar essa lei de seu conteúdo.

2. Desborda do mencionado regramento constitucional portaria administrativa que dispensa novos adquirentes de propriedades rurais da respectiva averbação de reserva florestal na matrícula do imóvel.

3. Recurso ordinário provido.²⁰⁵

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região, analisando a matéria referente às reservas particulares do patrimônio natural, as chamadas RPPN, decidiu:

TRIBUTÁRIO. ITR. RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL (RPPN). IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR). LEI 9.985/2000. AVERBAÇÃO NO REGISTRO DO IMÓVEL PARA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. INEXIGIBILIDADE.

I. A Lei 8.171/1991 (art. 104 caput e parágrafo único) determina a isenção do ITR para as áreas dos imóveis rurais considerados de preservação permanente, reserva legal ou de interesse ecológico. II. As Leis 4.771/1965 (Código Florestal) e 9.985/2000 não condicionam a isenção do ITR à averbação da reserva legal à margem da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente. III. As Reservas Particulares do Patrimônio Natural –

²⁰⁴ REsp 587429/AL, Primeira Turma, julgado em 01.06.2004, DJ 02.08.2004, p. 323.

²⁰⁵ RMS 18.301/MG, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 3.10.2005.

RPPN, instituídas pela Lei 9.985/2000, objetivam preservar áreas de relevância ecológica ou paisagística. Somente podem ser desenvolvidas em tais áreas atividades de pesquisa científica, ecoturismo, recreação e educação ambiental. A área transformada em RPPN, com o reconhecimento do órgão público competente, é isenta do ITR. IV. Ilegal a exigência feita pelo Decreto 1.922/2000, quanto à necessidade de que o ato de reconhecimento da áreas de reserva particular do patrimônio natural deva ser averbado no registro do imóvel no prazo de 60 dias, uma vez que a previsão legal (Lei 9.985/2000) não faz tal exigência, para fim de isenção do ITR. V. Apelação da União e remessa oficial a que se nega provimento.²⁰⁶

Por sua vez, conforme versamos, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, baseando-se no art. 10, § 7º da Lei nº 9.393/96, decidiu no mesmo sentido; senão vejamos:

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

ITR/2001. PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL PARA EXIGÊNCIA DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL – ADA.

Os dispositivos sobre nulidade no processo administrativo fiscal, estão contidos no art. 59 do Dec. nº 70.235/72, que define como nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Afora isso, as demais situações não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, ressalvados os casos em que este lhe houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL – ADA. INTEMPESTIVIDADE.

Por força do art. 3º da MP 2.166-67/01, que alterou o § 7º, alíneas “a” e “d”, do art. 10 da Lei 9.393/96, não está sujeita à prévia comprovação a declaração para fim de isenção da área de utilização limitada (reserva legal), por meio do Ato Declaratório Ambiental – ADA.

O descumprimento do prazo de seis meses para dar entrada no IBAMA ao requerimento do ADA não tem o efeito legal de determinar por si só a imposição tributária, se o documento, de fato, foi emitido e com data anterior à da lavratura do auto de infração, e consta dos autos. **ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA E DE RESERVA LEGAL. TERMO DE RESPONSABILIDADE DE RESERVA LEGAL. PROVA HÁBIL.**²⁰⁷

O Tribunal Administrativo (CARF) vai além; o acórdão a seguir transcrito prescreve não ser necessária a averbação para que se reconheça a isenção das áreas isentas:

²⁰⁶ TRF1. Apelação Cível 2007.36.00.010628-9/MT Relatora: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso Julgamento: 05/06/09.

²⁰⁷ Processo nº 13830.001637/2004-24, Acórdão n.º 301-34.459 – CARF.

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL. Não há previsão legal para exigência do ADA como requisito para exclusão da área de preservação permanente da tributação do ITR, bem como da averbação de área de reserva legal com data anterior ao fato gerador. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VERDADE MATERIAL. O norte do Processo Administrativo Fiscal é o Princípio da Verdade Material. ATIVIDADE LANÇADORA. VINCULAÇÃO. A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. O Código Tributário Nacional impõe que o lançamento destina-se a constituir apenas o crédito tributário sobre o tributo efetivamente devido. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. A exclusão da área de reserva legal da tributação pelo ITR não está sujeita à averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, até a data da ocorrência do fato gerador, por não se constituir tal restrição de prazo em determinação legal. Não há sustentação legal para exigir averbação das áreas de reserva legal como condição ao reconhecimento dessas áreas isentas de tributação pelo ITR. Esse tipo de infração ao Código Florestal pode e deve acarretar sanção punitiva, mas que não atinge em nada o direito de isenção do ITR quanto a áreas que sejam de fato de preservação permanente, de reserva legal ou de servidão federal, conforme definidas na Lei 4.771/65 (Código Florestal). O reconhecimento de isenção quanto ao ITR independe de averbação da área de reserva legal no Registro de Imóveis. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. Acórdão 301-33506. PRIMEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Data da Sessão: 07/12/2006.²⁰⁸

Em que pesem os argumentos do voto transcrito, entendemos que deve haver a averbação das áreas no registro de imóveis, visto que a matrícula do imóvel pode ser tida como se fosse o documento de identidade dele, em que estão contidos todos os dados e modificações necessárias para fins de identificação da área e oposição da mesma a terceiros.

A averbação das áreas é sua forma constitutiva.

6.6.3 O ITR nos casos das usinas hidrelétricas

O ITR, mesmo sendo um tributo sem muitos estudos e aprofundamentos, encontra várias peculiaridades, tais como os questionamentos do ADA, os casos de sujeição passiva com movimentos como o movimento dos sem terra, o critério espacial e o problema com o IPTU, dentre outros.

²⁰⁸ 3º Conselho, 1ª Câmara, Processo nº 13116.001835/2003-82, Recurso nº 133.637, Acórdão nº 301-33.506. Sessão de 07 de dezembro de 2006.

Nesse momento, debruçar-nos-emos em um dos casos específicos e intrigantes do ITR. Específico, por abranger somente as centrais elétricas, e intrigante, por tratar de um tema profundo.

Hoje, o cenário legislativo atual apresenta a alínea “f” do inciso II, § 1º do art. 10 da Lei 9.393/96, introduzido pela Lei nº 11.727 de 2008. Essa introdução autorizou que o sujeito passivo realize a exclusão ITR quando do cálculo do VTN, devendo excluir as áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas, autorizada pelo poder público.

Contudo, essa matéria não foi sempre pacífica, fora alvo de muitas discussões, teses e cobranças indevidas. Nos dias de hoje ainda existem diversas controvérsias bem como lavratura de autos de infração por parte da administração pública, questionando a falta de pagamento de ITR referente aos anos anteriores das áreas onde estão localizadas as represas das usinas hidrelétricas, o que, a nosso ver, é incabível, por se tratar de uma hipótese de não incidência, conforme demonstraremos a seguir.

6.6.3.1 Definição do conceito de “áreas de reservatórios” – áreas alagadas e não alagadas

Cumpramos esclarecer rapidamente que as áreas onde estão situados os reservatórios de usinas hidrelétricas são áreas pertencentes à União; é ela detentora da posse e do domínio útil das terras submersas.

Teoricamente, um lago artificial é construído sobre terras que, antes, tinham todas as características necessárias para incidência do Imposto Territorial Rural, pois possuiria, por debaixo de suas águas: pastagens, campos, áreas de preservação permanente, áreas de reserva legal todas aquelas extensões de terras que formam a propriedade em si.

Contudo, com a ocorrência da construção de barragem para que no futuro ali se instale uma represa ou um lago artificialmente construído, há a interrupção do curso natural das águas, o homem, por meio de suas obras altera a natureza física da coisa, o que era, até então, considerado como uma “fazenda” por conter pastos destinados a

agricultura, pecuária, florestas dentre outras tipificações das quais eram enquadradas para fins de cobrança do ITR, já não pode mais ser assim considerado.

Onde existia uma fazenda, há um lago, uma represa; as terras que ali se encontravam hoje estão submersas, impossibilitadas de uso para produtividade de qualquer espécie de atividade rural, granjeira, agrícola.

As terras alagadas formam rios, lagos, e a água, como sabemos é bem público, que forma o seu patrimônio nos termos da Constituição da República.

As “propriedades” imóveis das empresas geradoras de energia elétrica estão, em grande parte, cobertas de água, não se prestando a nenhum outro fim além de reservar água, potencializando a força hidráulica para geração de energia.

Por sua vez, as margens dos reservatórios também não se prestam a qualquer outro objetivo, funcionam apenas como faixas de segurança para as variações do nível d’água.

Conforme o § 3º, do art. 2º, do Código de Águas, os reservatórios são lagos alimentados por correntes públicas (rios), o que demonstra sua qualidade de bem público. Relevante ainda o fato de que as águas são de domínio público e, enquanto tais, possuem as prerrogativas de inalienabilidade, impenhorabilidade e imprescritibilidade.

É o que prescreve o art. 20 da Constituição da República²⁰⁹:

art. 20. São bens da União:

[...]

III - os lagos, rios e quaisquer correntes de água em terrenos de seu domínio, ou que banhem mais de um Estado, sirvam de limites com outros países, ou se estendam a território estrangeiro ou dele provenham, bem como os terrenos marginais e as praias fluviais.

[...]

VIII - os potenciais de energia elétrica.

O que se percebe é que os titulares dos reservatórios são em muitos dos casos empresas concessionárias de serviço público de energia elétrica, ou seja, situam-se

²⁰⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

como titulares dos reservatórios, mas não são seus verdadeiros proprietários. Esses bens são de usos especiais afetados a um serviço público, o que impede a seus titulares (os “supostos proprietários”) o exercício de qualquer dos direitos inerentes ao seu domínio.

Dispõe o artigo 21, XII, b, da Constituição da República²¹⁰:

Compete à União: XII - Explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos.

Assim, no caso das concessionárias de energia, é-lhes delegado o serviço público de energia elétrica; tudo é devidamente regulamentado por lei. A legislação atual autoriza a concessão que deverá ser por um determinado tempo contratual, cuja exploração poderá extinguir-se por descumprimento desse contrato, normalmente veiculados por decretos, conforme demonstra o documento abaixo concedido a uma das empresas hidrelétricas.

DECRETO Nº 76.008 - DE 23 DE JULHO DE 1975.

Outorga à Centrais Elétricas de Minas Gerais S.A. - CEMIG, concessão para o aproveitamento da energia hidráulica de um trecho do rio Paranaíba, na fronteira dos Estados de Minas Gerais e de Goiás.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, usando da atribuição que lhe confere o artigo 81, item III, da Constituição, nos termos dos artigos 140 e 150 do Código de Águas, e tendo em vista o que consta do Processo MME 604.260-75,

DECRETA:

Art. 1º É outorgada à Centrais Elétricas de Minas Gerais S.A. - CEMIG, concessão para o aproveitamento da energia hidráulica de um trecho do rio Paranaíba, no local denominado "Emborcação", situado no trecho compreendido entre o córrego Barreirão e o rio Preto, na fronteira dos Estados de Minas Gerais e Goiás.

§ 1º A energia produzida se destina ao serviço público de energia elétrica para fornecimento à zona de distribuição da concessionária ou suprimento a outros concessionários, quando autorizado.

§ 2º A concessionária fica autorizada a estabelecer o sistema de transmissão necessário, mediante a prévia aprovação dos projetos.

²¹⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

Art. 2º A concessionária fica obrigada a cumprir o disposto no Código de Águas, leis subseqüentes e seus regulamentos.

Art. 3º A concessionária deverá apresentar ao Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica, no prazo de 6 (seis) meses, contados a partir da data de publicação deste decreto, o projeto de viabilidade técnico-econômico-financeira, referente ao citado aproveitamento.

Parágrafo único. No despacho de aprovação de viabilidade técnico-econômico-financeira será fixado o prazo para apresentação do projeto definitivo.

Art. 4º A concessionária concluirá as obras no prazo que for fixado no despacho de aprovação do projeto definitivo, executando-as de acordo com os mesmos, com as modificações que forem autorizadas, se necessárias.

Art. 5º A inobservância dos prazos fixados nos artigos 3º e 4º sujeitará a concessionária às penalidades previstas na legislação de energia elétrica em vigor e seus regulamentos.

Parágrafo único. Os prazos referidos poderão ser prorrogados por ato do Diretor da Divisão de Concessão de Serviços de Eletricidade do Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica.

Art. 6º A presente concessão vigorará pelo prazo de 30 (trinta) anos.

Art. 7º Findo o prazo da concessão os bens e instalações que, no momento, existirem em função dos serviços concedidos reverterão à União.

Art. 8º A concessionária poderá requerer que a concessão seja renovada, mediante as condições que vierem a ser estipuladas.

Parágrafo único. A concessionária deverá entrar com o pedido a que se refere este artigo, até 6 (seis) meses antes de findar o prazo de vigência da concessão, sob pena de seu silêncio ser interpretado como desistência da renovação.

Art. 9º O presente Decreto entrará em vigor na data da sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Brasília, 23 de julho de 1975; 154º da Independência e 87º da República.

ERNESTO GEISEL

Shigeaki Ueki

Percebe-se que os bens são vinculados a um serviço, assumindo, assim, uma situação de indisponibilidade para a concessionária, no que tange a autonomia de poder desvinculá-los do serviço e aliená-los a terceiros, sem o prévio consentimento do poder concedente. Nos casos em concreto, as propriedades possuem um fim exclusivo e determinado, conforme prescreve o Decreto 41.019/57, no seu art. 44:

A propriedade da empresa de energia elétrica em função do serviço de eletricidade compreende todos os bens e instalações que direta ou indiretamente, concorram, exclusiva e permanentemente, para a produção, transmissão, transformação ou distribuição de energia elétrica.

A desafetação de um bem nessas condições depende de lei ou de ato do Poder Público. A União detém o verdadeiro domínio útil da área, consoante determinado pela lei e pela Constituição, as concessionárias de energia apenas exploram e utilizam os imóveis.

6.6.3.2 A base de cálculo do ITR e a área necessária à construção das usinas e aos reservatórios d'água

Conforme asseveramos no início deste capítulo, a base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, conforme prescreve o art. 30, do CTN, é considerada o valor fundiário. Por sua vez, a legislação específica, refere-se ao “Valor da Terra Nua tributável – VTNt”, que é obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total.

Ainda, discorreremos em linhas gerais a maneira como deve ser calculado o imposto em comento, segundo a legislação vigente, excluindo valores (art. 10, § 1º, I e IV), subtraindo áreas (art. 10, § 1º, II) e as multiplicando (art. 10, § 1º, III).

Por tudo o que se expôs até o momento, percebe-se que a referência do Valor da Terra Nua tributável é importantíssima para a realização do cálculo do imposto.

Contudo, no caso das usinas hidrelétricas, deparamo-nos com um problema, pois não há valor de mercado para a apuração do VTN, por onde começam os cálculos, para depois realizar as exclusões e multiplicações.

Primeiramente, como afirmamos, tais bens não são patrimônio das usinas; após, não é possível avaliar o preço das águas que cobrem as terras de que se pretende tributar. Não há terra produtiva, diga-se de passagem. Pelo motivo de essas áreas estarem totalmente alagadas, não há como se utilizar da terra em si, razão pela qual não deve haver tributação do ITR sobre elas.

6.6.3.3 Da não subsunção do caso à hipótese normativa

O ITR foi instituído pela Lei nº 4.504/64 (Estatuto da Terra). A Constituição da República em seu art. 153, VI, prescreve a competência da União para instituir imposto sobre a propriedade territorial rural.

A competência estabelecida pela Constituição outorga poderes à União para instituição do imposto sobre a propriedade rural. Por sua vez, o Código Tributário Nacional em seu art. 29, e a Lei nº 9.393/96, versam que

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 definida na lei civil, localizado fora da zona urbana do município.

No caso do ITR, o critério material da regra-matriz de incidência é: *ser proprietário, ter domínio útil ou a posse de bem imóvel rural.*

A Lei nº 9.393/96, que hoje regulamenta o Imposto Territorial Rural, foi alterada pela Lei nº 11.727 de 23 de junho de 2008, que introduziu o inciso “F”, II, § 1º, art. 10, onde discorre:

Art. 10 – A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR considerar-se-á:

II – área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.

Muitos entenderam que a introdução do inciso “F”, II, § 1º, art. 10, alterou nosso cenário legislativo vigente, entendendo, ainda, que tal introdução deve ser considerada como uma isenção outorgada pelo legislador.

Ora, não podemos entender que se trata de isenção; o caso do ITR sobre as terras submersas deve ser entendido como hipótese de não incidência pura e simples, uma vez que o evento que se pretende tributar não corresponde com a hipótese prevista na lei específica.

Ainda, deve-se observar que a própria lei nº 9.393/96, em seu art. 10, § 1º, II, “c”, já asseverava que deveriam ser excluídas do cálculo de ITR as áreas comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual.

Qual seria o enquadramento das áreas submersas quando relacionadas às atividades de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal que não imprestáveis?

Quando nos deparamos com os institutos da incidência, não incidência pura e simples, imunidade e isenção, percebemos as distinções entre eles.

Quando tratamos da não incidência pura e simples, estamos falando de algo fora do âmbito da incidência de tributos; não há como haver subsunção do fato à norma pelo motivo de que o evento que se pretende tributar está fora do âmbito de incidência daquele determinado tributo; há uma impossibilidade de tributação. É a não existência de previsão legal para determinado evento.

Seria como querer tributar imóveis urbanos com fins urbanos pelo ITR; não caberia, pois, na incidência do ITR, estão englobadas propriedades rurais, as quais devem ser passíveis de tributação, pois a base de cálculo do imposto nos dá o tom de que somente áreas prestáveis podem ser objeto de tributação.

Como poderiam ser passíveis de tributação pelo ITR, as águas, lagoas e represas, seria como se considerássemos, equiparássemos uma represa um lago a uma fazenda com fins agrícolas. Contudo, as hidrelétricas não realizam trabalho rural e não podem ser tributadas para fins de ITR, por possuírem represas artificiais. Não há materialidade para a tributação.

6.6.3.4 A intributabilidade do ITR e as áreas desapropriadas para prestação do serviço público

Sobre esse tema específico analisando questão semelhante à que está em discussão, os Professores Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado

Derzi²¹¹ emitiram parecer sobre a “Intributabilidade pelo IPTU e pelo ITR das vias férreas cedidas a empresas delegatária de serviços públicos”, em que, com propriedade, discorrem sobre a delegação aos Concessionários de serviço públicos, lecionando:

A transcrição no registro imobiliário, em nome dos delegatários, de terrenos expropriados para passagem de linhas férreas não tem a finalidade de transmitir-lhes o domínio imobiliário, por duas razões sensíveis. Em primeiro lugar, não faria sentido o Poder Público, com base no critério da utilidade pública, desapropriar terras particulares para entregá-las graciosamente a terceiros. É a delegação que impulsiona o registro, que é consequência, e não causa, dos direitos reais efetivamente transferidos

[...]

Em segundo lugar, aos concessionários veda-se a possibilidade de alienar, arrendar ou desmembrar as ferrovias, ficando obrigados ao seu uso compulsório e a entregá-las ao Poder delegante em várias circunstâncias (falência, v.g.), especialmente quando do término da concessão (reversão). Em verdade, o delegatário detém tão-somente o direito de uso da coisa pública.

[...]

Os leitos ferroviários estão para as delegações do serviço público de transporte ferroviário, assim como as pistas aéreas, as estradas, as barragens, as turbinas e as torres de transmissão de energia estão para as delegações dos serviços públicos de transporte aéreo, transporte rodoviário e geração e transmissão de energia elétrica: são elementos indispensáveis à sua prestação. Pelas mesmas razões, essas pertenças de distanciam do conceito civilista de propriedade imóvel, regendo-se pelos institutos do Direito Administrativo.²¹²

No mesmo sentido, ao responder a indagação da ABRAGE – Associação Brasileira das Grandes Empresas Geradoras de Energia Elétrica, a professora Maria Leonor Leite Vieira, especialista no assunto, asseverou quando foi indagada sobre a incidência do ITR sobre as usinas hidrelétricas:

Incisivamente, não. Há impossibilidade semântica que tolhe a exigência da Receita Federal. As porções de terra cobertas pelas águas de reservatórios das usinas hidrelétricas são bens de domínio público da União e nunca poderiam ser colhidas no critério material da hipótese de incidência de qualquer tributo, quanto mais ainda de imposto da competência privativa e exclusiva daquela mesma pessoa política de direito público interno.

²¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Intributabilidade pelo IPTU e pelo ITR das vias férreas cedidas a empresas delegatárias de serviços públicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 42, p. 139-162, fev. 1999.

²¹² *Ibid.*, p. 142-143.

Consideração como essa já seria suficiente para fulminar, inapelavelmente, a pretensão impositiva do Poder Público Federal. Sobreleva, porém, que a base de cálculo, grandeza fundamental para a consistência lógica da regra-matriz, simplesmente inexistente, bastando examinar, a título de demonstração, como ficariam, se porventura houvesse, as funções mensuradora, objetiva e comparativa dessa entidade.²¹³

Isso se conclui pela razão de que não há fato jurídico ensejador da obrigação tributária, além do que a base de cálculo utilizada descaracteriza a própria hipótese de incidência traçada pela legislação vigente.

Assim, o art. 20, inciso VIII²¹⁴, inclui também no patrimônio da União, “os potenciais de energia hidráulica”, de tal modo que, escapando os reservatórios dos subdomínios dos “rios”, ou “lagos”, é impossível deixar de reconhecê-lo como “potenciais de energia”. Por menor que seja o reservatório, ele é parte integrante das estruturas necessárias para a formação do potencial hidráulico. É que ele se faz necessário para a produção da energia futura.

6.6.3.5 Da jurisprudência sobre o caso concreto

O caso das Usinas Hidrelétricas e ITR foi muito discutido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, antigo Conselho de Contribuintes; de todo modo, mesmo tendo sido afastadas todas as tentativas de tributação sobre as áreas alagadas, quando da apreciação dos casos, o afastamento da incidência se deu por diversos motivos.

Alguns conselheiros entendiam que se tratavam do instituto da imunidade, outro pela isenção, outros pela não incidência. Vejamos:

Quando da prolatação de seu voto, o Conselheiro Luis Roberto Domingo discorre não ser necessário sequer a análise da base de cálculo, visto que não há materialidade para incidência do ITR.

²¹³ VIEIRA, Maria Leonor Leite. Simpósio feito para a ABRAGE – Empresa Brasileira das Empresas de Geração de Energia Elétrica, 2009.

²¹⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

ITR – TERRAS ALAGADAS – LAGOS DE USINAS HIDROELÉTRICA
– NÃO INCIDÊNCIA.

A alteração das condições no mundo fenomênico de um determinado fato jurisdicizado, passando a fornecer novos elementos da realidade fatctual, como é o caso das terras alagadas, altera irremediavelmente a natureza jurídica da coisa. De modo que terras alagadas perdem a natureza jurídica de terra para assumir a de água, não se subsumindo à norma de incidência do ITR que preconiza a existência de “área contínua de terras”.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO²¹⁵.

Enquanto, no entendimento do Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, as áreas alagadas não são passíveis de tributação pelo ITR, pois se trata de caso específico de não incidência.

ITR – IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. NÃO INCIDÊNCIA. TERRAS
SUBMERSAS

Não há incidência do ITR sobre as terras submersas por águas que formam reservatórios artificiais com fins de geração e distribuição de energia elétrica (usinas hidrelétricas) bem como as áreas de seu entorno.

A posse e o domínio útil das terras submersas pertencem à União Federal, pois a água é bem público que forma o seu patrimônio nos termos da Constituição Federal, não podendo haver a incidência do ITR sobre tais áreas.²¹⁶

Nós também entendemos pela não incidência pura e simples no caso concreto. Não poderíamos alegar que trataria do instituto da imunidade, pois a regra do art. 150, § 3º, da Constituição da República²¹⁷, determina que a imunidade recíproca dos entes públicos não se estende aos serviços “relacionados com exploração de atividades econômicas” ou “em que haja contraprestação ou pagamento de preços e tarifas pelo usuário”, o que é o caso das Centrais Elétricas.

Não podemos entender como sendo uma isenção, pois, conforme estudados, a isenção é a mutilação de um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária; nesse caso, não haveria mutilação de nenhum critério, pois a regra-matriz sequer pode ser formada, uma vez que as áreas alagadas estão fora do âmbito de incidência do imposto sobre a propriedade territorial rural.

²¹⁵ Acórdão 301-34105.

²¹⁶ Processo Administrativo nº 10675.720.041/2007-11.

²¹⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 out. 2009.

Após muita discussão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu por bem sumular a matéria relacionada à não incidência das áreas alagadas, tendo editado a Súmula nº 45, veiculada pela Portaria nº 106, de 21 de dezembro de 2009, com o seguinte enunciado: “O imposto sobre a propriedade territorial rural não incide sobre áreas alagadas para fins de constituição de reservatórios de usinas hidrelétricas”.

Assim, encontra-se nossa jurisprudência, aplicando o melhor direito e afastando a incidência do ITR sobre as áreas alagadas das usinas hidrelétricas.

CONCLUSÕES

1. Adotamos, no presente trabalho, o método hermenêutico-analítico, por meio do qual, para realizar o aprofundamento do estudo científico, desmembra-se a linguagem no sentido de analisá-la. O conhecimento, para ser adquirido ou passado, necessita impreterivelmente de um saber mínimo de linguagem, por ser a linguagem a forma de constituir o conhecimento.
2. A incidência não é automática e infalível em relação aos eventos, ela necessita de uma linguagem competente que a relate. A incidência será automática e infalível em relação aos fatos jurídicos.
3. Tomamos incidência como uma operação lógica entre dois conceitos, o conceito da hipótese e o conceito do fato de uma dada pessoa cumprir, no tempo histórico e no espaço de convívio social, o que estava descrito na hipótese. É a subsunção do fato à norma.
4. Aplicação do direito se consubstancia no trabalho de relatar eventos do mundo real-social e constituir as relações jurídicas. Aplicar o direito é dar seguimento ao processo de positivação. Nenhuma norma no sistema do direito positivo tem o condão de irradiar seus efeitos sem que seja aplicada. Por essa razão, concluímos que a aplicação do direito se equipara à incidência, ou seja, aplicar uma norma significa fazê-la incidir na situação por ela juridicizada.
5. O tempo do fato é o tempo da aplicação do direito, já o tempo no fato é aquele em que o fato diz que ocorreu o evento no mundo social, que, se não reconstruído pela linguagem, se esvai no tempo e no espaço. O tempo do fato no ITR deve ser entendido como a data em que é feita a declaração do imposto pelo contribuinte, bem como a data em que for lavrada a autuação fiscal, pois são os instantes em que surge o fato jurídico tributário. Por sua vez, o tempo no fato é a data do evento ao qual se reporta a declaração realizada pelo sujeito passivo da obrigação tributária.
6. A não incidência pura e simples deve ser entendida como a inexistência de previsão legal para determinado evento. São os casos em que não há previsão

legal para sua tributação. Não há possibilidade de haver a incidência pelo motivo de o evento estar fora do âmbito das demais incidências previstas.

- 6.1 Os institutos da não incidência, imunidade e isenção não podem ser equiparados. A não incidência, conforme discorreremos, trata da impossibilidade de tributação pela ausência de tipificação, o que impossibilita a subsunção do fato à norma (não há previsão legal).
7. As isenções referentes ao Imposto Territorial Rural estão contidas em sua maioria no art. 3 da Lei n 9393/96, que regulamenta o ITR. As imunidades são trazidas pelo art. 153, § 4 da Constituição da República; contudo, ainda encontramos casos em que a legislação traz como espécies de isenção, mas a análise mais aprofundada nos permite perceber que tratam de não incidência.
8. Progressividade deve ser entendida como o aumento das alíquotas, na medida em que se aumenta a base tributável. É por meio da progressividade que se realiza a extrafiscalidade. O ITR está submetido a um só tempo à progressividade e à extrafiscalidade (art. 153, § 4º, I, CF). No que se refere ao imposto em comento, a progressividade foi implementada para satisfazer a manutenção das propriedades produtivas, uma vez que quanto mais se produz menos será tributado o contribuinte.
 - 8.1 A progressividade fiscal visa atender ao princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo, ou seja, leva em conta a manifestação objetiva de riqueza do proprietário do bem: quanto maior a base de cálculo maior a tributação.
 - 8.2 A progressividade extrafiscal de natureza preventiva visa à manutenção das propriedades, protege a função social da propriedade, tendo em vista que a Constituição garante o direito à propriedade e, ao mesmo tempo, o regula, submetendo-o a função social.
 - 8.3 A progressividade extrafiscal de natureza punitiva visa coibir os atos já executados, para que os mesmos não tornem a ocorrer.
9. A extrafiscalidade visa algo além da arrecadação em si, é um mecanismo de interferência no domínio econômico. São normas voltadas para determinar ou induzir certos comportamentos por meio da majoração ou diminuição das

alíquotas. No caso do ITR, a extrafiscalidade é utilizada como mecanismos de estímulo para manutenção das propriedades produtivas.

10. O critério material do ITR pode ser definido como ser proprietário, possuir o domínio útil ou ter a posse do bem imóvel rural.
 - 10.1 A Constituição determinou, em seu art. 153, VI, a competência para instituição do imposto sobre a propriedade territorial rural. Por sua vez, o Código Tributário Nacional discorreu que o imposto sobre a propriedade territorial rural tem como fato jurídico tributário a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel. Entendemos que a legislação infraconstitucional não ampliou a competência dada pela Constituição, pois o domínio útil e a posse são direitos inerentes à propriedade, o que nos permitiria reduzir o critério material do ITR ao ser proprietário de imóvel rural.
 - 10.2 A propriedade é o direito que reúne os poderes inerentes ao uso (desfrute dos proveitos que o bem pode proporcionar), gozo (exploração econômica do bem) e disposição (alterações e a própria alienação) do bem. É por essa razão que o proprietário é o único capaz de manifestar a capacidade contributiva em relação ao bem imóvel.
 - 10.3 A propriedade é dita pelos civilistas como o mais amplo dos direitos reais; em nossa linha de pensamento, todos os direitos subjetivos são pessoais, porquanto somente é possível a existência de uma relação jurídica entre, no mínimo, dois sujeitos de direito. Desta forma, não compartilhamos da classificação adotada, tendo em vista que estaríamos diante de uma relação entre o sujeito e a coisa.
 - 10.4 A posse é um dos direitos inerentes à propriedade; a posse, por si só, (posse direta, clandestina, injusta, precária) não torna os sujeitos capazes de integrar a relação jurídica do ITR. O sujeito passivo necessita ter o *animus domini*. O fato presuntivo de riqueza que o legislador constituinte pretende que seja tributado é a propriedade; portanto, somente o titular desse direito será o contribuinte do ITR.
 - 10.5 Quem possui a titularidade da propriedade necessariamente detém o domínio direto; quem é titular do domínio direto, por sua vez, dispõe do domínio útil, e somente aquele que dispõe do domínio útil do imóvel possuirá capacidade

contributiva, uma vez que poderá usufruir de todos os proveitos inerentes ao imóvel.

- 10.6 O domínio útil está relacionado à extinta enfiteuse, que, apesar de não mais contemplar o Código Civil, tem caráter perpétuo, ou seja, ainda existiram nas propriedades anteriormente constituídas. Nesses casos, ocorria um ato entre vivos (contrato) ou de última vontade (testamento), em que o proprietário atribuía a outrem o domínio útil do imóvel por um preço, dando-lhe os direitos de uso, gozo e fruição.
- 10.7 Sabendo da competência tributária atribuída à União para cobrança do ITR, bem como as materialidades prescritas no Código Tributário Nacional e na Lei n 9.393/96, pensamos que somente o proprietário é que poderá ser tributado pela propriedade, pois somente ele reúne a possibilidade e capacidade contributivas.
11. Imóvel rural, segundo o Estatuto da Terra (Lei n 4.504/69), é um prédio rústico, de área contínua, qualquer que seja sua localização, que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial.
12. Como critério temporal do ITR, o legislador definiu como sendo o 1º de janeiro de cada ano; assim, aquele que possuir a titularidade da propriedade será considerado como sujeito passivo da obrigação tributária do Imposto Territorial Rural.
13. O critério espacial da regra-matriz de incidência delimita o local em que se considera realizado o fato jurídico tributário.
 - 13.1 O Código Tributário Nacional definiu que o critério distintivo para definição de imóveis em rurais ou urbanos seria o critério de sua localização, ou seja, seriam tributados pelo ITR os imóveis que se localizassem fora do perímetro urbano. Contudo, o próprio CTN, em seu § 2º, do art. 32 analisa a situação do imóvel independente de sua localização. O Estatuto da Terra definiu como critérios para diferenciação das zonas em rurais e urbanas o critério da destinação dos imóveis.
 - 13.2 A conclusão a que chegamos é que os critérios devem ser interpretados conjuntamente; não basta que a lei defina algo como zona urbana, pois, ainda, é

necessária a existência de duas das benfeitorias prescritas no código; ao mesmo tempo, não basta a existência das benfeitorias, sendo necessário, cumulativamente, tratar-se de área definida pela lei municipal como zona urbana.

14. O sujeito ativo encontrado no critério pessoal do ITR é a União, que, por sua vez, autorizou os Municípios (transferiu a capacidade contributiva) para fiscalização e cobrança do imposto. A União transferiu também a Secretaria da Receita Federal à administração do ITR, incluídas as atividades de arrecadação e fiscalização.
 - 14.1 Para que os Municípios recebam a capacidade ativa, eles devem celebrar convênios com a Secretaria da Receita Federal, o que lhes possibilita usufruir de 100% (cem por cento) da arrecadação do imposto.
 - 14.2 O sujeito passivo do ITR é o proprietário, titular do seu domínio útil ou possuidor. Em nosso pensamento, o único sujeito capaz de figurar no polo passivo da relação tributária do pagamento de ITR é aquele que pode exteriorizar signos de riqueza com o imóvel, ou seja, reunir os direitos inerentes à propriedade (uso, gozo e fruição).
15. O responsável tributário, conforme a legislação vigente, é o sucessor, a qualquer título. Pensamos que o responsável tributário somente poderá ser o sucessor, quando não houver impedimentos que retirem a possibilidade de uso, gozo ou fruição da propriedade.
16. A base de cálculo do ITR deve ser considerada como o valor da terra nua tributável (VTNt), o que é representado pelo valor do imóvel, descontadas as benfeitorias e os bens incorporados, áreas de exclusão. O procedimento para realização dos cálculos é complexo, o VTNt é obtido pela multiplicação do VTN (valor de mercado das terras) pelo quociente entre a área tributável e a área total. O ITR incide somente sobre as áreas efetivamente aproveitáveis.
 - 16.1 O IBAMA exige a apresentação do ADA – Ato Declaratório Ambiental, como forma constitutiva das áreas a serem excluídas (área de reserva legal), baseado no § 1º art. 17-O da Lei nº 6.938/81, com redação dada pela Lei nº 10.165/00 e art. 9º, § 3º da Instrução Normativa RFB nº 256 de 2002; contudo, tal artigo foi

revogado pela Lei nº 9.393/96, em seu art. § 7º do art. 10 (acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001), ou seja, posterior à Lei nº 10.165/00, discorrendo não ser oposto ao sujeito passivo a comprovação das áreas de reserva legal, cabendo a administração, nos casos em que discordar lançar o suposto imposto devido após prévia verificação.

17. O Imposto Territorial Rural não pode ser cobrado das usinas hidrelétricas, referente a suas áreas alagadas construídas, para fins de reservatório de água, tendo em vista que estas áreas estão fora do âmbito de incidência do imposto, que possui a materialidade, a propriedade, o domínio útil ou posse de imóvel rural.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. Fato e evento tributário: uma análise semiótica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). **Curso de Especialização em Direito Tributário**: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v. 1.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Semiótica do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ATALIBA, Geraldo. IPTU - Progressividade. **Revista de Direito Tributário**, n. 56, jun. 1991.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

BARRETO, Aires Fernandino. Imposto predial e territorial urbano – IPTU. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. 2 tir. São Paulo: Lejus, 2002.

BORGES, José Souto (Coord.). **Direito Tributário Moderno**. São Paulo: Editora José Bushatsky, 1977.

BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação de tributo. **Revista do Direito Tributário**. São Paulo, n. 63, 1994.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm. Acesso em: 03 ago. 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 20 out. 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. Parecer jurídico a Cristais Prado, 23 ago. 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Dificuldades jurídicas emergentes da adoção dos chamados tributos fixos**. São Paulo: CEAD-AIT-CEET- Resenha Tributária, 1975.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções Tributárias do IPI em face do Princípio da Não-Cumulatividade (Parecer). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 33, p. 142-166, 1998.

COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de Direito Civil: Direito das Coisas**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Intributabilidade pelo IPTU e pelo ITR das vias férreas cedidas a empresas delegatárias de serviços públicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 42, p. 139-162, fev. 1999.
- COSTA, Regina Helena. Competência Tributária. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.
- DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. São Paulo: Malheiros, 2003. v. 1.
- DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 3.
- DINIZ, Maria Helena. **Direito das Coisas**. v. 4, 2. ed. revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1983.
- FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU**. Texto e Contexto. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2004. Tese (Doutorado em Direito)-Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004.
- FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Org.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 14, n. 54, p. 158-159, out./dez. 1990.
- GAMA, Tércio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma Teoria da Nulidade**. 2008. Tese (Doutorado)-Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.
- GONÇALVES, José Artur Lima. A Imunidade tributária do livro. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no direito tributário**. Campinas: Copola Editora, 1999.
- IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

- KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001
- MELLO, Celso Antonio Bandeira. Novos aspectos da função social da propriedade no Direito Público. **Revista de Direito Público**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, n. 84, p. 39-45, 1987.
- MELLO, José Eduardo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2008.
- MELLO, Marcos Bernardes de. Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária. In: BORGES, José Souto (Coord.). **Direito Tributário Moderno**. São Paulo: Editora José Bushatsky, 1977.
- MENDONÇA, Cristiane. **A competência legislativo-tributária no estado brasileiro**. 2002. Tese (Doutorado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. Campinas: Bookseller, 2007.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- PERREIRA, Caio Mario. **Instituições de Direito Civil**. 21. ed. São Paulo: Forense, 2009.
- PISCITELLI, Thatiane dos Santos. **Os limites à interpretação das normas tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 20 ago. 2009.

- SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v. 1.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996.
- SCAVINO, Dardo. **La filosofía actual: pensar sin certezas**. Buenos Aires: Paidós, 2007.
- SILVA, Jose Afonso. **Direito urbanístico**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- SOUSA, Rubens Gomes; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio à legislação tributária**. 3. ed. rev. aum. atual. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960.
- STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) Crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2005.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. Alcance da imunidade das receitas de exportação (art. 149, § 2º, I, da Constituição): a questão da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido: CSLL. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para Seguridade Social**. São Paulo: Quartir Latin, 2007.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2002.
- VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil, direito reais**. São Paulo: Atlas, 2001.
- VIEIRA, Maria Leonor Leite. Simpósio feito para a ABRAGE – Empresa Brasileira das Empresas de Geração de Energia Elétrica, 2009.
- VIEIRA, Maria Leonor Leite. Imposto territorial rural: hipótese de incidência e base de calculo – provocações. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v. 1.
- VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

VILANOVA, Lourival. **O problema do objeto da Teoria Geral do Estado**. Recife: Universidade Federal de Pernambuco, 1953.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus logico-philosophicus**: investigações filosóficas. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1995.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.