

Hugo de Brito Machado Segundo
Fábio Pallaretti Calcini
Coordenadores

Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e Imposto Territorial Rural (ITR)

Juraci Mourão Lopes Filho

Série Direito Tributário

SÃO PAULO
EDITORA ATLAS S.A. - 2015

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL

3.1 Aspectos constitucionais gerais

O Imposto Territorial Rural é conhecido desde o início da fase republicana brasileira, tendo a Constituição Federal de 1891 atribuído aos Estados-membros a competência para instituí-lo e cobrá-lo. Desde então, razões variadas fizeram-no migrar entre os entes federativos. Coube integralmente aos Municípios durante rápido lapso – compreendido entre a Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961, e a Emenda Constitucional nº 10, de 9 de novembro de 1964 – tendo, finalmente, passado à União, no período em que se intensificou no País a discussão a respeito da reforma agrária, de que passou a ser importante instrumento.

É fácil detectar que, antes de se enxergar no ITR um instrumento de política agrária, ele competia aos entes que se mostravam materialmente mais aptos a gerar receita com eles: inicialmente os Estados-membros, depois os Municípios, justamente em razão da maior proximidade que mantêm com os potenciais contribuintes. Quando essa dimensão econômica perdeu importância ante as potencialidades extrafiscais do imposto para ajudar na reforma agrária, ele passou à União, a quem incumbia e incumbe essa atividade material.

A Constituição Federal de 1988, por seu art. 153, VI, manteve no ente central a competência para instituir o ITR. A razão extrafiscal para assim dispor resta clara, ao se perceber que o produto de sua arrecadação não é cobiçado com maior ênfase. O Texto Constitucional deixa transparecer pouco apego da União à renda gerada, pois prevê expressivo repasse para os Municípios onde o imóvel está situado (na ordem de 50%, segundo o art. 158, II, CF/88) e faculta a estes sua totalidade se desejarem cobrá-lo, bastando a celebração de convênio, na forma da lei – que atualmente é a Lei nº 11.250/2005 – e “desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia

legatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso XII, alínea 'c', da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, 'a'), do poder de tributar dos entes políticos em geral. Consequente inexigibilidade, por parte do Município tributante, do ISS referente às atividades executadas pela INFRAERO na prestação dos serviços públicos de infraestrutura aeroportuária e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim. O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA, QUE REPRESENTA VERDADEIRA GARANTIA INSTITUCIONAL DE PRESERVAÇÃO DO SISTEMA FEDERATIVO. DOUTRINA. PRECEDENTES DO STF. INAPLICABILIDADE, À INFRAERO, DA REGRA INSCRITA NO ART. 150, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO. – A submissão ao regime jurídico das empresas do setor privado, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, somente se justifica, como consectário natural do postulado da livre concorrência (CF, art. 170, IV), se e quando as empresas governamentais explorarem atividades econômica em sentido estrito, não se aplicando, por isso mesmo, a disciplina prevista no art. 173, § 1º, da Constituição, às empresas públicas (caso da INFRAERO), às sociedades de economia mista e às suas subsidiárias que se qualifiquem como delegatárias de serviços públicos" (RE 363412 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 7.8.2007, DJe-177, DIVULG 18.9.2008, PUBLIC 19.9.2008, EMENT VOL-02333-03, PP-00611, RTJ VOL-00206-01, PP-00407).

fiscal", consoante disposto pelo § 4º, III, do mesmo art. 153 da Constituição. Tem-se, portanto, tributo federal, mas que pode ser exigido e fruído pelo Município onde está situado o bem se assim o desejar, bastando firmar convênio e não praticar qualquer sorte de minoração fiscal.

Por outro lado, a União remanesce, sempre, com o poder político de lhe determinar por lei federal os contornos jurídicos e econômicos. Essa competência tributária, como qualquer outra, é irrenunciável, especialmente porque correlata à competência federal em matéria fundiária a que serve como instrumento.

A finalidade extrafiscal emerge também da análise do art. 153, § 4º, I, com a redação dada pela EC nº 42/2003, ao prescrever que "será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas". O inciso II do mesmo dispositivo é posto por igual *ratio*, ao dispor que "não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel". São prescrições, como dito, coerentes com o Capítulo III do Título VII da Constituição Federal, que centra na União a política agrícola e fundiária, bem como a reforma agrária.

O Texto Constitucional, portanto, conciliou, sobretudo após a Emenda Constitucional nº 42/2003, os interesses fiscais e extrafiscais. Permitiu que os Municípios – a princípio mais aptos a alcançar os mais diversos recantos rurais para exigir o imposto – desfrutassem da receita gerada, total ou parcialmente, mas também permitiu que a União pudesse impô-lo como desestímulo à manutenção de terras improdutivas.

A redação original do texto do § 4º do art. 153 não previa, expressamente, a possibilidade da progressividade do imposto. Apenas estabelecia que "terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel". Como o Supremo Tribunal Federal possui arraigado entendimento de que a progressividade de impostos reais só é válida quando expressamente prevista na Constituição¹ (vide a intensa disputa travada em

¹ "Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional – [...] – inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição [...]" (ADI 2.010-MC, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 30.9.1999, Plenário, DJ de 12.4.2002).

torno do IPTU, examinada no capítulo anterior), essa redação original levava à proibição de o legislador ordinário criar ITR progressivo. Daí a redação expressa dada pela emenda constitucional de modo a elidir qualquer dúvida quanto à possibilidade para tanto.

O texto do art. 153, § 4º, II, também é resultado da emenda constitucional. Originariamente, o parágrafo não era subdividido em incisos e exigia, no tocante à imunidade, que as pequenas glebas rurais, definidas em lei, fossem exploradas por seu proprietário ou, alternativamente, por sua família, sempre com a condição de não possuir outro imóvel. Atualmente, o imóvel deve ser explorado pelo próprio proprietário, elidindo qualquer participação da família.

Eis, portanto, os parâmetros constitucionais gerais do ITR que irão condicionar o labor legislativo: imposto federal incidente sobre a propriedade territorial rural (núcleo material que irá definir a hipótese de incidência e, por via de consequência, a base de cálculo), utilizado como relevante instrumento de política agrária da União (o que marca sua feição extrafiscal), cujo produto da arrecadação será parcial ou inteiramente destinado aos Municípios, que têm a faculdade de exigi-lo por inteiro se pactuarem convênio para tanto, mas sem poderem ocasionar qualquer minoração de sua carga.

3.2 Os princípios constitucionais tributários e suas feições próprias no ITR

Como exposto anteriormente, quando da análise dos princípios constitucionais com relação ao IPTU, deve-se ter em mente, aqui, a noção de que os princípios a serem examinados são as normas fundamentais do sistema tributário e que delimitam o poder de tributar. Independe da estrutura lógica da norma, como propõe critério classificatório apregoadado pelo neoconstitucionalismo.

Com isso em mente, tem-se que todos os princípios do Direito Tributário se aplicam ao ITR, sendo que alguns se mostram com feições particularizadas. É o caso da vedação ao confisco que se entrelaça com a função extrafiscal de garantir a função social da propriedade. Com será visto, a lei federal estabelece alíquotas de até 20% (vinte por cento), o que, em um imposto de apuração anual, importa o pagamento de quantia equivalente à terra em apenas cinco anos. Há sérios questionamentos acerca da validade de tão elevada

No mesmo sentido: RE 396.411-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 31.8.2010, Segunda Turma, DJ de 12.11.2010*.

alíquota; porém, o contrapeso de preceito fundamental de igual relevância (função social da terra rural) elide o questionamento, sobretudo porque cercada de uma ponderada análise dos elementos que irão ensejar essa alíquota, que é a carga máxima de uma graduação que se inicia ínfima.

Outro princípio que se revela particularmente no ITR é o da capacidade contributiva, que é pedra angular para definição do critério material da hipótese de incidência, bem como para definir o contribuinte. A ideia de proprietário é concebida sob uma dimensão econômica: quem detém o controle econômico da terra, mediante o exercício de poderes típicos de dono. Abandona-se a compreensão estritamente jurídica de propriedade, tal qual é proposta pelo Direito Civil. É compreensão adequada, que segue uma coerência lógica perfeita, permitindo tributar as várias formas de alguém ser “dono” de terras, que a realidade campesina é pródiga em fornecer, extravasando, e muito, os lindes estritamente jurídicos.

A capacidade contributiva, porém, enseja questionamentos similares aos que foram feitos no passado em relação ao IPTU: poderá haver progressividade fiscal do ITR? O Texto Constitucional não prevê tal hipótese, havendo emenda constitucional para autorizar apenas a progressividade extrafiscal. O entendimento do Supremo Tribunal Federal – mesmo relativizando a compreensão de que imposto real não pode ser graduado pela capacidade contributiva – só admite tal hipótese ante previsão expressa no Texto Constitucional. Esse foi o entendimento erigido nos julgamentos envolvendo o IPTU, antes e depois da EC nº 29/2000, e é perfeitamente aplicável ao ITR. Portanto, em se mantendo a linha de entendimento do STF, não há permissão constitucional para uma progressividade fiscal desse imposto, a despeito de entendimentos doutrinários, dos quais se compartilha aqui, de que todo imposto real pode ser pessoalizado, independentemente de autorização constitucional, por ser instrumento de mais bem executar a capacidade contributiva.

Apresentados esses contornos mais relevantes, o tema dos princípios tributários serão examinados ao longo do texto, nos tópicos que se fizerem pertinentes.

3.3 Hipótese de incidência do ITR

3.3.1 Os parâmetros legais

O art. 1º da Lei nº 9.393/1996, que disciplina o imposto em estudo, traz sucintamente os elementos que compõem sua hipótese de incidência.

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

Essa lei ordinária detalha os parâmetros gerais trazidos pelo Código Tributário, que em sintéticos três artigos versa sobre a matéria da seguinte forma:

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

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário.

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

No que diz respeito à hipótese de incidência, que verificada empiricamente se traduz no fato gerador, podem-se destacar os seguintes núcleos: (a) critério material – ser proprietário, detentor do domínio útil ou posse de imóvel por natureza; (b) critério espacial – localizado fora da zona urbana do Município, caracterizando-se, assim, como rural; (c) critério temporal – 1º de janeiro de cada ano, motivo pelo qual sua apuração é anual.

No conseqüente normativo, a ser analisado mais detidamente no tópico seguinte, têm-se: (a) base de cálculo – o valor fundiário; (b) alíquota – de 0,03 a 20%, segundo critério definido em lei; (c) sujeito ativo – União ou o Município, se assinar convênio para tanto; (d) sujeito passivo – o proprietário, detentor do domínio útil ou possuidor, alternativamente, e não cumulativamente.

Neste tópico, serão analisados mais detidamente os elementos do suposto normativo (hipótese de incidência) e, no seguinte, os elementos do correlato conseqüente normativo.

3.3.2 Critério material: noção ampla de propriedade

O critério material da hipótese de incidência – núcleo que define a conduta causadora da incidência do tributo – é traduzido por um verbo mais complemento, inferidos desde o âmbito de incidência possibilitado no plano constitucional. No caso dos impostos, tem-se uma conduta do particular que denota capacidade contributiva, aptidão econômica de contribuir para os cofres públicos.

O ITR tem como parâmetro constitucional para a hipótese de incidência a propriedade territorial rural. Assim, o critério material consiste em ter a propriedade de bem territorial situado na zona rural. Definir o que seja propriedade territorial e o que venha a ser rural é, então, essencial.

Acerca da propriedade, vale para o ITR o que foi visto em relação ao IPTU. Não se trata apenas de uma definição do termo por critérios estritamente jurídicos, ou seja, não se trata de investigar o que seja o direito real de propriedade como definido pelo Código Civil. A propriedade é um antigo fenômeno econômico e social revelador de capacidade contributiva que não pode ser reduzido aos estreitos limites de um único direito real. A propriedade a que se alude é uma dimensão maior, que retrata o domínio econômico sobre o bem imóvel, que pode ser operado por outros direitos ou institutos jurídicos que não apenas o de propriedade assim como definido pela lei civil.

Dai o acerto do Código Tributário Nacional em eleger um conceito econômico de propriedade, alcançando situações em que alguém detém, com alguma sorte de proteção jurídica diversa do específico direito real de propriedade, o domínio econômico sobre coisa. O art. 29 do CTN prescreve 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 definido na lei civil". De fato, o controle dos fatores econômicos do imóvel, que denota capacidade contributiva, pode ser obtido também pelo domínio útil e pela posse, além, claro, pelo direito real de propriedade, o mais amplo direito real sobre um bem.

Nesse tocante, tanto doutrina quanto jurisprudência não expressam maiores oposições sob a acusação de inconstitucionalidade do critério do Código Tributário Nacional. Flexibilizam-se, em verdade, exigências jurídicas – como, por exemplo, o registro na matrícula do imóvel – de modo a possibilitar o alcance de quem detenha, faticamente, a ascendência sobre o bem. É o que se infere da ementa do seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça, cujo voto vencedor não traz muito mais do que nela consta:

TRIBUTÁRIO – ITR – LEGITIMIDADE PASSIVA – ALIENAÇÃO DE IMÓVEL – AUSÊNCIA DE TRANSCRIÇÃO NO REGISTRO IMOBILIÁRIO.

1. O fato gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem localizado fora da zona urbana do Município (art. 29).

2. Se o contribuinte é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título, desnecessário o registro da escritura comprovando a alienação do imóvel como condição para executar-se o novo proprietário.

3. Recurso especial improvido.²

Como o direito de propriedade e o domínio útil são bem delineados no Direito, as dúvidas estão ao redor da posse.

Ao se examinar o IPTU no capítulo anterior, viu-se que, a despeito de o CTN mencionar posse a qualquer título, é necessário que o possuidor tenha uma relação mais estável com o bem, de modo a traduzir o efetivo controle sobre todos os seus fatores econômicos com exclusividade e calcada em um direito real. Por essa razão, é excluída da hipótese de incidência a posse que tenha por fundamento um direito pessoal contratualmente estabelecido, como o do locatário. Indica-se a posse com *animus domini*, na qualidade de dono, ou *ad usucapionem*, mas sempre como uma posse que traduza esse controle amplo e estável que permita equiparar o possuidor ao dono.

O ITR segue a mesma lógica. Busca alcançar, pois, uma posse mais estável que denuncie um estado de fato em que alguém se comporta como dono, ou seja, que tenha, como dito e repetido, o domínio sobre os fatores econômicos do bem. Nas relações urbanas, essa maior estabilidade fática e jurídica é incompatível com uma posse embasada em direito pessoal, contratualmente fixada; porém, nas relações rurais, há pactos que transferem para o possuidor uma gama estável de poderes sobre a terra, como é o caso do contrato de arrendamento. Por essa razão, já se assentou a ideia de que, em tal hipótese, o contribuinte é o arrendatário, a despeito de ter uma posse calcada em direito pessoal. É o que foi visto em decisão do Tribunal Regional Federal da Primeira Região:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – ITR – CONTRIBUINTE – ÁREA DO IMÓVEL – 1. O art. 31 do CTN indica, dentre os contribuintes do ITR, o possuidor. 2. O arrendatário é possuidor direto, sendo, pois, contribuinte do ITR. 3. Área constante do cadastro que não foi impugnada adequadamente. 4. Recurso improvido.³

² REsp 354.176/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Segunda Turma, julgado em 17.12.2002, DJ 10.3.2003, p. 152.

³ TRF 1ª R. – AC 01000602260 – MG – 4ª T. – Relª Juíza Eliana Calmon – DJU 6.4.1998.

Portanto, para o ITR, está em ebulição uma compreensão de posse até mais ampla do que a erigida para o IPTU. Não é somente a posse *ad usucapionem*, mas também a que seja fundada em direito pessoal que, porém, traduza maior estabilidade e ascendência sobre a coisa. Assim, embora seja, *a priori*, afastada da hipótese de incidência o possuidor com esteio em direito pessoal, há exceções autorizadas por contratos que permitem ao possuidor tratar a coisa como se sua fosse, como o arrendamento rural.

A oposição a essa aferição mais ampla de propriedade é exercida por parte da doutrina respeitável, ainda que minoritária, como é o caso de Leandro Paulsen. Escreve:

Note-se que o art. 29, ao ensejar a tributação não apenas da propriedade, mas também do domínio útil e da posse, desborda da base econômica dada à tributação, que é, nos termos do art. 153, IV, da CF, tão somente a "propriedade territorial rural". A "propriedade" é a revelação de riqueza passível de ser tributada, conforme visto na análise da base econômica, sendo que, conforme previsto no art. 110 do próprio CTN, não poderia ter seu conceito e amplitude alterados por lei de modo a que se ampliasse a competência tributária.⁴

Não se pode, entretanto, concordar com o autor pelas mesmas razões expostas quando da análise do IPTU. Repare-se que ele aponta como principal motivo para sua discordância o elemento normativo constante no art. 110 do Código Tributário Nacional. Ao proceder dessa forma, porém, realiza uma inversão que contraria o método hermenêutico da própria dogmática normativista que subjaz em seu argumento principal. Essa dogmática normativista é unidirecional: das normas superiores para as normas inferiores, nunca o contrário. Em outras palavras, o método hermenêutico que prestigia as normas observa rigidamente o escalonamento hierárquico da pirâmide normativa, pelo que é a lei que deve ser interpretada segundo a Constituição e não a Constituição segundo a lei.

Com isso em mente, se Paulsen considera o motivo mais relevante para sua crítica o art. 110 do CTN, ele não pode ser utilizado como parâmetro hermenêutico único para conhecimento da Constituição Federal em uma inversão hierárquica muito criticada pelo constitucionalismo normativista, que propõe a interpretação da legislação à luz da Constituição e não o

contrário. Para incluir o art. 110 do CTN no jogo interpretativo da Constituição, ele não poderá ser o único elemento hermenêutico nem o determinante; haverá mais o que considerar.

De fato, embora se possa admitir e mesmo recomendar uma hermenêutica mais ampla e multidirecional – por ser mais adequada ao atual estágio do desenvolvimento da Teoria do Direito, que busca romper o normativismo – ela não pode se restringir à agregação apenas de elementos normativos, pois deve somar ao círculo hermenêutico fatores materiais fornecidos socialmente, além dos princípios subjacentes do assunto. E é precisamente nesse jogo mais amplo, em que se consideram preceitos legais arraigados antes do Texto Constitucional, como o art. 110 do CTN, em que ele mesmo é relativizado, justamente porque o art. 29 do CTN considera a propriedade segundo uma visão econômica que mais bem realiza a capacidade contributiva e retrata o que socialmente se prestigia no exercício da propriedade: a detenção fática e estável de seus fatores econômicos.

Repita-se, a hermenêutica emancipadora que permite considerar o art. 110 do CTN para apreender a Constituição propõe a agregação de outros critérios, inclusive sociais, que relativizam a importância do enunciado legal (art. 110 do CTN) no jogo interpretativo. Nesse quadro mais amplo de análise, percebe-se que a Constituição Federal, no art. 153, VI, não foi técnica nem estreita, não tomou a propriedade segundo o Código Civil. O Texto Maior voltou-se para a realidade concretamente arraigada nas práticas sociais em torno do que sejam "propriedade" e "dono". Buscou alcançar realidade econômica bem conhecida e experimentada. Existem muitos "donos", que não possuem o "documento" atestando tal qualidade. Em vista disso, como se busca alcançar a riqueza evidenciada pela detenção da propriedade rural, fica fácil perceber que a realidade apresenta muitos outros meios, além do estrito direito real de propriedade, para alcançá-la.

Nesse tocante, a posse qualificada e o domínio útil são eficazes, sem representar qualquer desborde, justamente por se manter no âmbito econômico do tributo constitucionalmente fixado. Sequer é inteiramente correto falar que tenha havido alteração do instituto do Direito Privado. A propriedade, diferentemente de outras matérias, não é objeto de consideração apenas desse ramo do Direito, não é algo que seja visto tão somente sob a luz civilista. Existem várias outras. É realidade social das mais relevantes. Quando o CTN tomou o critério econômico, nada mais fez do que optar pelo

⁴ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos – federais, estaduais e municipais*. 7. ed. Porto Alegre, 2012, p. 196.

mais harmônico com outros princípios igualmente previstos no altiplano constitucional.

Logo, conquanto considerado no jogo hermenêutico, o art. 110 do CTN não é suficiente, ante outros fatores e princípios (sobretudo o da capacidade contributiva), para impor o conceito civilista de propriedade. É por essas razões que se entende mais precisa a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Problema já resolvido (ver assunto quando tratamos a respeito do IPTU), é saber se o CTN extrapolou a Constituição ao incluir como fatos jurídicos dos impostos sobre propriedade imobiliária, além do direito de propriedade, a posse *ad usucapionem* e o domínio útil. Ora, a posse se exerce como se fora o possuidor vero proprietário a ponto de justificar a usucapião, forma originária de aquisição, e a enfiteuse, que é o mais vasto direito real sobre coisa alheia, a ponto de ser, em princípio, perpétua, transmitindo-se *inter vivos* e *causa mortis*, como que se integrando à noção jurídica de propriedade, mormente num país continental, como realçado por Baleeiro, em que o sistema do registro proprietário é caótico. Grandes "proprietários", em verdade, possuem "posses". Não poderiam estar excluídos da tributação do ITR. Todavia, a posse "vis", a "clam" e "precária" não são jurígenas e, pelo contrário, justificam a tributação em quem é proprietário, enfiteuta ou possuidor (posse velha) de maneira longa, mansa e pacífica.⁵

Repare-se que Sacha Calmon apenas espelha aquilo que se discutiu por ocasião da propriedade urbana. Deve-se ter em mente, contudo, a noção do que foi exposto logo acima: a propriedade rural tem feições reais diferentes, menos formalizadas. Por isso não se pode afirmar que a posse seja apenas *ad usucapionem* ou embasada em direito real. A realidade do campo exprime situações fundadas em direito pessoal – que na realidade urbana impede, via de regra, que o possuidor seja equiparado ao dono – o qual traduz uma posse como se dono fosse. É o caso visto do arrendatário de terras, abordado em julgado há pouco mencionado.

Embora o voto vencedor não aprofunde a fundamentação e análise das peculiaridades dessa complexa situação, concluiu em consonância com o tratamento da matéria. O Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964) prevê formas de posse estável de terras rurais incompatíveis com a posse urbana. O art. 92 desse diploma prescreve que "a posse ou uso temporário da terra

⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 473.

serão exercidos em virtude de contrato expresso ou tácito, estabelecido entre o proprietário e os que nela exercem atividade agrícola ou pecuária, sob forma de arrendamento rural, de parceria agrícola, pecuária, agroindustrial e extrativa, nos termos desta Lei". Por sua vez, o § 1º do mesmo artigo bem fornece a dimensão estável dessa posse diferenciada ao dispor que "o proprietário garantirá ao arrendatário ou parceiro o uso e gozo do imóvel arrendado ou cedido em parceria".

Como se vê, é assegurada por lei ao arrendatário uma posse que alcança estavelmente o uso e o gozo da terra. É a finalidade do próprio instituto. Dada essa posse qualificada, lícita é a cobrança de ITR do arrendatário, pois sua posse é fato jurídico desse imposto ao lado do direito de propriedade. Em verdade, como se verá adiante na análise do critério pessoal, embora se possa exigir de ambos, o mais preciso é exigir o tributo do arrendatário, por ser quem, na prática, está fruindo mais intensamente da terra.

De maneira coerente com esse disciplinamento, o art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.393/1996, estabelece que "o ITR incide inclusive sobre o imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária, enquanto não transferida a propriedade, exceto se houver imissão prévia na posse".

Não poderia ser diferente. A simples declaração do interesse social sobre a terra não tem o condão de afetar qualquer poder inerente à posse, propriedade ou domínio útil. Conforme assentado no Direito Administrativo, tal declaração possui efeitos apenas no concernente à desapropriação que embasa, pois: (a) fixa o estado da coisa para fins de indenização (art. 26, § 1º, do Decreto-lei nº 3.365/1941); (b) possibilita o ingresso de autoridade pública no imóvel para proceder a razoáveis diligências e averiguações (art. 7º do Decreto-lei nº 3.365/1941 e art. 2º, § 2º, da Lei nº 8.629/1993); e (c) faz irromper o prazo de caducidade para se operar a desapropriação.

Nenhuma dessas consequências imediatas da declaração de utilidade pública ou interesse social mutila o pleno uso e gozo da coisa imóvel. Seu detentor, possuidor ou proprietário continuará fruindo economicamente do bem, persistindo, por via de consequência, a ocorrência do fato gerador do ITR.

Diferentemente sucede quando há a imissão provisória na posse pelo ente público ou quando se efetiva, finalmente, a desapropriação. No primeiro caso (imissão provisória na posse), porque, no plano fático, retira do particular o controle sobre o bem, impedindo sua fruição econômica. No

segundo caso (efetivação da desapropriação), ela passa para o Poder Público, fazendo incidir, a princípio, a imunidade recíproca (se destinada a ente federativo ou autarquia – art. 150, VI, e § 2º, da CF/88⁶), salvo se promovida por entidade da Administração Indireta com personalidade de direito privado ou, ainda, concessionário ou delegatário do Poder Público, pois, a elas, são aplicadas as mesmas regras tributárias das empresas privadas (art. 173, § 1º, II, da Constituição Federal). Nesse tocante, a Instrução Normativa SRF nº 256/2002, com redação dada pela Instrução Normativa SRF 861/08, é mais detalhada:

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

§ 1º O ITR incide 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 ou provisória do Poder Público na posse; ou

II – até a data da perda do direito de propriedade pela transferência ou pela incorporação do imóvel ao patrimônio do Poder Público.

§ 2º A desapropriação promovida por pessoa jurídica de direito privado delegatária ou concessionária de serviço público não exclui a incidência do ITR sobre o imóvel rural expropriado, observado o disposto no § 3º do art. 4º.

Portanto, efetivada a desapropriação, e sendo a coisa incorporada no patrimônio jurídico de um ente federativo, autarquia, fundação autárquica ou de empresa estatal em regime de monopólio, não será devido ITR por causa

⁶ Vale lembrar que o Supremo Tribunal Federal entende que a imunidade recíproca também é aplicável para empresas públicas que, a despeito da personalidade de privado, exerçam atividade econômica em regime de monopólio, sem parâmetro com o setor privado que possa sofrer concorrência desleal em função dessa imunidade. É o que foi assentado para a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, como se lê da seguinte ementa: "Tributário. Imunidade recíproca. Art. 150, VI, 'a', da Constituição Federal. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT). Empresa pública prestadora de serviço público. Precedentes. 1. A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, desde o julgamento do RE nº 407.099/RS, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 6/8/04, firmou-se no sentido de que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, empresa pública prestadora de serviço público, é beneficiária da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, 'a', da Constituição da República. Esse entendimento foi confirmado pelo Plenário desta Corte na ACO nº 765/RJ, Redator para o acórdão o Ministro Menezes Direito. 2. Ação cível originária julgada procedente" (ACO 789, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 1º.9.2010, DJe-194, DIVULG 14.10.2010, PUBLIC 15.10.2010, EMENT VOL-02419-01, p. 00001).

da imunidade recíproca. Caso o bem desapropriado seja destinado para terceiro ou entidades da Administração Indireta com regime de Direito privado ou ainda para delegatário, haverá incidência do imposto, excetuadas hipóteses de isenção. Em outras palavras, no caso de desapropriação por entidade da Administração Direta, autarquia ou empresa estatal monopolista, o ITR só poderá voltar a incidir se ocorrer a tredestinação do bem para particular. Em se tratando de desapropriação por entidade da Administração Indireta com regime privado ou para delegatários, estes passarão a ser os contribuintes.

Na hipótese de desapropriação para fins de reforma agrária, terá como contribuinte a pessoa assentada, salvo se configurada a isenção do art. 3º da Lei nº 9.393/1996, cuja redação é a seguinte:

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.

Têm-se, como se vê nesse dispositivo, isenções atentas à função social da propriedade, norte que orienta a função extrafiscal do imposto. Prestigia-se, com a desoneração tributária, o pequeno proprietário rural, bem como o assentado por programa de reforma agrária.

Ainda na qualificação do imóvel para fins de tributação do ITR, merece destaque que o Código Tributário Nacional, em seu art. 29, faz referência ao imóvel por natureza, conforme definido na lei civil. O atual Código Civil não traz essa qualificação da propriedade, que era conhecida no Código Civil de 1916. Contrapunha-se o imóvel por natureza (art. 43, I, CC/16 – "o solo com os seus acessórios e adjacências naturais compreendendo a superfície,

as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo") aos imóveis por acessão física (art. 43, II, CC/16 – "tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano") e aos imóveis por acessão intelectual (art. 43, III, CC/16 – "tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento, ou comodidade"). Também não se confundia com os imóveis por equiparação legal, definido pelo art. 44 também do Código Civil de 1916.⁷

Percebe-se, portanto, que a *mens legislatoris* é ofertar à tributação apenas o solo, excluindo as edificações e tudo mais agregado à terra. Busca-se tributá-la sem qualquer adjacente mesmo que natural, porquanto é imposto territorial, sobre a terra nua.

Tais elementos de agregação ao solo serão importantes para definição da base de cálculo, pois podem, na verdade, fazer diminuir a área passível de apreensão econômica, justamente porque prejudica o uso do solo na respectiva parcela.

Com efeito, o último qualificador da propriedade rural cuja propriedade, domínio útil ou posse enseja a incidência do ITR, por expressa dicção do Código Tributário Nacional, é que seja territorial. É um reforço à ideia de que se visa à tributação da terra e não do que se lhe agrega. Também será importante para quantificação do imposto pela base de cálculo, como se verá adiante, no tópico respectivo.

Deve-se ter atenção a esse ponto de referência à legislação civil no que tange ao imóvel por natureza, pois, como adverte com percuciência Hugo de Brito Machado, alguém mais desavisado pode imaginar que, ante a falta de previsão da qualificação do imóvel por natureza no atual Código Civil, isso poderia implicar que os tributos incidentes sobre imóveis abarcariam as anteriores acessões físicas e mesmo intelectuais. Leciona que quando o CTN remete à lei civil a definição de imóvel por natureza não está a se referir a "uma lei civil futura, mas da lei civil vigente na data em que promulgado

⁷ "Art. 44. Consideram-se imóveis para os efeitos legais: I. Os direitos reais sobre imóveis, inclusive o penhor agrícola, e as ações que os asseguram. II. As apólices da dívida pública oneradas com cláusula de inalienabilidade. III. O direito à sucessão aberta."

o Código Tributário Nacional".⁸ Não é uma delegação legislativa, que seria inconstitucional, ou seja, o CTN – com status de lei complementar – não poderia remeter a uma lei ordinária (Código Civil), assunto que a Constituição Federal exige aquela espécie normativa. Em verdade, há atração e incorporação, ainda que não textual, daquelas classificações do Código Civil de 1916, as quais, se foram revogadas no âmbito civil, mantêm-se para fins tributários. Escreve:

Admitindo-se, porém, que a remissão feita à lei civil pelos dispositivos do Código Tributário Nacional pode ser entendida como simples delegação de atribuições legislativa, ter-se-á de enfrentar a questão de saber se essa delegação seria possível em nosso sistema jurídico. E a solução dessa questão é negativa. Os dispositivos do Código Tributário Nacional nos quais é feita a remissão de que se cuida tratam de matéria privativa de lei complementar, por força do que estabelece o art. 146, III, da vigente CF, e isto inviabiliza inteiramente a suposta delegação.⁹

Assiste razão ao ilustre tributarista. Entender que as referências feitas à legislação civil ordinária no que toca às normas gerais de Direito Tributário – de alçada de lei complementar – importa a incorporação automática das alterações posteriores desse ramo do Direito consiste em propor uma delegação inconstitucional, porque feita a veículo normativo diverso do prescrito constitucionalmente, deixando o legislador ordinário refém dessas mudanças.

Houve, em verdade, atração e incorporação daquele conceito vigente quando da promulgação do CTN. Essa incorporação não textual fica evidente ao se perceber que texto e norma não se confundem.¹⁰ A norma é o produto da interpretação de textos em conjunto e em atenção a outros fatores

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 342.

⁹ Idem, ibidem, p. 343.

¹⁰ A propósito, é oportuno transcrever lição de Eros Grau: "Texto e norma não se identificam: o texto da norma é o sinal linguístico; a norma é o que se revela, designa. Daí podermos sustentar, seguindo Zagrebelsky, que o ato normativo, como ponto de expressão final de um poder normativo, concretiza-se em uma disposição (texto ou enunciado). A interpretação é meio de expressão dos conteúdos normativos das disposições. Do que diremos ser, a interpretação, uma atividade que se presta a transformar disposições (textos, enunciado) em normas. As normas, portanto, resultam da interpretação; e o ordenamento, no seu valor histórico-concreto, é um conjunto de interpretações, isto é, conjunto de normas; o conjunto das disposições (texto, enunciados) é apenas ordenamento em potência, uma conjunto de possibilidades de interpretação, um conjunto de normas potenciais" (GRAU, Eros Roberto. Prefácio. In: FREITAS, J. Interpretação sistemática do Direito. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 12).

materiais. No caso, para determinar a norma erigida do texto do art. 29 do CTN, o intérprete deverá agregar e considerar o texto do Código Civil de 1916, dada a expressa remissão, e não ficar sujeito aos vários textos supervenientes, produzidos sem o *quorum* qualificado constitucionalmente exigido.

Além dessa perspectiva formal, a questão merece enfoque material. Não se trata, em conteúdo, de simplesmente remeter para um conceito de outro ramo, segundo as consequências jurídicas ditadas por essa outra seara jurídica, mas de incorporação, na norma tributária, desse conceito para dar sentido e lógica às prescrições com consequências próprias para a relação tributária. De fato, não se traz todo o arquétipo jurídico montado no Direito Civil, com as consequências jurídicas nele propostas, para apenas refleti-lo no Direito Tributário. Em verdade, traz-se para o Direito Tributário uma noção jurídica para imputar-lhe consequências específicas do Direito Tributário. Daí a persistência da noção de imóvel por natureza.

3.3.3 Critério espacial: a definição de zona rural e a controversa situação de imóveis urbanos com destinação rural

Como revela a própria denominação do imposto, seu critério espacial indica que a ação do núcleo material (ser possuidor, proprietário ou detentor do domínio útil de bem territorial) deve se operar na zona rural, a qual se contrapõe, conceitualmente, à zona urbana.

Foi visto, ao estudar o IPTU, que há duas maneiras para definir a contraposição entre urbano e rural. A primeira diz respeito à localização geográfica do imóvel. No ITR, o rural é indicado por exclusão: aquilo que está fora da zona urbana. É a solução do art. 29 do Código Tributário Nacional. Então, define-se o que seja urbano, e o que não se enquadrar nele será, consequentemente, rural.

É competência do Município, a ser exercida por lei local própria, fixar seu espaço urbano, via de regra por meio do plano diretor. Decorre da divisão vertical de poderes que reserva aos Municípios o disciplinamento dos interesses locais, entre os quais o que seja espaço urbano. Sem dúvidas, tal matéria atende às duas características que a inserem no âmbito de interesse local, consoante já defendido em outra obra:

A primeira é a imediatidade, no sentido de que a lei deve versar sobre comportamento humano que se exaure dentro dos limites territoriais locais, nele surtindo

seus principais efeitos. Isso é necessário porque só assim será eficiente o disciplinamento normativo que também possui esse limite territorial de eficácia jurídica. A segunda característica é a da preponderância, entendida como uma mais próxima relação da conduta disciplinada com a vida local dos municípios, os institutos e instituições do Município, não abarcando comportamentos que atinjam indistintamente pessoas e entidades em territórios variados.¹¹

Considerando, pois, esses dois elementos definidores do interesse local, resta claro o atendimento de ambos na matéria pertinente à definição de área urbana. As repercussões do espaço urbano se restringem, em quase sua totalidade, ao limite do Município, porquanto, quando muito, alcança cidades vizinhas, demandando cooperação federativa entre as duas partes no exercício de competências próprias e autônomas inconfundíveis. Somente quando há um aglomerado mais abrangente, que faça emergir outro interesse juridicamente qualificado (o regional), é possível a atuação estadual mediante a criação de Região Metropolitana, mas sempre observando a soma das partes urbanas predefinidas por parte de cada Município.

Por sua vez, o interesse sobre a regulação do ambiente urbano concerne com preponderância aos municípios de cada cidade, sendo rara ou, quando muito, contingente a identificação de assunto urbanístico regional, que, como dito, será a soma das partes municipais.

É, portanto, competência exclusiva do Município – que não pode ser invadida pela União – definir o espaço urbano e, por via de consequência, o espaço rural. É certo que essa competência municipal deve observar as diretrizes gerais fixadas na União, pois o art. 182 da Constituição Federal prescreve que “a política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes”. Daí por que, para efeito de tributação do IPTU, essa atuação local deve atentar para, pelo menos, duas das melhorias previstas no art. 32, § 1º, do Código Tributário Nacional.

Caso a lei municipal extrapole os parâmetros do CTN na tributação do IPTU ou extrapole os limites constitucionais que fixam sua zona de normatização, não pode o Fisco Federal desconsiderá-la automaticamente por seus

¹¹ LOPES FILHO, Juraci Mourão. Competências federativas – na Constituição e nos precedentes do STF. Salvador: Juspodivm, 2012, p. 298.

agentes públicos. Não tem poder para tanto. Deverá respeitar a lei municipal e, se for o caso, buscar as vias judiciais para declarar a lei inconstitucional. Nesse tocante, há solução de consulta expedida pela própria Receita Federal do Brasil, que, como sabido, vincula a Administração Pública Federal como verdadeiro precedente extrajudicial:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 101 de 16 de Abril de 2008

ASSUNTO: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

EMENTA: INCIDÊNCIA. ZONA URBANA. DEFINIÇÃO. Encontram-se sujeitos à incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR os imóveis situados fora da zona urbana do município, conforme definida na respectiva lei municipal. Observados os critérios e condições estabelecidos no art. 32 do CTN, é da competência exclusiva dos municípios delimitar sua zona urbana através de lei, a qual deve ser respeitada e observada pela Administração Tributária Federal, sob pena de afrontar-se as competências próprias de cada ente tributante. Eventuais questionamentos quanto a se determinada lei municipal, ao delimitar a zona urbana, não observou os critérios fixados no CTN só podem ser decididos pelo Poder Judiciário, através das vias processuais adequadas. Para estabelecer se determinado imóvel estava sujeito à incidência ou não do ITR deve-se, pois, verificar se em 1º de janeiro do respectivo ano, estava ele situado fora da zona urbana (ou de expansão urbana) do município onde se situa, conforme delimitada pela pertinente legislação municipal em vigor e eficaz naquela data.

Portanto, a definição de espaço urbano é feita pelo Município, e, caso haja desborde, não pode a União desrespeitá-la. Poderá, se for o caso, ingressar em juízo para questionar a lei local.

O critério geográfico de definição dos espaços urbano e rural é ratificado pela doutrina. De maneira contrária, porém, o Superior Tribunal de Justiça, em uma estreita análise exclusivamente legal, insiste em se valer do critério da destinação do imóvel consagrada em vetusta lei. Para esse Tribunal, “o critério para a aferição da natureza do imóvel, para a sua classificação, se urbano ou rural, para fins de desapropriação, leva em consideração não apenas sua localização geográfica, mas também a destinação do bem”.¹²

Por essa razão, poderia haver tributação por ITR mesmo que o imóvel esteja dentro de zona urbana caso ele tenha destinação rural:

¹² REsp 1170055/TO, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Segunda Turma, julgado em 8.6.2010, DJe 24.6.2010.

TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).
2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.¹³

Essa Corte superior faz uma conjugação entre o critério exclusivamente espacial com o da destinação econômica do bem:

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.¹⁴

Vale ressaltar que o motivo a embasar todos esses julgados é o entendimento de que um antigo decreto-lei, expedido sob a égide de outra Constituição, ainda está vigente. É o que se percebe da seguinte ementa:

¹³ REsp 1112646/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Primeira Seção, julgado em 26.8.2009, DJe 28.8.2009.

¹⁴ AgRg no Ag 993.224/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Primeira Turma, julgado em 6.5.2008, DJe 4.6.2008.

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.¹⁵

A íntegra do voto vencedor, da lavra do Ministro Teori Albino Zavascki, merece análise detida:

"1. Não pode ser conhecido o recurso especial na parte em que se discute a existência, ou não, dos melhoramentos indicados no § 1º do art. 32 do CTN na zona em que se situa o imóvel do recorrente, pois tal questão somente pode ser resolvida pela análise do material fático-probatório dos autos, o que é vedado pela Súmula 07 desta Corte.

2. O Código Tributário Nacional, ao dispor acerca do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, definiu sua hipótese de incidência nos seguintes termos:

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.

Após a promulgação do CTN, ocorrida em 25 de outubro de 1966, foi editado o Decreto-Lei nº 57, de 18 de novembro de 1966, dispondo, entre outros temas,

¹⁵ REsp 492869/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, julgado em 15.2.2005, DJ 7.3.2005, p. 141.

acerca do lançamento e da cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Em seu art. 15, trouxe importante regra para fins de delimitação da incidência desse tributo em face do IPTU:

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.

Posteriormente, tratou da matéria o art. 6º e parágrafo único da Lei nº 5.868/1972 nos seguintes termos:

Art. 6º Para fim de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, a que se refere o Art. 29 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966, 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.

Parágrafo único. Os imóveis que não se enquadrem no disposto neste artigo, independentemente de sua localização, estão sujeitos ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a que se refere o Art. 32 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Tal norma, entretanto, é inaplicável ante a declaração de sua inconstitucionalidade formal pelo STF (RE nº 93.850-8-MG, Plenário, Min. Moreira Alves, DJ de 27.08.82) e a posterior suspensão de sua execução por meio da Resolução 313/83 do Senado Federal.

Finalmente, sobrevieram as Leis nºs 8.847/94 e 9.393/96, as quais dispuseram acerca do ITR. A última revogou a primeira quase integralmente e assim estabeleceu no seu art. 1º:

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

Vem entendendo a jurisprudência do STF que o Decreto-Lei 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 supra, conforme consta no seguinte precedente da Suprema Corte (Recurso Extraordinário nº 140.773-SP, Plenário, Min. Sydney Sanches, DJ de 04.06.99):

"[...]

2. Antes mesmo que o C.T.N. entrasse em vigor, o que ocorreu a 1º de janeiro de 1967 (art. 218), seu art. 32 foi alterado pelo art. 15 do Decreto-Lei n. 57, de 18.11.1966, 'in verbis' (fl. 5):

'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.'

3. Esse Decreto-Lei n. 57/66 também foi recebido, não só como lei formal, atendido, assim, também no caso, o princípio da legalidade, mas como de natureza complementar pela C.F. de 1967 e pela E.C. n. 1/69 e por isso, o Supremo Tribunal Federal, em acórdão de que foi Relator o eminente Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE, no R.E. n. 76.057 (RTJ 70/479) (fls. 111 destes autos), decidiu:

'Imposto territorial urbano. Não incide sobre imóvel utilizado na exploração agropastoril, ainda que situado nos limites da zona urbana, definida em lei municipal. Negação de vigência, pelas instâncias ordinárias, ao art. 15 do DL 57, de 18.11.66, modificador da norma contida no art. 32 do Código Tributário Nacional.

Recurso extraordinário conhecido e provido.'

[...]"

No mesmo sentido, confira-se o RESP 472.628, Min. João Otávio de Noronha, 2ª Turma, DJ de 27.09.2004, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IPTU E ITR. INCIDÊNCIA. IMÓVEL URBANO. IMÓVEL RURAL. CRITÉRIOS A SEREM OBSERVADOS. LOCALIZAÇÃO E DESTINAÇÃO. DECRETO-LEI N. 57/66. VIGÊNCIA.

1. Não se conhece do recurso especial quanto a questão federal não prequestionada no acórdão recorrido (Súmulas n. 282 e 356/STF).

2. Ao disciplinar o fato gerador do imposto sobre a propriedade imóvel e definir competências, optou o legislador federal, num primeiro momento, pelo estabelecimento de critério topográfico, de sorte que, localizado o imóvel na área urbana do município, incidiria o IPTU, imposto de competência municipal; estando fora dela, seria o caso do ITR, de competência da União.

3. O Decreto-Lei n. 57/66, recebido pela Constituição de 1967 como lei complementar, por versar normas gerais de direito tributário, particularmente sobre o ITR, abrandou o princípio da localização do imóvel, consolidando a prevalência do critério da destinação econômica. O referido diploma legal permanece em vigor, sobretudo porque, alçado à condição de lei complementar, não poderia ser atingido pela revogação prescrita na forma do art. 12 da Lei n. 5.868/72.

4. O ITR não incide somente sobre os imóveis localizados na zona rural do município, mas também sobre aqueles que, situados na área urbana, são comprovadamente utilizados em exploração extrativa, vegetal, pecuária ou agroindustrial.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

3. Diante do exposto, dou provimento ao recurso especial para restabelecer integralmente a sentença.

É o voto.

Não se pode negar a força hermenêutica desse julgado: (a) foi exarado, à unanimidade, pela mais alta corte nacional em termos de legislação federal; (b) reflete uma arraigada linha de entendimento; (c) no caso específico, foi encampada por um dos mais influentes ministros, Teori Albino Zavascki, que hoje ocupa lugar no Supremo Tribunal Federal; (d) não se tem conhecimento de desafios jurisdicionais a essa forma de pensar; (e) a doutrina não apresenta resistências mais firmes, limitando-se, em muitos casos, a simplesmente apontar sua existência sem qualquer discordância; (f) não se conhecem precedentes extrajudiciais, como do CARE, que se oponham, ao contrário, o seguem sem oposição.

Como dito, porém, as razões para decidir são eminentemente infraconstitucionais. Não é considerada a repartição das competências federativas operada na atual Constituição Federal que, como sabido e divulgado, redesenhou inteiramente o pacto federativo, conferindo maior autonomia aos entes periféricos. E é precisamente aí que a linha jurisprudencial do STJ mostra sua debilidade. Basta considerar, como dito, os dois elementos definidores do interesse local que faz emergir a competência do Município para definir sua área urbana. Essa linha de raciocínio foi detidamente analisada no capítulo anterior, quando da análise do critério espacial do IPTU, para onde se remete o leitor.

Essa nova perspectiva surgida com a Constituição Federal de 1988, e não enfrentada pelo Superior Tribunal de Justiça, justamente por envolver matéria constitucional, é corroborada pela Lei nº 9.393/1996, que traz a regra matriz do ITR sem prever a incidência do imposto em imóvel urbano com destinação rural. O art. 1º, § 2º, é eloquente ao determinar que o imóvel será rural, para efeitos de tributação, se estiver localizado na zona rural do Município.

Ante a omissão da Lei nº 9.393/1996, mesmo prevalecendo o entendimento da destinação do imóvel, ainda assim, a União não poderá cobrar o ITR em tal circunstância, por faltar prescrição legal para tanto. O embate acerca do critério é travado no plano das leis gerais sobre tributação, não suficientes para ensejar a relação tributária, demandando o estabelecimento de regra matriz específica veiculada por lei ordinária. Como a Lei nº 9.393/1996 não prevê a incidência do imposto em imóvel urbano com destinação rural, não poderá haver a cobrança. Nesse tocante, René Bergmann Ávila é perspicaz, ainda que concorde com o Superior Tribunal de Justiça:

Não obstante o acerto do STJ em sua orientação sobre a impossibilidade de incidência do IPTU, haja vista a ausência de competência municipal de cobrá-lo sobre a propriedade dos imóveis ora tratados, para que a incidência do ITR seja possível, é necessária lei ordinária federal criando esta hipótese de incidência.

[...]

A simples leitura dos dispositivos da Lei n. 9.393/96 torna claro que o legislador ordinário federal não exerceu a prerrogativa que lhe atribuiu o art. 15 do DL 37/66, abdicando da competência impositiva de instituição dessa incidência do ITR sobre imóveis situados fora da zona rural e que, embora na zona urbana, sejam comprovadamente utilizados na atividade rural. Deixou, aí, um vácuo legislativo a ser futuramente preenchido. Eventual conclusão em sentido contrário somente seria possível caso se entendesse que o art. 15 do DL 37/66, que estabelece a regra excepcional, seria por si só suficiente para permitir a cobrança. Tal interpretação, porém, não nos parece aceitável, eis que não cabe ao intérprete inferir do texto legal expressões que o legislador não aprovou, ou atribuir ao dispositivo legal sentido ou força mais ampla do que o que de sua leitura resulte.¹⁶

O mesmo autor também ressalta, oportunamente, que, em sendo o critério a destinação, e sendo o tributo de periodicidade anual, como se verá mais detidamente adiante, caso a União exerça seu poder impositivo, a verificação do atendimento desse fim deverá ser igualmente anual. Existem cadastros que devem ser realizados pelos produtores rurais que, certamente, contribuirão para comprovação dessa realidade empírica, como o Cadastro do INCRA, entidade federal competente para aferir a destinação do bem rural. Também é relevante o Cadastro de Imóveis Rurais – CNIR, integrante do Sistema Nacional de Cadastro Rural, regido pela Lei nº 5.868/1972.

Tais cadastros, entretanto, no atual momento, terão o condão apenas de, quando muito, afastar a incidência do IPTU e não autorizar a exigência de ITR, ante a lacuna normativa mencionada.

3.3.4 Critério temporal

O art. 1º da Lei nº 9.393/1996 prescreve que o ITR é um imposto de apuração anual, devido todo ano pelo contribuinte, tendo seu fato gerador

¹⁶ ÁVILA, René Bergmann. ITR e imóveis com destinação rural na zona urbana. In: ANAN JUNIOR, Pedro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Imposto sobre a propriedade territorial rural – à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2012, p. 288.

verificado em 1º de janeiro de cada ano. É a mesma solução adotada em normatização anterior sobre o assunto.

Deve-se atentar, logo de início, para a constatação de que não se tem um fato gerador continuado, que se espraie ao longo do ano. Tem um marco temporal único e fixo: 1º de janeiro. Tal critério não deixa de ser uma abstração jurídica, porquanto a propriedade, sua fruição, é, inquestionavelmente, um fato que se prolonga no tempo, de maneira contínua. Essa realidade, contudo, não pode ser confundida como critério temporal da regra matriz, que, como visto, elege apenas uma data fixa, desconsiderando essa projeção dos fatos ao longo do restante do ano.

Nessa data, a norma tributária incide sobre os fatos, alcançando a realidade existente na ocasião: estado da propriedade, dimensões, possíveis existências de áreas que possam afetar o valor da terra nua, bem como o contribuinte.¹⁷ O que se verifica antes e depois não afeta a relação tributária emergida naquela data, como se dá, exemplificativamente, numa declaração de utilidade pública¹⁸ ou mesmo na imissão provisória na posse.¹⁹ Repita-se:

¹⁷ “TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ITR. ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. ALIENAÇÃO DO IMÓVEL. 1. Contribuinte do ITR, nos termos do art. 31 do CTN, é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. 2. É parte ilegítima para figurar no polo passivo de execução fiscal a excipiente que não era proprietária do imóvel em 1º de janeiro do exercício em relação ao qual está sendo cobrado o ITR. 3. Apelação a que se nega provimento” (AC 200034000469568, desembargadora Federal MARIA DO CARMO CARDOSO, TRF1 – Oitava Turma, DJ DATA: 1º.2.2008, p. 1634.)

¹⁸ “TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ITR. LANÇAMENTO. DESAPROPRIAÇÃO PARCIAL DE IMÓVEL. PORTARIA MINISTERIAL EXPEDIDA APÓS A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. 1. Tratam os autos de embargos opostos por Thomagran Agropecuária Ltda em face de execução fiscal movida pela Fazenda Nacional objetivando a cobrança de dívida referente a ITR – Imposto Territorial Rural do exercício de 1992. O juízo de primeiro grau julgou improcedentes os embargos. Inconformada, apelou a autora e o TRF/4ª Região, por unanimidade, negou provimento ao recurso, mantendo incólume a sentença prolatada. Insistindo pela via especial, aduz a empresa contrariedade dos art. 144, § 1º, e 149, VIII, do CTN, defendendo, em suma, que a parte da área objeto do desapossamento deve ser excluída do lançamento, a despeito do fato gerador do ITR ter ocorrido no dia 1º de janeiro de 1992. Contra-razões defendendo, resumidamente, a inadmissibilidade do especial ou, se examinado, seja mantido o aresto na íntegra. 2. O contribuinte do ITR é o proprietário, titular do domínio ou da posse, de imóvel rural. O seu fato gerador ocorre no primeiro dia de cada ano e, a partir desse momento, surge a obrigação tributária. 3. A desapropriação do imóvel em novembro do mesmo ano em que ocorreu o fato gerador do ITR não tem o condão de deconstituir a obrigação tributária assumida na data da ocorrência do fato gerador. 4. Recurso especial improvido” (REsp 673901/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Primeira Turma, julgado em 2.12.2004, DJ 28.2.2005, p. 249).

¹⁹ “CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. ITR. IMISSÃO NA POSSE. INEXIGIBILIDADE DE COBRANÇA DO PROPRIETÁRIO. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO.

embora a realidade sobre o domínio da terra seja continuada, para efeitos de determinação do momento da incidência da norma tributária tem-se o dia 1º de janeiro de cada ano, nada antes, nada depois.

Nesse sentido, demonstra caso julgado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que bem utilizou como referencial temporal a data de 1º de janeiro para realizar todo o delineamento da relação tributária:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ITR. LEI 9.393/96. FATO GERADOR. PROPRIEDADE, DOMÍNIO ÚTIL OU POSSE DE IMÓVEL FORA DO MUNICÍPIO EM 1º DE JANEIRO DE CADA ANO. 1. A divergência travada na lide diz com dois pontos: (1) a medida exata da área rural que deve ser considerada para o efeito de cálculo do ITR; e (2) a data de incidência a ser considerada para o efeito de determinação do valor do ITR. 2. Considerando-se que nos termos da Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, o ITR tem como fato gerador "a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora do município, em 1º de janeiro de cada ano" a resolução dos dois temas deve ser realizada em conjunto, pois interessa saber, in concreto, qual a área titulada em favor do Embargante no dia 1º de janeiro de 1992. 3. Considerada essa premissa e tendo em conta que o Embargante/recorrido possui antes de 1º de janeiro de 1992 áreas com respectivamente 4.840,00 hectares e 1.862,28 hectares, importa saber o que ainda se encontrava na titulação dele no primeiro dia do ano de 1992. 4. Como bem demonstram os documentos que instruem os Embargos, da área de 4.840,00 foram vendidas duas porções, uma no ano de 1988, correspondente a

COBRANÇA INDEVIDA. DANOS MORAIS. OCORRÊNCIA. DANOS MATERIAIS NÃO COMPROVADOS. 1. O art. 16, da Lei Complementar 76/93 determina que caberá ao expropriado o pagamento dos tributos e multas incidentes sobre o imóvel, exigíveis até a data da imissão na posse pelo expropriante. 2. O fato gerador do ITR referente ao exercício de 1996 ocorreu em 1º de janeiro de 1996, data em que já havia ocorrido a imissão na posse pelo INCRA (esta se concretizou em setembro de 1995), não cabendo a exigência desse tributo em relação ao apelante. 3. Todavia, o fato gerador do ITR relativo ao exercício de 1995 se deu em 1º de janeiro de 1995, surgindo, portanto, a obrigação tributária para o apelante. 4. A imissão na posse efetivada após a ocorrência do fato gerador não tem o condão de desconstituir a obrigação tributária, que surgiu na data do fato gerador. 5. Não obstante isso, segundo a certidão lavrada em 31 de outubro de 1996 (fl. 25), os tributos atinentes ao imóvel em tela foram quitados pelo expropriado o que possibilitou o levantamento de 80% do valor ofertado pelo expropriante (fl. 26). 6. Diante desse contexto, indevidas a cobrança do ITR/95 e do ITR/96, bem como a inscrição do apelante em dívida ativa. 7. Desnecessária a prova do dano moral, porquanto basta a ocorrência do ato gravoso para que se presuma o abalo íntimo do apelante. 8. Descabe o dano material, vez que o apelante não comprovou os prejuízos sofridos. 9. Remessa oficial, tida por interposta, improvida. Apelação parcialmente provida para condenar a União ao pagamento de danos morais, que arbitro em R\$ 4.000,00 (quatro mil reais)" (AC 200233000048039, Juiz Federal ROBERTO CARVALHO VELOSO (CONV.), TRF1 – Oitava Turma, DJ DATA: 14.11.2007, p. 84).

629,20 hectares e outro em 1989, equivalente a 96,80 hectares, remanescendo assim 4.114,00 hectares. 5. As alienações dessa mesma matrícula, ocorridas durante o ano de 1992, nas porções de 1.366, 1792, 2.000,00 e 726,00 hectares, se deram no mês de maio daquele ano, não podendo assim serem subtraídas do cálculo do ITR, que leva em consideração, nos termos da lei, o que possuía o contribuinte no primeiro dia do ano. 6. A área de 1.862,28 hectares não é objeto de controvérsia, vez que estava na titularidade do Embargante no dia 1º de janeiro de 1992. 7. O montante de área rural que deve ser considerado para o efeito de apuração do ITR é o de 5.976,28 hectares. 8. Não obstante a União diga que esse montante foi o considerado para o lançamento da CDA, o certo é que todos os documentos por ela apresentados indicam que a área considerada foi de 6.702,7 hectares, circunstância que reclama que ela lance nova CDA, em substituição àquela que instruiu a Execução Fiscal, demonstrando que os cálculos foram elaborados tendo em conta área por ela expressamente reconhecida em sede de Apelação e nessa decisão. 9. A tese de que as áreas estariam em mãos de posseiros, circunstância que na visão do Embargante/recorrido lhe retiraria a responsabilidade tributária, o certo é que essa situação não restou demonstrada na lide; ao revés, o fato de o Embargante ter vendido as áreas, ao longo dos anos, indica que tem ele o pleno uso e gozo dessas propriedades. 10. Apelação da União Federal parcialmente provida.²⁰

Note-se que o Tribunal fez acurada análise da situação fática, adentrado na investigação de medidas e outros elementos, mas sempre tomando como referência a data fixa de 1º de janeiro.

Por essa razão, entende-se ilegal o art. 19, § 2º, do Decreto nº 4.382/2002, que regulamenta o ITR. Para apuração da base de cálculo do imposto, esse enunciado exige que "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"; referida entrega é mero cumprimento de obrigação acessória, que, por óbvio, não pode afetar a relação tributária capturada pela incidência da norma em 1º de janeiro. Como a própria terminologia revela, declara-se algo preexistente, verificado na data indicada no critério temporal, não podendo ser marco para determinação de qualquer aspecto da relação tributária.

Naturalmente, a realidade da terra e de seu "dono" ao longo do ano pode ser considerada, mas apenas para permitir melhor análise do que se tem em

²⁰ AC 200503990272584, JUIZ WILSON ZAUHY, TRF3 – Judiciário em dia – Turma C, DJF3 CJ1 DATA: 17.5.2011, p. 384.

1º de janeiro. É exemplo disso a observação de um contrato de arrendamento rural firmado em data anterior: ensejará a constatação de que, não sendo verificada qualquer alteração, será o possuidor o contribuinte do imposto, salvo se o particular fizer declaração ou prova em contrário. Ou seja, a verificação sobre o restante do ano serve apenas para gerar indícios ou provas acerca dos aspectos tributáveis em 1º de janeiro.

Como a propriedade e o domínio útil são demonstrados documentalmente, de modo a deixar patente o sujeito passivo na data em questão, as dificuldades referem-se à posse, sendo nela que se fazem mais relevantes as verificações sobre o restante do ano. Por isso, há uma série de obrigações tributárias acessórias – a serem analisadas em tópico próprio – que servem, justamente, para formar prova documental, que para ser superada demandará esforço do contribuinte, conforme se percebe em outro caso, desta vez decidido pelo TRF 4ª Região:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ITR. CERCEAMENTO DE DEFESA. LIQUIDEZ E CERTEZA DA CDA. PROVA PERICIAL. ANULAÇÃO DA SENTENÇA. 1. A Lei 9.393/96 instituiu novo procedimento para o cálculo e recolhimento do ITR, válido a partir do exercício de 1997, adotando a hipótese de lançamento por homologação, estabelecendo que o VTN refletirá o preço de mercado das terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), e instaurando processo de auto-avaliação da terra nua. 2. No caso em comento, embora a embargante tenha apresentado o DIAT relativo ao exercício de 2007, permaneceu silente na esfera administrativa, quando a Autoridade fiscal requereu, por meio de Termo de Intimação Fiscal, a comprovação dos dados informados na referida declaração. Assim, em face da ausência de manifestação do contribuinte no processo administrativo, procedeu-se ao lançamento dos valores que fundamentam a execução fiscal. 3. O art. 3º da Lei nº 6.830/80, corroborado pelo disposto no art. 204 do CTN, estabelece que “a Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez”, a qual só pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite. 4. O fato do contribuinte não ter impugnado, na esfera administrativa, o lançamento referente ao imposto suplementar não impede que os valores exigidos possam ser questionados perante o Poder Judiciário, uma vez que vigora o princípio do acesso à justiça, garantido pelo art. 5º, XXXV, da CF. 5. O caso em comento versa não apenas sobre questão de direito, mas também sobre questão de fato, razão pela qual é imperiosa a demonstração por parte da embargante das alegações que pretende ver atendidas. 6. Embora seja da embargante o ônus de demonstrar suas alegações, não lhe foi oferecida a oportunidade para efetuar tal prova. 7. A supressão dessa

etapa processual impede que esta Corte cumpra seu ofício jurisdicional, uma vez que a causa não está madura para o julgamento. Além disso, haveria flagrante cerceamento de defesa, caso esta Corte julgasse improcedentes os embargos em razão da ausência de prova, quando sequer foi oportunizada a possibilidade de produzi-la. 8. A sentença deve ser cassada, para que o juízo a quo ofereça às partes a oportunidade para produzirem as provas que entenderem necessárias à comprovação do direito alegado. 9. Apelação parcialmente provida, para o fim de anular a sentença e suspender os leilões anteriormente designados.²¹

Tais declarações, por certo, podem ser superadas, sobretudo em função da escrituração registral, instrumentos públicos que têm o condão de constituir direitos e obrigações na esfera civil, a qual deve ser considerada na tributação. Mais uma vez, tem-se julgado em que isso é examinado:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. ITR. INCRA. TRANSMISSÃO FRAUDULENTA DO BEM A TERCEIRO. EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL. – O artigo 29, do Código Tributário Nacional, define como fato gerador do imposto a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana do Município. A “propriedade territorial rural” constitui a base econômica da tributação, e a propriedade (o domínio útil e a posse), o signo da riqueza revelador da capacidade contributiva. A propriedade é fato gerador continuado, que se projeta e perdura no tempo. Em razão disto, o legislador elege um determinado momento para a incidência da norma legal (aspecto temporal da hipótese de incidência), que dará origem à obrigação tributária – o dia 1º de janeiro de cada ano (art. 48 da Lei nº 4.508/64, Decreto-lei nº 57/66, Lei nº 5.868/72, Lei nº 8.847/94 e Lei nº 9.393/96). – Os dados constantes dos assentamentos do Cartório de Registro de Imóveis prevalecem aos declarados e registrados junto ao INCRA, porque só a transcrição do ato translativo do domínio naquele Ofício tem o efeito de transferir a propriedade do bem (transcrição), salvo se demonstrado que outro é o possuidor (transmissão da posse é informal), já que o próprio possuidor a qualquer título tem legitimidade passiva para a execução fiscal, nos termos do artigo 31 do CTN.²²

Paga-se o imposto todo ano. Isso impactará o critério quantitativo, porquanto, em se fixando alíquota elevada, e mantendo-se sempre atualizada a base de cálculo, em poucos anos o contribuinte poderá pagar, em tributos,

²¹ AC 50029699620114047006, JOEL ILAN PACIORNIK, TRF4 – Primeira Turma, D.E. 24.9.2012.

²² AC 200204010498809, VIVIAN JOSETE PANTALEÃO CAMINHA, TRF4 – Primeira Turma, DJ 23.11.2005, p. 825.

o equivalente ao valor do bem, configurando uma situação de confisco. Essa correlação tanto é verdade que, na progressividade utilizada para desestimular terras improdutivas, em pouco tempo haverá tal pagamento integral, justamente para retirar o "dono" de uma situação de conforto econômico em decorrência de pura especulação imobiliária.

3.4 O conseqüente normativo do ITR

3.4.1 O polo ativo da relação tributária: destinação dos recursos e a possibilidade de fiscalização e cobrança por parte dos Municípios

O ITR, como dito, é um imposto federal assim prescrito no altiplano constitucional pelo art. 153, VI. O exercício do poder político decorrente dessa competência federativa é privativo do ente central, não podendo dele renunciar ou mesmo transferi-lo, porquanto fora das matérias constitucionais em que se permite a delegação legislativa (art. 22, CF/88, parágrafo único). Sempre e em qualquer circunstância será a União, por legislação federal, que disciplinará a regra matriz do tributo em todos seus aspectos, bem como as normas de isenção, remissão, parcelamento etc. Por esse motivo, é a União que figura, por princípio, no polo ativo da relação tributária, pois o art. 119 do Código Tributário Nacional dispõe que o "sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento".

Essa competência privativa e indelegável não prejudica a distribuição constitucional de rendas – instrumento de efetivação da Federação brasileira mediante a previsão de repasses para os entes federativos periféricos – que em relação ao ITR estabelece a destinação de 50% do montante arrecadado ao Município em que é localizada a terra tributada. A Constituição Federal de 1988, em sua redação atual, foi firme em revitalizar a Federação brasileira degradada no regime constitucional anterior por uma grande concentração de poderes e recursos, que deixava Estados-membros e Municípios dependentes de repasses voluntários, ditados pelas mais diversas conveniências. Com a pródiga repartição do poder de tributar, somada a uma distribuição de renda compulsória dos mais centralizados para os descentralizados, asseguraram-se recursos financeiros para o pleno exercício das atribuições dos vários níveis federativos.

Essa renda distribuída, portanto, é própria do Município e fundamental para manutenção das bases federativas lançadas pela CF/88. Não é mero favor ou condescendência da União, que sequer pode dela dispor livremente de modo a subordinar o ente local à sua vontade fiscal. O direito do Município ocasiona, em verdade, uma restrição ao poder de tributar central, mais especificamente na liberdade de a União conceder isenções ou renúncias sobre essa parte que cabe ao ente local: só pode conferir qualquer espécie de benefício sobre o percentual que lhe cabe, e não sobre o que pertence constitucionalmente ao Município. Repita-se: o ente periférico recebe a quantia a título próprio, e não por decorrência de qualquer espécie de doação ou liberalidade do ente central.

Esse tema já foi enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 572.762, que, embora versando sobre ICMS, cujo montante arrecadado também é dividido com os Municípios, serve de parâmetro para o ITR. Na ocasião, foi declarada inconstitucional lei do Estado de Santa Catarina que concedia diferimento de pagamento da parte do tributo que cabia aos Municípios catarinenses. No voto condutor, o Min. Ricardo Lewandowski assentou:

Destarte, para que a autonomia política concedida pelo constituinte aos entes federados seja real, efetiva, e não apenas virtual, cumpre que se preserve com rigor a sua autonomia financeira, não se permitindo no tocante à repartição de receitas tributárias, qualquer condicionamento arbitrário por parte do ente responsável pelos repasses a que eles fazem jus.

Quanto à questão da titularidade dos impostos compartilhados, trago à baila oportuna lição de Kiyoshi Harada:

"No imposto de receita partilhada, há, necessariamente, mais de um titular, pelo que cabe à entidade contemplada com o poder impositivo restituir e não repassar a parcela pertencente à outra entidade política. O imposto já nasce, por expressa determinação do Texto Magno, com dois titulares no que tange ao produto da arrecadação.

O fato de o Estado-membro deter a competência tributária em relação ao ICMS não lhe confere superioridade hierárquica em relação ao município no que tange à participação de cada entidade no produto de arrecadação desse imposto. A Carta Política já partilhou o produto da arrecadação desse imposto na proporção de 75% para o Estados-membros, titular da competência impositiva, e 25% para os Municípios, prescrevendo no parágrafo único do art. 158 os critérios para creditar parcelas cabentes às comunas."

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, no mesmo diapasão, lembra que a repartição constitucional de receitas tributárias configura "instrumento financeiro, e não tributário, que cria para os entes políticos menores o direito a uma parcela da arrecadação do ente maior".²³

O entendimento retratado nesse julgado destaca, como dito, que o destinatário da receita não se subordina à vontade desse ente que cria e arrecada o tributo. Já se ressaltou em outra oportunidade que "a parcela a ser repassada é considerada receita do ente destinatário, integrando seu patrimônio por direito próprio, e não daquele que o arrecada. Não é uma liberalidade, uma concessão, mas um dever constitucional de que não se pode dispor. As receitas não ficam sujeitas a uma discricionariedade fiscal mediante diferimentos, restituições ou fomentos. Roque Antônio Carrazza é incisivo ao escrever que 'nenhuma razão de ordem pública, nenhum subjetivismo da pessoa política arrecadante, nenhum pacto entre o fisco e o contribuinte, podem sobrepor-se à vontade constitucional'".²⁴

A União, portanto, cria e disciplina o ITR mediante lei federal, bem como o arrecada, mas deverá, necessariamente, respeitar a parcela de 50% que cabe aos Municípios. Prescrição do art. 85, § 3º, do Código Tributário Nacional que permitia a União dispor até 20% do tributo para custear sua cobrança foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.²⁵

²³ "EMENTA: CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO. I – A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios. II – O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. III – Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV – Recurso extraordinário desprovido" (RE 572762, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 18.6.2008, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-167, DIVULG 4.9.2008, PUBLIC 5.9.2008, EMENT VOL-02331-04, PP-00737).

²⁴ LOPES FILHO, Juraci Mourão. Op. cit., p. 56-57.

²⁵ "CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – IMPOSTO TERRITORIAL RURAL – RETENÇÃO INDEVIDA – RESTITUIÇÃO – DECRETO-LEI 57/66, ART. 4º, CTN, ART. 85, PARÁGRAFO 3º – INCONSTITUCIONALIDADE – CORREÇÃO MONETÁRIA – JUROS DE MORA – 1. O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 4º, do Decreto-Lei 57/66 e do art. 85, parágrafo 3º, do CTN. 2. O produto da arrecadação do imposto sobre a propriedade territorial rural foi integralmente destinado aos municípios em que se encontravam os imóveis (CF 69, art. 24, parágrafo 3º). Por isso, é inconstitucional o parágrafo 3º do artigo 85 do CTN que autoriza a lei federal reservar à União até 20% do ITR para custeio do respectivo serviço

de lançamento e arrecadação. 3. A correção monetária da parcela do ITR indevidamente retida ocorre a partir da data de cada retenção indevida. 4. Juros de mora de 0,5% a.a. a partir da citação. A retenção, no caso, tinha natureza financeira e não tributária. A relação tributária entre o contribuinte do ITR e o fisco extingue-se com o pagamento do tributo. 5. Apelação do autor provida. 6. Apelação da ré provida. 7. Remessa parcialmente provida" (TRF 1ª R. – AC 01067387 – DF – 4ª T. – Relª Juíza Selenia Maria de Almeida – DJU 26.11.1998 – p. 121).

Estando a terra localizada em mais de um Município, a noção de sede do imóvel será importante. O art. 1º, § 3º, da Lei nº 9.393/96, prescreve que "o imóvel que pertencer a mais de um Município deverá ser enquadrado no município onde fique a sede do imóvel e, se esta não existir, será enquadrado no município onde se localize a maior parte do imóvel". É critério firme e claro para evitar disputas locais em torno da renda partilhada.

Essa destinação constitucional não prejudica, como dito, o direito de a União figurar no polo ativo da relação tributária. Ainda que condicione o exercício do poder de tributar, é fenômeno que ocorre depois de a relação tributária se aperfeiçoar e mesmo se exaurir, sendo, então, matéria de Direito Financeiro, uma consequência, pois, da relação tributária já adimplida, total ou parcialmente.

Esse quadro só é parcialmente alterado caso o Município exercite a faculdade de – mediante a assinatura de convênio de cooperação com a União – fiscalizar e cobrar o ITR, de modo a lhe serem destinados 100% do produto da arrecadação.

É importante destacar que, segundo normatização vigente até a edição da Medida Provisória nº 656, de 2014, a exação se dava por atividade administrativa local, mas, ainda, sem substituição do polo ativo da relação tributária. É ponto que merece atenção, porque, como se verá, possibilitava discussões, já que traduzia a mais restrita interpretação do Texto Constitucional. Contudo, após referida medida provisória, o art. 1º da Lei nº 11.250/05 passou a estatuir que "ao Distrito Federal e aos Municípios que celebrarem o convênio referido no caput, serão delegadas a inscrição em dívida ativa distrital ou municipal e a cobrança judicial do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, não se aplicando o § 4º da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980".

Não se confunda: o que pode ser transferido para o Município não é a competência federativa legislativa de instituir e regular o tributo (ela sempre persistirá com a União), mas tão somente a possibilidade de cobrar e fiscalizar o imposto por atividade administrativa local em estrita observância à

de lançamento e arrecadação. 3. A correção monetária da parcela do ITR indevidamente retida ocorre a partir da data de cada retenção indevida. 4. Juros de mora de 0,5% a.a. a partir da citação. A retenção, no caso, tinha natureza financeira e não tributária. A relação tributária entre o contribuinte do ITR e o fisco extingue-se com o pagamento do tributo. 5. Apelação do autor provida. 6. Apelação da ré provida. 7. Remessa parcialmente provida" (TRF 1ª R. – AC 01067387 – DF – 4ª T. – Relª Juíza Selenia Maria de Almeida – DJU 26.11.1998 – p. 121).

legislação federal criada precisamente mediante o exercício da competência privativa da União. E esta atividade de cobrança e fiscalização vinha sendo entendida, pela regulamentação em vigor, como simples atividade de arrecadação, sem substituição do polo ativo da relação tributária.

Alia-se, como dito e repetido, a finalidade fiscal (interesse de arrecadar) com o extrafiscal (utilização de instrumento para a política agrária e fundiária da União), porque atribui ao ente mais próximo da realidade rural local para obter receita, sem prejuízo do controle político do imposto, exercido por meio da competência federativa.

Em tal hipótese, surge a dúvida sobre a liberdade de a União dispor sobre o ITR: se a destinação de 50% limita a atuação da União sobre essa parte, a celebração de convênio limita completamente, no tocante aos 100% do repasse local? Embora seja de operacionalização difícil, deve ser mantida a mesma lógica, ou seja, deverá ser limitada às liberalidades da União, que nunca poderá burlar o repasse constitucional. Por esse motivo, qualquer isenção, diferimento ou benefício terá que respeitar o repasse dos 100%.

Trata-se de importante instrumento de cooperação federativa – que supera a vetusta Federação dual, embasada em uma irreal autossuficiência dos entes federativos – que, adicionalmente, concilia as finalidades fiscais e extrafiscais do ITR.

A Constituição Federal pressupõe acertadamente que, no atual estágio de desenvolvimento das federações, as partes federadas, mesmo diante de uma repartição de competência, não conseguem isoladamente dar conta dos vários encargos acometidos ao Poder Público em um Estado do século XXI, ainda bastante influenciado pelas aspirações de bem-estar social do *Welfare State*. Por via de consequência, permite a conjugação de esforços, sem renúncia de poderes, para que se agreguem forças em prol de um desiderato compartilhado.

Em relação ao ITR, a CF/88 compreende que em muitos recantos rurais de acesso difícil o braço estatal que os alcança é o municipal, sendo mais eficaz acometer a ele a cobrança do tributo. Por sua vez, como não há renúncia de competência federativa, a União remanescerá com o poder político consistente no delineamento da relação tributária, permitindo, ainda, seu uso como instrumento extrafiscal.

Basta, porém, o Município querer celebrar o convênio para que a União respeite essa opção, desde que, claro, a municipalidade atenda as exigências para tanto. Atualmente, o assunto é disciplinado pela Lei nº 11.250/05, que é bastante sintética, sendo esta sua integralidade, já com a redação dada pela Medida Provisória nº 656, de 2014:

Art. 1º A União, para fins do disposto no inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição, 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 administrativa e judicial do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do caput do art. 153 da Constituição, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 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.

§ 3º Ao Distrito Federal e aos Municípios que celebrarem o convênio referido no caput, serão delegadas a inscrição em dívida ativa distrital ou municipal e a cobrança judicial do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, não se aplicando o § 4º da Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Art. 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional baixarão atos estabelecendo os requisitos e as condições necessárias à celebração dos convênios de que trata o art. 1º desta Lei.

Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

A lei deixa, como se lê, grande margem para a regulamentação, mas é possível ter-se alguns parâmetros legais bem fixados.

Primeiro, é suficiente o Município desejar que seja celebrado o convênio. Como o exercício de qualquer atividade administrativa demanda prévio disciplinamento normativo, o Município deverá expedir regulamentos próprios sobre o assunto tratando exclusivamente sobre os comportamentos de seus agentes, inclusive de modo a permitir o contraditório e a ampla defesa do contribuinte, ante a discordância da exigência tributária, com o levantamento de provas e esclarecimentos para, em seguida, remeter à União a fim de exercer a atividade de julgamento administrativo.

Há, pois, três espécies de normatização: a) as normas gerais sobre a tributação pelo ITR, consubstanciadas no CTN, mais precisamente nos arts. 29-31, as quais são normas nacionais, aplicadas a todos os entes federativos e indivíduos; b) as normas federais que, independentemente de quem cobre, delineiam o ITR, definindo sua regra matriz, isenções, diferimentos etc.; e c) as normas municipais suplementares, editadas para regular sua atividade administrativa de exigência do imposto federal, caso o ente local opte por exigir a totalidade do ITR, sempre em atenção à legislação federal e ao convênio firmado.

Segundo, a sintética lei federal deixa firme que haverá uma atividade municipal regulada, no que tange à regra matriz do ITR, por normas federais primárias, que serão suplementadas por meio de regulamentos locais para adaptá-las à realidade específica. Haverá, porém, a competência supletiva da Receita Federal de realizar a cobrança, caso a Fazenda local não o faça. De fato, essa competência supletiva de que trata o final do *caput* art. 1º é material e substitui outra não exercida, ou seja, caso o Município deixe de exigir o tributo federal, caberá à Receita Federal do Brasil cobrá-lo por iniciativa própria.

Não se confunda com a competência suplementar e normativa acima mencionada, que consiste no poder de o Município pormenorizar normas federais para reger, padronizar e procedimentalizar a atuação de seus agentes públicos locais. Embora se assemelhem terminologicamente, competência legislativa suplementar e competência material supletiva não se confundem, sobretudo em relação ao ITR.

A regulamentação dessa lei pela Receita Federal do Brasil traduzia, como adiantado linhas atrás, a mais estreita compreensão do Texto Constitucional no tocante a essa delegação do ITR. A Constituição Federal, no art. 153, § 4º, prevê que o imposto "será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem". Poder-se-ia imaginar que essa permissão constitucional poderia permitir uma substituição do polo ativo da relação tributária: saindo a União e entrando o Município. Nesse sentido, indica a doutrina de Leandro Paulsen ao escrever que essa disposição "autoriza o legislador federal a delegar ao Município, mediante opção deste, a condição de sujeito ativo da obrigação tributária, titular dos poderes de fiscalizar, lançar e exigir o pagamento, bem como regulamentá-lo em nível infralegal".²⁶

²⁶ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos – federais, estaduais e municipais*. 7. ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2012, p. 195.

Contudo, "fiscalizar e cobrar" foram reguladas como atividades meramente materiais e administrativas de simples agente arrecadador que não titulariza a relação jurídica. Com efeito, o papel de mero coletor do ente local é bem caracterizado pelos regulamentos expedidos pela Receita Federal do Brasil antes das modificações da Medida Provisória nº 656: possuía apenas funções estritamente relacionadas à exigência do tributo, nada mais. Tanto que as atividades administrativas correlatas – como as de julgamento de impugnações ao lançamento e de resposta a consultas fiscais – são, ainda, da União, embora se iniciem na esfera local, que instruirá o feito administrativo com o que for necessário.

Pelo art. 15 do Decreto nº 6.433/2008, "o contencioso administrativo relativo ao ITR observará a legislação tributária federal", ao que acrescenta no § 1º que "no caso de impugnação e recursos, deverão eles ser protocolizados na administração tributária municipal, que procederá à devida instrução do processo administrativo fiscal e os encaminhará à unidade de julgamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil". Segundo esse regulamento, o contencioso administrativo tributário é completamente federal, cabendo ao Município conveniente apenas receber e instruir preliminarmente o processo, para, então, remetê-lo à RFB.

No caso de consulta fiscal, sequer há participação da esfera municipal, sendo o requerimento direcionado diretamente para o Fisco Federal. O art. 15, § 2º, do mesmo diploma prescreve que "as consultas relativas ao ITR serão solucionadas somente pela Receita Federal do Brasil".

Contudo, disposições regulamentares sobre ajuizamento da execução fiscal e a prévia inscrição em dívida ativa não devem mais se sustentar, pois foram justamente esses os pontos de alterações mais determinantes realizados pela Medida Provisória nº 656. Foi acrescentado o § 3º ao art. 1º da Lei nº 11.250/05, estatuinte que "ao Distrito Federal e aos Municípios que celebrarem o convênio referido no *caput*, serão delegadas a inscrição em dívida ativa distrital ou municipal e a cobrança judicial do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, não se aplicando o § 4º da Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980". Portanto, o Município passou a ter essas novas atribuições, que na regulamentação até então vigente cabia à União Federal.

O art. 16, § 2º, do Decreto nº 6.433/2008, agora incompatível com a nova disposição legal, prescrevia que "os créditos tributários oriundos da aplicação deste decreto serão apurados, inscritos em Dívida Ativa da União e cobrados judicialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sendo

os valores correspondentes transferidos aos Municípios na exata razão da fiscalização por eles efetivada".

No *caput* do mesmo artigo, há similar disciplinamento para ações ajuizadas pelos contribuintes, pois "os processos relativos ao ITR serão ajuizados em face da União, que será representada em juízo pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional". Cabia aos Municípios, de acordo com o mesmo art. 16, § 1º, apenas a atividade acessória de auxiliar, com instrução cabível, a atuação da União em juízo, mediante esclarecimento de matéria fática, na forma disciplinada pelo Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – CGITR. Tais disposições não mais se sustentam ante as disposições legais. Essas disposições não devem mais se sustentar com a novel legislação.

A modificação legislativa incrementou, sem dúvidas, a relação entre os entes federados. A regulamentação fiscal impedia a aplicação, pretendida por Eduardo Sabbag, de entendimento do Superior Tribunal de Justiça, erigido em julgamento a respeito de contribuição social arrecadada e fiscalizada pelo INSS, embora instituída e delineada legalmente pela União:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEIS Nº 7.787/89, 8.212/91 E 8.383/91. COMPENSAÇÃO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA UNIÃO. PRECEDENTES.

1. Agravo Regimental contra decisão que deu parcial provimento ao recurso especial da parte agravante, para determinar o seguinte: a) ilegitimidade passiva da União para participar da presente demanda; b) para determinar ser possível realizar a compensação da contribuição previdenciária incidente sobre o *pro labore* com as incidentes sobre os segurados obrigatórios.

2. Não há que se confundir a competência tributária com a capacidade tributária ativa. A União, no caso, detém a competência tributária, podendo legislar sobre a contribuição previdenciária. Mas, quem detém a capacidade tributária ativa para gerenciar, exigir e cobrar a contribuição previdenciária é a autarquia federal INSS. Ilegitimidade passiva da União para participar de demanda que visa a compensar contribuições previdenciárias por empresas vinculadas ao SIMPLES.

3. O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES – (Lei nº 9.317/96) não altera a composição da relação jurídico-tributária firmada pelo ordenamento. Esse sistema compreende, apenas, uma técnica unificada de recolhimento, fiscalização e controle dos impostos e das contribuições previdenciárias.

4. Os entes tributantes (União e INSS, por exemplo) sujeitam-se aos procedimentos desburocratizados de arrecadação das exações que lhe são devidas, confirmando, porém, o exercício da autonomia competencial outorgada por lei.

5. Precedentes desta Corte Superior.

6. Agravo regimental não provido.²⁷

A íntegra do voto vencedor, expedido pelo Min. Luiz Fux, de inegável ascendência sobre os seus pares de então, revela argumentação material coerente e bem fundamentada, a qual foi seguida à unanimidade pelos membros votantes da Primeira Turma. Abrange os elementos fáticos e contextuais pertinentes, pois analisa as peculiaridades da burocratização acessória da exigência tributária, para bem posicioná-la ante as prescrições constitucionais e também legais, de modo a evidenciar as razões de sua não interferência da relação tributária e, conseqüentemente, na legitimidade processual. É o que se lê:

A União tem a competência tributária sobre a contribuição previdenciária; mas não acumula a capacidade tributária ativa, a qual foi transferida, delegada, à autarquia INSS.

O mesmo já não acontece em relação a outras contribuições, por exemplo a COFINS, cuja competência é da União e cuja capacidade tributária ativa também é da União, sendo a sua arrecadação administrada por um Órgão da União, no caso a Receita Federal. O INSS não é órgão da União. É autarquia federal com personalidade jurídica própria.

Mesmo retomando o fato de que a parte autora é optante pelo SIMPLES e que por isso recolhe num único DARF impostos e contribuições cujas capacidades tributárias ativas são distintas; mas cuja cobrança, fiscalização e tributação competem a um único órgão, há que se observar o critério da mesma destinação constitucional para operar-se a compensação.

A se dar guarida ao equivocado entendimento da parte autora, ter-se-ia, então, como possível a compensação entre FGTS; COFINS; PIS; INSS; CSSL; SALÁRIO EDUCAÇÃO; SENAR; CONTAG, tantas outras contribuições e tantos outros impostos e, quiçá, taxas.

Destarte, conclui-se que:

- a) a autora pretende compensar contribuição previdenciária recolhida ao INSS;
- b) essa autarquia tem personalidade jurídica própria, independente da possuída pela União;
- c) a arrecadação e a gestão da referida contribuição pertencem à mencionada autarquia;

²⁷ AgRg no Resp 444136/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26.11.2002, DJ 16.12.2002, p. 260.

- d) a relação jurídico-tributária desenvolve-se entre contribuinte e INSS, sujeitos ativos e passivos integrantes do vínculo decorrente de tal exigência tributária;
- e) a adoção unificada de técnica de arrecadação e fiscalização não altera a composição acima definida.

A respeito, transcrevo decisão unânime da 1ª Turma sobre a matéria:

"TRIBUTÁRIO – COMPENSAÇÃO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – SISTEMA SIMPLES.

1. O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES não altera a composição da relação jurídico-tributária firmada pelo ordenamento.
2. Esse sistema compreende, apenas, uma técnica unificada de recolhimento, fiscalização e controle dos impostos e das contribuições previdenciárias.
3. Os entes tributantes (União Federal e INSS, por exemplo) sujeitam-se aos procedimentos desburocratizados de arrecadação das exações que lhe são devidas, confirmando, porém, o exercício da autonomia competencial outorgada por lei.
4. Ilegitimidade passiva da União Federal para participar de demanda que visa compensar contribuições previdenciárias por empresas vinculadas ao SIMPLES.
5. Agravo regimental improvido."

(AgReg no REsp nº 244897/PR, 1ª Turma, DJ de 15.5.2000, RJADCOAS, Vol. 10, pág. 175, RSTJ, Vol. 136, pág. 55, deste Relator)

Assim, tenho por analisados e encerrados os temas suscitados no presente recurso.

Corroborando a força hermenêutica desse precedente, tem-se que vários julgados posteriores o seguiram expressamente, sem se notar qualquer desafio ao entendimento nele expressado. Tanto julgamentos da Primeira Turma²⁸ quanto da Segunda Turma,²⁹ por relatores variados, reafirmam esse entendimento.

²⁸ "TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA A ADMINISTRADORES, AUTÔNOMOS E AVULSOS. ILEGITIMIDADE DA UNIÃO PARA FIGURAR NO POLO PASSIVO DA AÇÃO. COMPENSAÇÃO COM CONTRIBUIÇÕES DA MESMA ESPÉCIE. LEGALIDADE DOS LIMITES À COMPENSAÇÃO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESTA PARTE, DESPROVIDO. 1. "Não há que se confundir a competência tributária com a capacidade tributária ativa. A União, no caso, detém a competência tributária, podendo legislar sobre a contribuição previdenciária. Mas, quem detém a capacidade tributária ativa para gerenciar, exigir e cobrar a contribuição previdenciária é a autarquia federal INSS. Ilegitimidade passiva da União para participar de demanda que visa a compensar contribuições previdenciárias por empresas vinculadas ao SIMPLES" (AgRg no REsp 444.136/PR, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de [...]) (REsp 978.314/DF, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20.11.2008, DJe 9.2.2009).

²⁹ "TRIBUTÁRIO. SIMPLES. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADMINISTRADORES, AUTÔNOMOS E AVULSOS. UNIÃO. ILEGITIMIDADE

A doutrina também fortalece essa força hermenêutica do precedente ao partilhar de seu entendimento. Nesse sentido, Eduardo Sabbag estende sua aplicação justamente para o ITR:

Daí afirmamos que, havendo uma demanda judicial que envolva a cobrança do ITR arrecadável em sua integralidade pelo Município, será possível dirimir esta questão na Justiça Estado, perante uma vara cível (ou da Fazenda Pública) da comarca do Município respectivo. Não perca de vista que o feito adstrito ao ITR ocorre, em condições normais, na Justiça Federal, perante uma vara cível da seção (ou subseção) judiciária do Município respectivo (ou daquela da qual o Município faça parte).³⁰

O raciocínio de Sabbag é de uma lógica inquebrantável. A similaridade entre as situações invocadas é perfeita em todos os aspectos hermenêuticos pertinentes. O INSS, pessoa jurídica de Direito público interno, tal como os Municípios, possui a competência para arrecadar e fiscalizar, concentrando em si, portanto, toda inteligência fiscal sobre o tributo, usufruindo de toda a sua receita, tal como os Municípios em relação ao ITR que arrecada e fiscaliza. Não há que se falar de burla à competência da Justiça Federal, pois, em o Município sendo destinatário de 100% do produto da arrecadação, não há que se falar de interesse de direito da União. Nem se alegue que, no caso do INSS, há lei específica sobre o assunto, porque a delegação federal do ITR também a possui; contudo, foi (inconstitucionalmente) omissa, restringindo-se, em grande medida, a delegar a matéria para regulamentação da RFB, que, visivelmente, concentrou em si todos os poderes, deixando para os fiscos locais o mínimo permitido pela literalidade da Constituição e da lei.

Assim, a nova redação da Lei nº 11.150/05, ao atribuir expressamente ao Município a competência de inscrever e executar, modifica o quadro, deixando o ente local com mais faculdades para bem administrar o imposto, cujo produto da arrecadação será inteiramente seu, no caso de celebração de

PASSIVA AD CAUSAM. PRECEDENTES. 1. É firme a orientação de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que a União não tem legitimidade passiva ad causam nas demandas que visam à repetição do indébito tributário relativo a Contribuição Previdenciária incidente sobre o pagamento dos administradores, autônomos e avulsos, ajuizadas por empresas optantes pelo sistema SIMPLES de tributação. 2. Agravo Regimental não provido" (AgRg no REsp 597.082/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 7.5.2009, DJe 20.8.2009).

³⁰ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 983.

convênio. A novel disposição legal autoriza que se aproxime mais do raciocínio exposto por Eduardo Sabbag.

O Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – CGI-TR, referido na normatização, é instituído pelo art. 1º do mesmo Decreto nº 6.433/2008, “com a atribuição de dispor sobre matérias relativas à opção pelos Municípios e pelo Distrito Federal”. É composto, como dispõe o art. 2º, por: a) três representantes da Administração Tributária Federal; b) três representantes de Municípios ou Distrito Federal, indicados, com seus respectivos suplentes, pela Confederação Nacional dos Municípios, Associação Brasileira dos Municípios e pela Frente Nacional dos Prefeitos. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional participará do Comitê sem direito a voto, cabendo-lhe apoio e orientação jurídica.

Função do Comitê que merece atenção é a destacada no art. 14, consistente em regular o pedido de restituição do ITR em caso de pagamento indevido ou a maior. Esse, realmente, é ponto complexo, dada a evidente repercussão financeira.

Os condicionamentos para lavratura do convênio obedecem à lógica de não ofertar maiores empecilhos, precisamente para facilitar que seja realizada a opção constitucional. O art. 10 do Decreto nº 6.433/2008 os traz sem maiores rebuscações:

Art. 10. A celebração de convênio da União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com os Municípios e o Distrito Federal para efeito de delegação das atribuições de fiscalização, lançamento de ofício e cobrança do ITR, estará condicionada:

I – à protocolização, pelo Município ou pelo Distrito Federal, do termo de opção; e
II – ao cumprimento dos requisitos e condições necessários à celebração do convênio, estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observadas as resoluções do CGITR.

§ 1º O termo de opção previsto neste artigo, na forma definida pelo CGITR, será exercido exclusivamente por meio eletrônico, com assinatura eletrônica do Distrito Federal ou do Município optante, mediante utilização de certificado digital válido, e estará disponível no portal do ITR, na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, no endereço eletrônico <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.

§ 2º Cumpridas as exigências previstas nos incisos I e II do *caput*, a opção produzirá efeitos, de forma irrevogável, a partir do primeiro dia útil do segundo mês subsequente à data da sua realização.

§ 3º O Município ou o Distrito Federal optante fará jus à totalidade do produto da arrecadação do ITR referente aos imóveis rurais nele situados, a partir do momento disciplinado no convênio.

§ 4º O portal do ITR conterá a relação dos optantes, as informações e os aplicativos relacionados com o ITR, inclusive os modelos de documentos utilizados nas atividades de fiscalização e cobrança do imposto.

§ 5º O indeferimento da opção será formalizado pelo CGITR, observado o devido procedimento estabelecido na legislação federal.

§ 6º A opção de que trata o *caput* não poderá implicar redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

§ 7º Ressalvada a hipótese prevista no art. 11, a opção pelo convênio será automaticamente prorrogada para os anos-calendário seguintes.

Por fim, a norma regulamentar versa sobre a obrigação constitucional que a União tem com os Municípios, mas é perfeitamente possível a celebração de convênio com outras entidades da Administração Indireta, além desse com os Municípios, que é imposição constitucional. Segue, ainda, a mesma lógica de cooperação entre agentes públicos, de modo a otimizar a arrecadação desse imposto distante dos centros urbanos.

3.4.2 Polo passivo: contribuinte

O polo passivo da relação tributária decorre logicamente do fato gerador, pois tanto o contribuinte quanto o responsável guardam com ele relação: aquele diretamente (art. 121, I, CTN), este por disposição de lei em razão de uma ligação indireta (art. 121, II, c/c 128, CTN). Por conseguinte, a determinação do contribuinte de ITR está ligada à propriedade, ao domínio útil e à posse da propriedade territorial rural.

O CTN aponta que a legislação ordinária pode indicar qualquer uma das três hipóteses, alternativa ou subsidiariamente, mas não cumulativamente. Em outras palavras: a legislação ordinária pode indicar como contribuinte o proprietário, o detentor do domínio útil ou o possuidor, mas, na relação tributária apurada, o Fisco não poderá pôr os três cumulativamente. Mesmo ante a possibilidade de tributar um desses indivíduos, poderá exigir do outro, sem, contudo, situá-los conjuntamente como devedores.

Diante da alternativa legal, o Fisco deve sempre buscar indicar no polo passivo, por ocasião do lançamento, aquele que efetivamente detenha o domínio econômico do bem, afastando os outros, salvo a impossibilidade de exigência daquele. Recorra-se a um exemplo para ficar mais claro. Viu-se, linhas atrás, que o arrendatário detém posse que configura fato gerador do ITR. Por via de consequência, ele poderá figurar no polo passivo da relação tributária na condição de contribuinte em preferência ao proprietário, justamente por ser quem está mais diretamente fruindo economicamente da propriedade rural. Não sendo possível a tributação desse possuidor, será possível exigir o imposto do proprietário.

Não será lícito, contudo, colocar ambos no polo passivo da relação tributária em condição de solidariedade, pois a legislação assim não permite, nem é situação consentânea com a capacidade contributiva, justamente o princípio que autoriza a noção ampla de proprietário de modo a alcançar aquele que domina economicamente a coisa.

Essa é uma proposta diferente de parte da doutrina, ao entender que a figuração do detentor do domínio útil e do possuidor no polo passivo só pode se dar se não for possível a identificação do proprietário. Não se vislumbra no CTN, porém, essa subsidiariedade entre os possíveis contribuintes. O alargamento do conceito de propriedade, da maneira operada pela legislação infraconstitucional, se justifica porque capta com a devida precisão o indivíduo que tenha capacidade contributiva, denotada pelo controle dos fatores econômicos do bem. Em vista disso, mesmo em se identificando o proprietário, caso o domínio econômico esteja com outro indivíduo, dele deve ser cobrado o imposto, em prestígio à capacidade contributiva que orienta o critério pessoal passivo do ITR. É a existência da propriedade desdobrada que faz emergir a relevância do possuidor e do detentor do domínio útil, sem isso importar alguma sorte de subsidiariedade.

Convém destacar que a jurisprudência também não encampa essa subsidiariedade, admitindo a indistinta inclusão de qualquer dos três possíveis contribuintes, ao que se agrega apenas a necessidade de escolha de quem apresente, no caso, efetiva capacidade contributiva pelo efetivo domínio econômico do imóvel.

É que, nas hipóteses em que verificada a "contemporaneidade" do exercício da posse direta e da propriedade (e não a efetiva sucessão do direito real de propriedade, tendo em vista a inexistência de registro do compromisso de compra e

venda no cartório competente), o imposto sobre o patrimônio poderá ser exigido de qualquer um dos sujeitos passivos "coexistentes", exegese aplicável à espécie, por força do princípio de hermenêutica *ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio*.³¹

Em outro julgamento, o mesmo Superior Tribunal de Justiça assentou:

[...] 1. A incidência tributária do imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR (de competência da União), sob o ângulo do aspecto material da regra matriz, é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município (artigos 29, do CTN, e 1º, da Lei 9.393/96).

2. O proprietário do imóvel rural, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, à luz dos artigos 31, do CTN, e 4º, da Lei 9.393/96, são os contribuintes do ITR [...]

6. O promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel, bem como seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis), consoante entendimento exarado pela Primeira Seção do STJ, quando do julgamento dos Recursos Especiais 1.110.551/SP e 1.111.202/SP (submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC), são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 10.6.2009, DJe 18.6.2009).

7. É que, nas hipóteses em que verificada a "contemporaneidade" do exercício da posse direta e da propriedade (e não a efetiva sucessão do direito real de propriedade, tendo em vista a inexistência de registro do compromisso de compra e venda no cartório competente), o imposto sobre o patrimônio poderá ser exigido de qualquer um dos sujeitos passivos "coexistentes", exegese aplicável à espécie, por força do princípio de hermenêutica *ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio*.

8. *In casu*, a instância ordinária assentou que: (i) "...os fatos geradores ocorreram entre 1994 e 1996. Entretanto, o embargante firmou compromisso de compra e venda em 1997, ou seja, após a ocorrência dos fatos geradores. O embargante, ademais, apenas juntou aos autos compromisso de compra e venda, tal contrato não transfere a propriedade. Não foi comprovada a efetiva transferência de propriedade e, o que é mais importante, o registro da transferência no Cartório de Registro de Imóveis, o que garantiria a publicidade do contrato erga omnes. Portanto, correta a cobrança realizada pela embargada." (sentença) (ii) "Com base em afirmada venda do imóvel em novembro/97, deseja a parte apelante afastar sua legitimidade passiva executória quanto ao crédito tributário descrito, atinente aos

³¹ REsp 1073846/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, julgado em 25.11.2009, DJe 18.12.2009.

anos 1994 a 1996, sendo que não logrou demonstrar a parte recorrente levou a registro, no Cartório imobiliário pertinente, dito compromisso de venda e compra. Como o consagra o art. 29, CTN, tem por hipótese o ITR o domínio imobiliário, que se adquire mediante registro junto à Serventia do local da coisa: como se extrai da instrução colhida junto ao feito, não demonstra a parte apelante tenha se dado a transmissão dominial, elementar a que provada restasse a perda da propriedade sobre o bem tributado. Sendo ônus do originário embargante provar o quanto afirma, aliás já por meio da preambular, nos termos do § 2º do art. 16, LEF, bem assim em face da natureza de ação de conhecimento desconstitutiva da via dos embargos, não logrou afastar a parte apelante a presunção de certeza e de liquidez do título em causa. Cobrando a União ITR relativo a anos-base nos quais proprietário do bem o ora recorrente, denota a parte recorrida deu preciso atendimento ao dogma da legalidade dos atos administrativos e ao da estrita legalidade tributária." (acórdão recorrido)

9. Consequentemente, não se vislumbra a carência da ação executiva ajuizada em face do promitente vendedor, para cobrança de débitos tributários atinentes ao ITR, máxime à luz da assertiva de que inexistente, nos autos, a comprovação da translação do domínio ao promitente comprador através do registro no cartório competente.³²

As demais cortes reverberam esse entendimento do Superior Tribunal de Justiça.³³

³² RESP 200801547612, LUIZ FUX, STJ - Primeira Seção, DJe DATA: 18.12.2009.

³³ PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ITR. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DO IMÓVEL RURAL. LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM DO POSSUIDOR DIRETO (PROMITENTE COMPRADOR) E DO PROPRIETÁRIO/POSSUIDOR INDIRETO (PROMITENTE VENDEDOR). 1. A incidência tributária do imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR, sob o ângulo do aspecto material da regra matriz, é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município (artigos 29, do CTN, e 1º, da Lei 9.393/96). 2. O proprietário do imóvel rural, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, à luz dos artigos 31, do CTN, e 4º, da Lei 9.393/96, são os contribuintes do ITR. O artigo 5º, da Lei 9.393/96, por seu turno, preceitua que "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)." 3. Os impostos incidentes sobre o patrimônio decorrem de relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência de fato impositivo encartado, exclusivamente, na titularidade de direito real, razão pela qual consubstanciam obrigações *propter rem*, impondo-se sua assunção a todos aqueles que sucederem ao titular do imóvel. 4. O promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel, bem como seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis), consoante entendimento exarado pela Primeira Seção do STJ, quando do julgamento dos Recursos Especiais 1.110.551/SP e 1.111.202/SP (submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC), são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 10.06.2009, DJe 18.06.2009). 5. É que, nas hipóteses em que verificada a "contemporaneidade" do exercício da posse direta e da propriedade (e não a efetiva sucessão

O raciocínio pela subsidiariedade, caso prevalecesse, tornaria mesmo inútil a previsão do detentor do domínio útil como contribuinte. A enfiteuse é direito real que fica inscrita no registro de imóvel, permitindo a fácil identificação do senhorio, que tem interesse em manter a indicação atualizada, inclusive registrando a substituição por herdeiros, porque, só assim, pode exigir o foro e o laudêmio, que são, só eles, as hipóteses de auferimento de renda com o imóvel. Em tal hipótese, o ITR deve ser exigido do detentor do domínio útil e não do senhorio, justamente porque sua fruição econômica é mais ampla, revelando capacidade contributiva com maior intensidade. Não sendo, porém, identificado, ou não se podendo exigir do detentor do domínio útil ou do possuidor, será possível a cobrança do senhorio.

Conforme leciona Hugo de Brito Machado, estando fracionado o domínio, "isto é, se ninguém é titular da propriedade plena, ou porque há enfiteuse, ou porque a posse está com pessoa diversa do proprietário, que é desconhecido ou imune ao tributo, ou isento, o tributo recai sobre o domínio útil ou sobre a posse".³⁴ Essa lição doutrinária é bem encampada na jurisprudência:

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - DOMÍNIO DA UNIÃO - POSSE COMO FATO GERADOR - EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO DO POSSEIRO OU POSSUIDOR - I - A posse territorial rural é o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. "Se (a propriedade) está fracionada, isto é, se ninguém é titular da propriedade plena, ou porque há enfiteuse, ou porque a posse está com pessoa diversa do proprietário, que é desconhecido, ou imune ao tributo, ou isento, então o tributo recai sobre o domínio útil, ou a posse" (Hugo de Brito Machado). II - Tratando-se de terra pública, eventual taxa de ocupação não exclui a incidência do ITR. III - Remessa oficial provida.³⁵

do direito real de propriedade, tendo em vista a inexistência de registro do compromisso de compra e venda no cartório competente), o imposto sobre o patrimônio poderá ser exigido de qualquer um dos sujeitos passivos "coexistentes", exegese aplicável à espécie, por força do princípio de hermenêutica *ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio*. 6. Na hipótese em exame resta incontroverso que a despeito do compromisso de compra e venda ter sido realizado em momento anterior ao fato gerador, o certo é que a propriedade remanesceu sob a titularidade do Apelante, sendo legítima, pois, a responsabilidade a ele atribuída. 7. Apelação desprovida. (AC 200338020013851, Juiz Federal WILSON ALVES DE SOUZA, TRF1 - 5ª Turma Suplementar, e-DJF1 DATA: 10.8.2012, p. 1178).

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 339.

³⁵ TRF 1ª R. - REO 96.01.06956-9 - AC - 3ª T. - Rel. Conv. Juiz Jamil Rosa de Jesus - DJU 12.2.1999 - p. 187.

Tem destaque a passagem que indica a possibilidade de cobrança do possuidor ou do detentor do domínio útil em razão de imunidade que alcance o proprietário. Naturalmente, está-se a referir a uma imunidade pessoal ligada a alguma característica do proprietário. Indica-se que, em tal situação, é possível transladar a cobrança para um dos outros dois possíveis contribuintes. Tal possibilidade deve ser, entretanto, tomada *cum grano salis*, sobretudo porque o CARF sumulou a possibilidade de persistência da imunidade, no caso do art. 150, VI, c, da Constituição Federal: "É imune ao ITR o imóvel pertencente às entidades indicadas no artigo 150, VI, c, da Constituição, que se encontra arrendado, desde que a receita assim obtida seja aplicada nas atividades essenciais da entidade."

Veja-se a lógica por detrás dos precedentes e da doutrina. A imunidade objetiva tem como referência não a situação pessoal do contribuinte, mas algo que lhe é alheio, tocando-o apenas indiretamente. É exemplo de imunidade objetiva a prevista para pequenas glebas, que se refere ao imóvel, beneficiando, como consequência, quem o detenha. O constituinte, no caso, exclui da tributação a riqueza que dele derive por entender que seus frutos e sua exploração devem ser protegidos, dada a fragilidade de quem está no campo com parcela tão pequena de solo. Essa imunidade não poderá ser afastada com a mudança do contribuinte, justamente por ser afetado apenas por via de consequência, já que a referência é o imóvel.

Por outro lado, há imunidades subjetivas, considerando diretamente a pessoa do contribuinte e suas características pessoais, como a imunidade recíproca, que considera os entes federativos e suas autarquias e fundações públicas. Nestas imunidades, Hugo de Brito Machado e o precedente citado permitem a tributação ante a existência de um possuidor ou detentor do domínio útil. Basta considerar imóvel rural do Estado-membro que seja arrendando ou concedido o direito real de uso a um particular, não sendo hipótese de imunidade objetiva, será possível cobrar do possuir o ITR do particular, a despeito da imunidade recíproca por ser o imóvel ainda o Estado-membro.

A Súmula 70 do CARF mitiga essa possibilidade, especificamente em se tratando da imunidade subjetiva de que desfrutam partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Embora subjetiva, a imunidade tem por fim fomentar e prestigiar suas atividades, daí

por que em sendo aplicado o produto do arrendamento nessas atividades a imunidade persiste.

É necessário destacar que Hugo Machado admite a transladação do polo passivo em razão da impossibilidade de tributação do proprietário, porque esta estaria cindida; mas o raciocínio inverso proposto antes também é válido, conforme defendido há pouco. O proprietário, salvo situações fáticas de perda ilícita da posse, pressupõe-se manter com algum domínio econômico da coisa, ainda que nem tão intenso quanto o possuidor, daí a possibilidade de sua tributação, caso não o seja possível do possuidor e do detentor do domínio útil. Tendo sido ilicitamente desapossado, contudo, dele não deve ser cobrado o imposto, conforme já decidido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, justamente por não renascer com nenhum poder típico de proprietário que tenha o efeito de presumir riqueza tributável:

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.³⁶

Uma vez que Fisco tenha feito a escolha do contribuinte - normalmente por ocasião de lançamento de ofício decorrente da ausência de lançamento espontâneo e pagamento por quem de direito -, a defesa deverá residir justamente na comprovação de que não detém o controle econômico da coisa:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ITR - IMÓVEL INEXPLO-RADO - CAUSA DE AGRAVAMENTO OU REDUÇÃO DO ÔNUS FISCAL E NÃO DE NEGAÇÃO DO FATO GERADOR DO TRIBUTO - CONSTITUIÇÃO FEDERAL, Art. 153, § 4º - PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA CDA

³⁶ AC 200570010046367, ANTONIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA, TRF4 - Segunda Turma, DJ 29.11.2006, p. 761.

– CTN, Art. 204 E LEF, Art. 3º – 1. A posse, que enseja a incidência do ITR, é uma situação de fato qualificada pelo direito. 2. Diante da presunção de liquidez e certeza da CDA (CTN, art. 204 e LEF, art. 3º), é necessário robusta prova em contrário para infirmá-la. Compete, pois, ao Embargante a comprovação, através de instrução probatória, que não é proprietário ou possuidor do imóvel. 3. Em razão da feição extrafiscal do ITR, o grau de exploração da área é relevante para fins, conforme o caso, de agravamento ou redução da carga fiscal (efeitos progressivos ou regressivos), não se prestando como critério de apuração do fato gerador do tributo. 4. Hipótese em que o Embargante argumentou a não ocorrência do fato gerador, mas nada demonstrou que descaracterizasse a condição declarada ao INCRA de ocupante da área. 5. Remessa oficial provida.³⁷

O entendimento foi encampado no Superior Tribunal de Justiça:

[...] 3. O Fato Gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil, ou a posse, consoante disposição do art. 29 do Código Tributário Nacional.

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

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

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

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

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

³⁷ TRF 1ª R. – REO 01173085 – RO – 4ª T. – Relª Juíza Conv. Vera Carla Cruz – DJU 20.8.1999 – p. 326.

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

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

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

12. Recurso Especial parcialmente provido somente para reconhecer a aplicação da prescrição quinquenal.³⁸

Ao se analisar o critério material da hipótese de incidência, mais precisamente na investigação de que tipo de posse autoriza a incidência, demarcaram-se, por via de consequência, quais possuidores podem figurar como contribuinte do imposto. Vale recapitular a compreensão de que não é qualquer tipo de posse que autoriza a inclusão de seu detentor no polo passivo da relação tributária. Deve ser um possuidor qualificado, que detenha de maneira estável o domínio econômico sobre o bem. Daí se falar de possuidor com *animus domini* ou embasado em algum direito real. No caso do ITR, viu-se que, adicionalmente, há contratos que garantem esse nível de estabilidade, como o arrendamento rural, que excepciona a regra erigida para o IPTU, no sentido de que possuidor calcado em direito pessoal não pode vir a ser contribuinte.

Assim, têm-se algumas situações já consolidadas, sobretudo na jurisprudência, que autorizam o possuidor ser posto como contribuinte do ITR. É o

³⁸ REsp 963499/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, julgado em 19.3.2009, DJe 14.12.2009.

caso do usufrutuário³⁹ e do arrendatário.⁴⁰ Merece um pouco mais de cautela o promitente comprador. Em não estando na posse do imóvel, não há como se falar em ele ser contribuinte, ainda que o contrato esteja averbado na matrícula do imóvel, pois, na condição de avença preliminar, sequer tem o condão de ser título translativo da propriedade e, não estando no imóvel, não detém domínio sobre ele. Consequentemente, não é contribuinte. Em estando na posse, o promitente comprador, especialmente se tiver a promessa registrada, por aliar os elementos necessários, será contribuinte. Nesse sentido, há precedente do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL – ALÍNEA “A” – IMPOSTO TERRITORIAL RURAL – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL PROCEDENTES PORQUE RECONHECIDA A ILEGITIMIDADE PASSIVA DO EXECUTADO – ALIENAÇÃO DO IMÓVEL – ALEGADA OMISSÃO QUANTO AO MOMENTO EM QUE HOVE A EFETIVA TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE RURAL – AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535, INCISO I, DO CPC.

O v. acórdão proferido pela colenda 2ª Turma do TRF da 5ª Região concluiu, na mesma linha da sentença, pela procedência dos embargos à execução por ilegitimidade passiva do executado, Jairo Lins da Silva.

A despeito da insistência da Fazenda Nacional, seja nas razões da apelação, seja nos embargos declaratórios, no sentido de que fosse examinada a peculiaridade de que o registro da escritura pública de compra e venda do imóvel rural, celebrada entre Jairo Lins da Silva e Amaro Gomes de Freitas, somente ocorreu em 12 de

³⁹ “EMBARGOS À EXECUÇÃO. EXECUÇÃO PROMOVIDA CONTRA O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. DESNECESSIDADE DE CONSTAR SEU NOME DA CDA. ITR. BEM IMÓVEL DOADO COM RESERVA DE USUFRUTO. RESPONSABILIDADE DO USUFRUTUÁRIO PELO IMPOSTOS QUE INCIDEM SOBRE O BEM USUFRUÍDO. REMESSA PROVIDA – SENTENÇA REFORMADA. 1 – Na execução promovida contra o responsável tributário, desnecessário que seu nome conste da CDA, pois a responsabilidade é *ex lege* (Art. 131, I, do CTN c/c Art. 733, II, do Código Civil). 2 – Nos termos do Art. 131, I, do CTN, o adquirente ou remitente é responsável pessoal pelos tributos dos bens adquiridos ou remidos. 3 – O usufrutuário é responsável pelos impostos que recaem sobre o bem usufruído (Art. 733, I, do Código Civil). 4 – No caso dos autos, o embargante e sua esposa doaram o bem, sobre o qual incidiu o ITR, a terceiros, reservando-lhes o usufruto e, assim, a despeito da doação, são responsáveis pelos ITR, nos termos dos Arts. 733, II, e 718 do Código Civil c/c o Art. 29 do CTN. 5 – Remessa provida. 6 – Sentença reformada” (REO 9401299960, Juiz LUIZ AIRTON DE CARVALHO, TRF1 – Terceira Turma, DJ DATA: 12.2.1999, p. 180).

⁴⁰ “PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ITR. CONTRIBUINTE. ÁREA DO IMÓVEL. 1. O art. 31 do CTN indica, dentre os contribuintes do ITR, o possuidor. 2. O arrendatário é possuidor direto, sendo, pois, contribuinte do ITR. 3. Área constante do cadastro que não foi impugnada adequadamente. 4. Recurso improvido” (AC 199701000602260, JUÍZA ELIANA CALMON, TRF1 – Quarta Turma, DJ DATA: 6.4.1998, p. 302).

abril de 1986 (cf. fl. 26), o Tribunal a quo reiterou ser o alienante do bem parte ilegítima *ad causam*.

Constatado que foi lavrada escritura pública de compra e venda da propriedade rural em 22 de maio de 1985, ainda que não tenha ocorrido a efetiva transferência da propriedade de bem imóvel, que somente se dá por meio da transcrição, despidendo a manifestação da Corte de origem acerca da questão, já que o próprio possuidor a qualquer título tem legitimidade passiva para a execução fiscal, nos termos do artigo 31 do CTN: “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”.

Precedente da Segunda Turma: REsp n. 354.176/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU 10.03.2003, v. u. recurso especial não provido.⁴¹

O registro da escritura de promessa de compra e venda não é pré-requisito para se exigir o ITR, pois não é esse título que faz do indivíduo contribuinte, mas a posse que detém com base nesse contrato com *animus domini*. O registro garante o direito real de aquisição do bem oponível mesmo perante terceiros, que não poderão alegar boa-fé. É um direito real, sem dúvidas, que, contudo, não assegura, por si só, a posse, a qual, se for exercida, terá a base jurídica firme que a qualifique para efeitos da tributação. Por isso, a falta de registro prejudica o adquirente, dada a possibilidade de terceiros adquirentes alegarem boa-fé, sem maior repercussão na esfera tributária. É a situação fática (posse) embasada nessa avença, ainda que não registrada, a assegurar a possibilidade de exigir do promitente comprador o ITR.

3.4.3 Polo passivo: responsável tributário

Quanto à responsabilidade, vale rápida recapitulação de que se trata da indicação de alguém no polo passivo da relação tributária sem que esse indivíduo tenha praticado o fato gerador. O responsável possui relação com o fato imponível, sem, porém, exercitá-lo, daí por que se fala ser ela indireta.

Não há maiores dúvidas de que a responsabilidade tributária pode ser por substituição (quando a regra matriz do tributo já indica como sujeito passivo indivíduo distinto daquele que praticou o fato gerador) ou por transferência (a regra matriz indica aquele que praticou o fato gerador ou mesmo um substituto, mas fato posterior faz emergir a responsabilidade de outro,

⁴¹ REsp 238959/PE, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, Segunda Turma, julgado em 16.10.2003, DJ 19.12.2003, p. 387.

que responderá pessoalmente ou solidariamente). Ademais, a transferência pode ser para terceiros, por solidariedade ou sucessão.

A princípio, é possível se imaginar que as três hipóteses de responsabilidade por transferência são viáveis no ITR. A despeito disso, o art. 5º da Lei nº 9.393/1996 prescreve que "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)". Não se vê, realmente, qualquer empecilho para ocorrência da responsabilidade pelo ITR nos casos dos arts. 134 e 135. Não há razões mais evidentes para a lei ter indicado apenas os arts. 128 a 133, mesmo porque não teria o condão de limitar a aplicação das disposições do Código Tributário Nacional, cuja natureza de lei complementar se impõe ante as prescrições de lei ordinária, por ser o assunto de sua alçada.

Entre esses enunciados normativos que versam genericamente sobre a responsabilidade tributária, há uma que toca mais proximamente o ITR, o art. 130, cujo teor é o seguinte:

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.

Diz-se tocar mais proximamente o ITR porque alude expressamente a núcleo essencial do imposto (propriedade, domínio útil ou posse de bens imóveis). Da leitura desse artigo, retiram-se uma regra e duas exceções. A regra é que o adquirente responda pelo ITR inadimplido, independentemente da data do fato gerador, salvo quando constar no título aquisitivo a prova de sua quitação (normalmente mediante a apresentação de certidão negativa emitida pelo Fisco) ou se o bem houver sido adquirido em hasta pública, ocasião em que toda a dívida fica sub-rogada no preço pago, sem que nada mais possa ser exigido do adquirente. Eis a regra básica: dado o fato de alguém adquirir um bem imóvel será a obrigação de responder pelas dívidas dos tributos sobre ele incidentes. As exceções complementam a regra, que completa dispõe: dado o fato de alguém adquirir um bem imóvel será a obrigação

de responder pelas dívidas dos tributos sobre ele incidentes, salvo se houver tido prova da quitação dos tributos antes da transação ou se adquirido em hasta pública.

Não se trata de hipótese de corresponsabilidade, mas de substituição do polo passivo, porquanto o crédito tributário sequer poderá mais ser exigido do antigo proprietário, que será parte ilegítima em execução fiscal.

Esse ponto demonstra a gravidade do momento de assinatura do título aquisitivo, oportunidade em que o adquirente deve se cercar de todos os cuidados para averiguar a existência de eventuais pendências, mormente tributárias. Dispensando o adquirente a apresentação da certidão negativa – medida possível que normalmente o notário deixa registrado no título – está assumindo sério risco. Caso seja apresentada a certidão, eventual dívida apurada posteriormente e que seja relacionada ao período pretérito, o tributo só poderá ser exigido do antigo proprietário. Diante dessas regras tributárias, o adquirente que tenha sido incauto nesse delicado momento não pode querer se furtar posteriormente de responder pela dívida tributária, pois ele tinha a obrigação de agir com diligência e acuidade, de modo a ter plena consciência do negócio que estava a realizar.

Transferido o bem, ele arrastará a dívida para o novo proprietário. É nesse sentido que se fala que a dívida de ITR, assim como a de IPTU, é *propter rem*. Há uma sucessão no polo passivo, com a retirada do antigo e o ingresso do novo proprietário, possuidor ou detentor do domínio útil. O Tribunal Regional Federal da Primeira Região já assentou esse entendimento com ênfase: "se o imóvel é alienado, o responsável pelo tributo é o novo proprietário (Art. 131, I, do CTN)".⁴² Similarmente, o Superior Tribunal de Justiça:

[...] 1. A incidência tributária do imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR (de competência da União), sob o ângulo do aspecto material da regra matriz, é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município (artigos 29, do CTN, e 1º, da Lei 9.393/96).

2. O proprietário do imóvel rural, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, à luz dos artigos 31, do CTN, e 4º, da Lei 9.393/96, são os contribuintes do ITR.

⁴² TRF 1ª R. – REO 94.01.37947-0 – MG – 3ª T. – Rel. Juiz Conv. Luiz Ailton de Carvalho – DJU 12.2.1999 – p. 183.

3. O artigo 5º, da Lei 9.393/96, por seu turno, preceitua que: "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)."

4. Os impostos incidentes sobre o patrimônio (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR e Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU) decorrem de relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência de fato imponible encartado, exclusivamente, na titularidade de direito real, razão pela qual consubstanciam obrigações *propter rem*, impondo-se sua assunção a todos aqueles que sucederem ao titular do imóvel.

5. Consequentemente, a obrigação tributária, quanto ao IPTU e ao ITR, acompanha o imóvel em todas as suas mutações subjetivas, ainda que se refira a fatos imponíveis anteriores à alteração da titularidade do imóvel, exegese que encontra reforço na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão prevista nos artigos 130 e 131, I, do CTN, verbis: "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 remitante, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Vide Decreto Lei nº 28, de 1966) [...]"⁴³

Naturalmente, a prova de quitação pela certidão negativa de débitos é superável, sem falar das hipóteses de fraude e falsificação. Atualmente, a certificação de autenticidade desses documentos pode ser feita com facilidade pela Internet, não sendo, portanto, escusável o erro ante falsidade grosseira.

Essa responsabilidade emerge da aquisição derivada da propriedade, pois só nela se pode falar da existência de um *adquirente*, conforme previsto pelo art. 130 do CTN. Não se verifica no caso de aquisição originária, cujo exemplo mais corriqueiro é a desapropriação. Embora a imunidade recíproca elida completamente qualquer responsabilidade quando o expropriante é a administração direta ou autarquia, alguém poderia questionar se haveria essa sujeição se operada por empresa estatal ou delegatário do Poder Público. A desapropriação, no entanto, é uma modalidade de aquisição originária da propriedade, pelo que não se pode falar em adquirente que responda por

débitos pretéritos, pois se rompe a linha de responsabilização que seria permitida pela aquisição derivada.

A RFB reconhece isso, tanto que a IN 256/2002 bem esclarece, em seu art. 4º, § 3º, como fica o polo passivo da relação tributária "na hipótese de desapropriação do imóvel rural por pessoa jurídica de direito privado delegatária ou concessionária de serviço público". Prescreve que será contribuinte: (a) o expropriado, em relação aos fatos geradores ocorridos até a data da perda da posse ou da propriedade, destacando a ressalva contida no art. 5º, que estabelece que não se dará a responsabilidade tributária dos art. 120 a 133 do CTN, na "desapropriação de imóvel rural por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, inclusive para fins de reforma agrária, seja ela promovida pelo Poder Público ou por pessoa jurídica de direito privado delegatária ou concessionária de serviço público"; (b) o expropriante, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da imissão prévia ou provisória na posse ou da transferência ou incorporação do imóvel rural ao seu patrimônio.

No caso de arrematação em hasta pública, também há modalidade originária de aquisição da propriedade, além de se ter claramente o intuito legislativo de facilitar a aquisição de bens dessa maneira, de modo a tornar eficazes os meios executivos diretos (expropriatórios) levados a efeito pelo Judiciário. É fácil perceber que a probabilidade de fracasso da execução seria grande caso não se protegesse o adquirente de bens em hasta. O executado, quando se coloca em tal situação, dá indícios de que sua saúde financeira não é vigorosa, levantando a suspeita, e mesmo o temor, quanto à existência de outros débitos, que, no caso do ITR, é, como visto, *propter rem*, a princípio. Assim, dificilmente alguém se disporia a adquirir um imóvel rural em tais circunstâncias, porquanto a probabilidade de adquirir uma dívida e não um bem seria considerável. Com essa limitação da responsabilidade, se estimula e protege o adquirente. Dessa maneira, se fomenta a eficácia do provimento jurisdicional executivo. É importante que o valor pago pelo arrematante substitua o bem nas dívidas, obedecendo a preferência legal. Depositado o dinheiro em juízo, os credores discutirão entre si a preferência de suas dívidas sobre ele (sobretudo por que se tem crédito líquido – dinheiro), e mesmo que superem o valor pago, nada mais poderá ser exigido do adquirente a título de ITR.

Dúvidas emergem quando o credor adjudica o bem, ou seja, em vez de levá-lo a hasta pública para ser adquirido por terceiro, resolve tomar para si o bem em quitação da dívida executada. A esse respeito, precedente do Superior

⁴³ RESP 200801547612, LUIZ FUX, STJ – Primeira Seção, DJe 18.12.2009.

Tribunal de Justiça bem traça a distinção entre as situações, afastando a ressalva legal da responsabilização tributária: quem adjudica responde pela dívida do ITR. O entendimento erigido para o IPTU também se aplica ao ITR, pois, no tocante, não há distinção substancial que importe aplicação diversa.⁴⁴

Realmente, têm-se situações distintas. No caso do arrematante, como dito, o valor pago em juízo responderá pela dívida. Mesmo que ela seja maior, nada poderá ser, adicionalmente, cobrado de quem arrematou o bem em leilão judicial. Isso não deixa de ser, como dito, uma medida para fomentar a participação de interessados nas hastas públicas, pois é uma oferta de garantias de que não se está a adquirir algo que vá causar prejuízos no futuro. Indiretamente, assegura-se a eficácia do provimento jurisdicional do devedor para satisfazer seus créditos, caso contrário, seria paulatinamente

⁴⁴ Aqui é aplicável o mesmo entendimento do STJ já analisado no IPTU: "PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. ARREMATACÃO DE IMÓVEL EM HASTA PÚBLICA. AQUISIÇÃO ORIGINÁRIA. ADJUDICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 130, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. OCORRÊNCIA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA *PROPTER REM*. EXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. 1. Discute-se nos autos se o credor-exequente (adjudicante) está dispensado do pagamento dos tributos que recaem sobre o imóvel anteriores à adjudicação. 2. Arrematação e adjudicação são situações distintas, não podendo a analogia ser aplicada na forma pretendida pelo acórdão recorrido, pois a adjudicação pelo credor com dispensa de depósito do preço não pode ser comparada a arremate por terceiro. 3. A arrematação em hasta pública extingue o ônus do imóvel arrematado, que passa ao arrematante livre e desembaraçado de tributo ou responsabilidade, sendo, portanto, considerada aquisição originária, de modo que os débitos tributários anteriores à arrematação sub-rogam-se no preço da hasta. Precedentes: REsp 1.188.655/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 8.6.2010; AgRg no Ag 1.225.813/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 8.4.2010; REsp 909.254/DF, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma DJe 21.11.2008. 4. O adquirente só deixa de ter responsabilidade pelo pagamento dos débitos anteriores que recaiam sobre o Bem, se ocorreu, efetivamente, depósito do preço, que se tornará a garantia dos demais credores. De molde que o crédito fiscal perquirido pelo fisco é abatido do pagamento, quando da praça, por isso que, encerrada a arrematação, não se pode imputar ao adquirente qualquer encargo ou responsabilidade. 5. Por sua vez, havendo a adjudicação do imóvel, cabe ao adquirente (credor) o pagamento dos tributos incidentes sobre o Bem adjudicado, eis que, ao contrário da arrematação em hasta pública, não possui o efeito de expurgar os ônus obrigacionais que recaem sobre o Bem. 6. Na adjudicação, a mutação do sujeito passivo não afasta a responsabilidade pelo pagamento dos tributos do imóvel adjudicado, uma vez que a obrigação tributária *propter rem* (no caso dos autos, IPTU e taxas de serviço) acompanha o Bem, mesmo que os fatos impositivos sejam anteriores à alteração da titularidade do imóvel (arts. 130 e 131, I, do CTN). 7. À luz do decidido no REsp 1.073.846/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.12.2009, 'os impostos incidentes sobre o patrimônio (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR e Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU) decorrem de relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência de fato impositivo encartado, exclusivamente, na titularidade de direito real, razão pela qual consubstanciam obrigações *propter rem*, impondo-se sua assunção a todos aqueles que sucederem ao titular do imóvel.' Recurso especial provido" (REsp 1179056/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, julgado em 7.10.2010, DJe 21.10.2010).

minada e desacreditada a própria Justiça, em prejuízo geral. E a arrematação troca um bem por valores em dinheiro, cuja liquidez é patente, representando, assim, uma vantagem para os credores, que poderão fazer incidir suas dívidas sobre numerário. Por sua vez, o adjudicante toma para si o bem, sem ensejar outras formas de satisfação, mormente do credor tributário, pelo que é justo que a responsabilidade do adquirente persista. A satisfação imediata é exclusivamente do credor, que não deixa qualquer quantia líquida, a princípio, para se sub-rogar ao imóvel.

3.4.4 Base de cálculo - Valor da Terra Nua tributável

Como deve ocorrer em todo e qualquer tributo, a base de cálculo do ITR também mensura o fato gerador. É um imperativo decorrente da própria estruturação do Sistema Tributário Nacional ao eleger para os impostos comportamentos dos contribuintes que fazem presumir riqueza: deve-se encontrar uma medida econômica do respectivo comportamento.

A base de cálculo do ITR é o valor fundiário, assim dispõe o art. 30 do Código Tributário Nacional. A correlação lógica com o fato gerador é perfeita, porque fundiário se refere à terra, ao solo, sem qualquer agregação, e a propriedade, em sentido amplo, que gera o tributo é justamente a territorial. É uma diferença para o IPTU, cuja propriedade vem adjetivada como predial e territorial. Nenhuma edificação, instalação, plantação ou forma outra de agregação ao solo, como definido em lei, deve ser quantificada para mensurar a base de cálculo do ITR.

A Lei nº 9.393/1996 houve por bem em esquadrihar o fato gerador do ITR. Inicialmente, lançou mão do conceito de Valor da Terra Nua - VTN, de modo a excluir os valores dos bens que não sejam imóveis por natureza. O art. 10, § 1º, I, arrola as exclusões detalhadamente: (a) construções, instalações e benfeitorias; (b) culturas permanentes e temporárias; (c) pastagens cultivadas e melhoradas; e (d) florestas plantadas. O que resta, após essas exclusões, é a terra nua, cujo valor, além de corresponder a essa etapa inicial de apuração da base do ITR, servirá como parâmetro em caso de adjudicação, penhora ou arresto em eventual execução fiscal exigindo crédito desse imposto. É o que consta no art. 18, § 1º, da Lei nº 9.393/1996: "no caso do imóvel rural penhorado ou arrestado, na lavratura do termo ou auto de penhora, deverá ser observado, para efeito de avaliação, o VTN declarado e o disposto no art. 14".

Vale destacar que o art. 18 da Lei nº 9.393/1996 estatui que "na execução de dívida ativa, decorrente de crédito tributário do ITR, na hipótese de penhora ou arresto de bens, previstos no art. 11 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, será penhorado ou arrestado, preferencialmente, imóvel rural, não tendo recaído a penhora ou o arresto sobre dinheiro". Esse dispositivo estabelece, portanto, uma ordem de preferência própria em atenção ao ITR ao preferir o próprio imóvel logo após o dinheiro. Diverge da ordem do art. 11 da Lei de Execuções Fiscais, porque esta prevê, após o dinheiro, título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa, e pedras ou metais preciosos. Só, então, arrola imóvel, sem preferir, porém, aquele de onde tenha originado o crédito tributário. Como se têm duas leis ordinárias, na hipótese, perfeitamente válida a normatização. A Lei nº 9.393/1996 tem o mesmo âmbito de alcance da Lei nº 6.830/1980: ambas são leis ordinárias, sendo aquela posterior e específica em relação a esta. Também é específica em face da Lei nº 11.382/2004, que deu nova redação ao art. 655 do Código de Processo Civil.

O § 2º, também do art. 18 da Lei nº 9.393/96, dispõe que "Fazenda Pública poderá, ouvido o INCRA, adjudicar, para fins fundiários, o imóvel rural penhorado, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos".

Como dito, o VTN, apurado segundo o critério legal, tem relevância não só para determinação da base impositiva do ITR, mas também de um parâmetro a ser considerado em avaliação em juízo do imóvel, caso recaia sobre ele a execução do crédito tributário.

Voltando à apuração da base de cálculo, ressalte-se que nem toda a extensão da terra, mensurada pelo VTN, tem relevância econômica, porque inviável a exploração plena, pelo que não pode ser tributada. Assim, para bem quantificar o fato gerador, é necessário seguir com a análise.

De fato, reveja-se a lógica: deve-se mensurar um fato que tenha conteúdo econômico, ou seja, a propriedade – no sentido amplo já estudado, é bom lembrar – de faixa de terra que tenha, ao menos, potencial de gerar riqueza ou efetivamente a gere. Daí surge, de acordo com o art. 10, § 1º, II, da Lei nº 9.393/1996, com a redação dada pela Lei nº 12.844/2013, o conceito legal de área (da terra nua) tributável, correspondente à área total, subtraídas as extensões insuscetíveis de aproveitamento ou de aproveitamento mitigado. Referem-se à área: (a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012; (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 impróprios 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 ambiental; (e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo Poder Público.

Essa exclusão da base de cálculo é tratada como isenção nos tribunais. A despeito de a consequência jurídica ser a mesma, não se considera essa a melhor maneira de entender essa etapa de apuração da base de cálculo do ITR. As explicações mais aceitas sobre isenção tributária se dividem entre considerá-la a dispensa legal do pagamento do tributo ou como a mutilação de um dos elementos da regra matriz do tributo, de modo a impedir a incidência da norma sobre aquela fatia da realidade isentada. Nenhuma dessas duas explicações se amolda ao que se opera na depuração da base impositiva do ITR, porquanto se entendem não ocorrer uma dispensa do pagamento em um relação já gerada nem a mutilação de um elemento da regra que antes era íntegro.

Em verdade, essas exclusões simplesmente consagram aquilo que jamais poderia entrar no cálculo. Extirpam áreas que não servem de mensuração do fato gerador. É possível reparar que todas essas hipóteses se referem a situações que esvaziam ou diminuem grandemente o proveito econômico da respectiva faixa de terra, pelo que sua posse, propriedade ou detenção do domínio útil não são presuntivas de riqueza.

Prefere-se, portanto, tratar como etapa de depuração da base de cálculo, mas a jurisprudência trata como se isenção fosse. Não há qualquer efeito prático imediato nisso, salvo se algum dia o dispositivo for revogado, pois, em se tomando como etapa de depuração da base de cálculo, a exclusão persistiria, justamente porque uma mera apuração mais eficaz, enquanto isenção, é dependente dessa previsão legal expressa, equiparando-se a um favor fiscal viabilizado por lei.

De qualquer maneira, cumprida essa etapa de detalhamento da base impositiva, chega-se ao Valor da Terra Nua Tributável – VTNt, que é obtido justamente "pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total" do imóvel, consoante o art. 10, § 1º, III, da lei de regência.

Por fim, dispõe o art. 11 que "o valor do imposto será apurado aplicando-se sobre 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". Como se verá no item a seguir, a alíquota do imposto variará em consideração ao grau de utilização, apurado pela metodologia do inciso VI do mesmo art. 10, § 1º.

Eis, portanto, as etapas lógicas de apuração: primeiro se determina o valor da terra nua (VTN), depois se apura aquela parcela que pode ser tributada, ou seja, que é suscetível de aproveitamento econômico pelo contribuinte em grau pleno ou reduzido (lembre-se de que as áreas de reserva legal até podem ser fruídas economicamente, mas com limitações impostas pela legislação ambiental). Encontra-se, por fim, o valor a ser ofertado à tributação (VTNt) mediante a multiplicação do VTN pelo quociente obtido entre a área tributável e a área total. Chega-se, então, à base de cálculo, montante sobre o qual será aplicada a alíquota a ser definida segundo as regras a serem expostas no item seguinte, que varia de 0,03% a 20%.

Esse bem engendrado arquétipo é bastante claro, mas a realidade, sempre ela, propõe questionamentos que superam qualquer esquematização meramente abstrata. Há um questionamento que, há alguns anos, suscita debates mais intensos na seara administrativa e no Judiciário: a necessidade de averbação na matrícula para que a reserva legal possa ser deduzida do cálculo da VTN. Outro questionamento relevante surgiu bem mais recentemente e diz respeito à aplicação do Código Florestal nas definições dos institutos ambientais previstos no art. 10, § 1º, II, sobretudo na conceituação de reserva legal e área de preservação permanente, pois a alínea a remetia pela redação originária expressamente ao Código anterior (Lei nº 4.771/1965): para efeitos tributários valem as disposições do antigo ou do novo Código Florestal? Isso só foi superado com a edição da Lei nº 12.844/2013, que indicou expressamente o novo Código Florestal.

Quanto à necessidade de averbação, a disputa surgiu porque o art. 16, § 2º, posteriormente o § 8º, em virtude da redação emprestada pela Medida Provisória nº 2.166-67/2001, prescrevia que a "área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente". Em execuções manejadas pela Fazenda Nacional, muitos contribuintes alegavam excesso de execução porque incluído na base de cálculo o valor dessa área de reserva legal, mesmo sem esta constar na

matrícula. Alegavam que tal registro teria natureza meramente declaratória e de publicização, porquanto a caracterização decorria diretamente de lei.

No CARE, os contribuintes não obtinham êxito, sob o argumento de que são necessários não só a averbação na matrícula do imóvel, mas também o Ato Declaratório Ambiental, expedido pelo IBAMA. Entende-se que o ADA é ato constitutivo da proteção ambiental. Nesse tocante, segue estritamente o Decreto nº 4.382/2002, que em seu art. 10, § 3º, I, dispõe que áreas que se queira deixar de ofertar à tributação devem "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".

No Judiciário, houve intenso debate, até a matéria chegar ao Superior Tribunal de Justiça. A Primeira Turma desse sodalício superior – que ao lado da Segunda Turma responde pelas matérias de Direito Público – firmou entendimento pela desnecessidade tanto de averbação para operar a exclusão quanto da ADA, no que foi acompanhada em vários julgados também da Segunda Turma. A *ratio decidendi*⁴⁵ desses precedentes é a compreensão de que a averbação e a ADA são atos meramente declaratórios, porquanto a irradiação dos diversos efeitos jurídicos da reserva legal decorre diretamente de lei, bem como a Lei nº 9.393/1996 não traz a exigência dessa averbação nem de expedição de ADA para permitir a subtração em análise. Pela seguinte ementa, tem-se a sintética compreensão do precedente como proposto em seu voto vencedor:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ITR. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL. ISENÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. LEI Nº 9.393/96.

⁴⁵ A noção de *ratio decidendi* é intensamente debatida no estudo dos precedentes. No Brasil, o Judiciário ainda utiliza a expressão sem maiores critérios, apenas como, literalmente, razão de decidir. A doutrina nacional, em sua maior parte, tem uma má compreensão do instituto, que nas mais estreitas compreensões chega a reduzi-la a uma regra jurisprudencial inferida da ementa do julgado. Nada mais absurdo. No caso, utiliza-se a dicção *ratio decidendi* da maneira construída em outra obra (LOPES FILHO, Juraci Mourão. *Os precedentes judiciais no constitucionalismo brasileiro contemporâneo*. Salvador: Juspodivm, 2014), qual seja, do núcleo da resposta hermenêutica em que consiste o precedente, que pode variar em função do posterior uso, pelos futuros aplicadores dos precedentes.

1. A área de reserva legal é isenta do ITR, consoante o disposto no art. 10, § 1º, II, "a", da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

2. O ITR é tributo sujeito à homologação, por isso o § 7º, do art. 10, daquele diploma normativo dispõe que: 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. § 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. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

3. A isenção não pode ser conjurada por força de interpretação ou integração analógica, máxime quando a lei tributária especial reafirmou o benefício através da Lei nº 11.428/2006, reiterando a exclusão da área de reserva legal de incidência da exação (art. 10, II, "a" e IV, "b"), verbis: 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. 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; V – área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas: a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias; b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo;

4. A imposição fiscal obedece ao princípio da legalidade estrita, impondo ao julgador na apreciação da lide ater-se aos critérios estabelecidos em lei.

5. Consectariamente, decidiu com acerto o acórdão *a quo* ao firmar entendimento no sentido de que "A falta de averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, ou a averbação feita após a data de ocorrência do fato gerador, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento da isenção de tal área na apuração do valor do ITR, ante a proteção legal estabelecida pelo artigo 16 da Lei nº 4.771/1965. Reconhece-se o direito à subtração do limite mínimo de 20% da área do imóvel, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 4.771/1965, relativo à área de reserva legal, porquanto, mesmo antes da respectiva averbação, que não é fato constitutivo, mas meramente declaratório, já havia a proteção legal sobre tal área".

6. Os embargos de declaração que enfrentam explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.

7. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. Recurso especial a que se nega provimento.⁴⁶

Perceba-se o jogo hermenêutico operado no julgado – que se deu à unanimidade, é bom destacar: considerou-se que a lei não traz qualquer exigência formal no concernente à reserva legal, que basta existir para autorizar a depuração da base imponible (que trata como isenção). Confere interpretação ao § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996 de modo a evidenciar que a desnecessidade de averbação não decorre apenas no silêncio legislativo, mas desse parágrafo, que afirma prescindir a dedução de qualquer prova formal por parte do contribuinte, ou seja, não precisa comprovar, no caso, pela averbação do registro, a existência da reserva para que ela exista e surta efeito.

Além dessas razões expressas no julgado, entende-se ser a compreensão mais adequada ao assunto, pois, como dito linhas atrás, sequer pode ser entendida a questão como mera isenção, mas aperfeiçoamento da mensuração econômica do fato gerador do tributo, que se impõe independentemente de lei, decorrendo diretamente do princípio da capacidade contributiva. Não sendo área de efetivo proveito econômico, não pode ser incluída na tributação. A leitura operada, portanto, corrobora esse entendimento, sobretudo a do § 7º do enunciado.

A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça possui julgados reiterando esse entendimento.⁴⁷ Mais recentemente, contudo, houve julgamento

⁴⁶ REsp 1.060.886/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 1.12.2009, DJe 18.12.2009.

⁴⁷ "PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – ITR – BASE DE CÁLCULO – EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL – ISENÇÃO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA – LEI N. 9.393/96.1. A Lei n. 9.393/96, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, preceitua que a área de reserva legal deve ser excluída do cálculo da área tributável do imóvel para fins de apuração do ITR devido (art. 10, § 1º, II, a). 2. Por sua vez, a Lei n. 11.428/2006 reafirma o benefício e reitera a exclusão da área de reserva legal de incidência da exação (art. 10, II, 'a' e IV, 'b'). 3. A relação jurídica tributária pauta-se pelo princípio da legalidade estrita, razão pela qual impõe-se ao julgador ater-se aos critérios estabelecidos em lei, não lhe sendo permitido qualquer interpretação extensiva para determinar a incidência ou afastamento de lei tributária isentiva. Recurso especial improvido" (REsp 998.727/TO, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 6.4.2010, DJe 16.4.2010).

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ITR. ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). PRESCINDIBILIDADE. PRECEDENTES. ÁREA DE RESERVA LEGAL.

va legal não precisa estar registrada nos cadastros do INCA, mas necessita constar averbada na matrícula do imóvel.

Mesmo sendo julgado recente, não se pode falar que ele tenha elidido os anteriores que indicam em sentido contrário. Precedente não se comporta como uma norma: o posterior não revoga necessariamente o anterior; ao contrário, se é frágil, isolado e divergido ele não passará de um desafio à linha anteriormente firmada, que dependerá da obtenção de adesão posterior para poder se firmar. Sem essa agregação posterior de força hermenêutica, perderá paulatinamente relevância na compreensão da matéria, para cair, enfim, na conta de anotação colateral de estudo histórico da matéria.

No caso do Resp 1.027.051, ele chega, ainda que por caminhos argumentativos diversos, à mesma conclusão dos julgados do CARF. Tem, pois, apoio em precedentes extrajudiciais prévios, ainda que refutados na linha jurisdicional pretérita a que se contrapõe. Não se pode negar que, nesse recurso, se fez uma perscrutação ampla da matéria, pois não se deteve em uma análise formalista e contingente de um só enunciado legislativo. A análise contida no voto vencedor extravasou a que constava do voto vencido do relator, que havia se pautado em uma análise sistemática restrita ao Direito Tributário, sem considerar os elementos extrafiscais invocados no voto vencedor, com destaque para o enfoque ambiental. Tem-se julgamento que buscou lançar uma compreensão mais ampla do ITR, não só nos estreitos limites ditados

levar a cabo uma fiscalização, o que, a seu turno, dá origem a um lançamento de ofício (art. 14 da Lei n. 9.393/96). Qual será, neste caso, o objeto de exame por parte da Administração tributária? Obviamente será o registro do imóvel, de modo que, não havendo a averbação da reserva legal à época do período-base, o tributo será lançado sobre toda a área do imóvel (admitindo inexistirem outros descontos legais). Pergunta-se: a mudança da modalidade de lançamento é suficiente para alterar os requisitos da isenção? Lógico que não. E se não é assim, em qualquer caso, será preciso a preexistência da averbação da reserva no registro. 9. É de afastar, ainda, argumento no sentido de que a averbação é ato meramente declaratório, e não constitutivo, da reserva legal. Sem dúvida, é assim: a existência da reserva legal não depende da averbação para os fins do Código Florestal e da legislação ambiental. Mas isto nada tem a ver com o sistema tributário nacional. Para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva. 10. A questão que ora se enfrenta é bem diferente daquela relacionada à necessidade de ato declaratório do Ibama relacionado à área de preservação permanente, pois, a toda evidência, impossível condicionar um benefício fiscal nestes termos à expedição de um ato de entidade estatal. 11. No entanto, o Código Florestal, em matéria de reserva ambiental, comete a averbação ao próprio contribuinte proprietário ou possuidor, e isto com o objetivo de viabilizar todo o rol de obrigações *propter rem* previstas no art. 44 daquele diploma normativo. 12. Recurso especial provido" (REsp 1027051/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgado em 7.4.2011, DJe 17.5.2011).

pelo Direito Tributário, sobretudo nesse ponto que toca em um dos mais caros bens da ordem nacional: o meio ambiente equilibrado, vetor axiológico de suficiente relevância para atuar como postulado hermenêutico dos institutos que lhe tocam direta ou indiretamente.

Conferir essa exclusão da base de cálculo (chamada de isenção) somente para quem lance mão de atitude que mais bem preserva o meio ambiente (averbação que deixa patente e pública a existência de reserva legal) é de uma lógica teleológica e argumentada que bem lida com vários dos aspectos envolvidos no círculo hermenêutico.

Ante a existência de outros julgados em sentido contrário, é possível que a Primeira Seção – que reúne a Primeira e a Segunda Turmas – se pronuncie sobre a questão; porém, é bom ressaltar: eventual posicionamento em uniformização de jurisprudência, seja em que sentido for, não encerrará o assunto (o Direito não se estagna nem chega a um fim inatacável), representará mais um reforço formal para uma ou outra tese, sem falar que não impede guinadas jurisprudenciais posteriores.

Faltam, entretanto, no precedente em tela, a consideração e argumentação com o princípio da capacidade contributiva, inexistente nele. Seriam as razões ambientais suficientes para romper a estruturação lógica da regra matriz do ITR (instrumento lógico fundamental para compreensão de todo o Direito Tributário, desde a Constituição)? Embora a linha que exige a averbação também seja omissa quanto a esse ponto, tem o lenitivo de emprestar consequência similar. Ademais, não se teceu uma só linha sobre a condição do possuidor: como exigir a averbação na matrícula se ele não é o proprietário em sentido estrito?

Ademais, toda a discussão disse respeito à questão de legislação federal hoje revogada com o advento do novo Código Florestal (Lei nº 12.651/2012), porquanto não traz menção expressa, como na norma anterior, quanto ao dever de operar a averbação em foco. Traz, no entanto, um novo tipo de cadastro ambiental, que não deve alterar o entendimento pretoriano, porque persiste a base diretamente legal para caracterizar a reserva legal com a detração sobre os poderes da propriedade.

Em face de todo o exposto, tem-se matéria ainda longe de pacificação, pelo que a adesão a qualquer das linhas demandará detida justificação, de pouco servindo a mera alusão a um ou outro julgado ou tese.

com interessante debate entre os ministros. No Resp 1.027.051, relatado pelo Ministro Humberto Martins, prevaleceu entendimento do Min. Mauro Campbell Marques.

O relator lançou voto inicial que se resumia a referência aos precedentes da Primeira Turma, segundo exposto linhas atrás. Em seu voto vista, o Ministro Mauro Campbell Marques teceu raciocínio mais elaborado, lançando mão de uma função extrafiscal ambiental do ITR. Argumentou o magistrado que “o único bônus individual resultante da imposição da reserva legal ao contribuinte é a isenção no ITR. Ao mesmo tempo, a averbação da reserva funciona como garantia do meio ambiente”. Dessa constatação, faz a ilação de que “a imposição da averbação para fins de concessão do benefício fiscal deve funcionar a favor do meio ambiente, ou seja, como mecanismo de incentivo à averbação e, via transversa, impedimento à degradação ambiental. Em outras palavras: condicionando a isenção à averbação atingir-se-ia o escopo fundamental dos arts. 16, § 2º, do Código Florestal e 10, inc. II, alínea “a”, da Lei n. 9.393/96”.

Curiosamente, corrobora seu raciocínio com a mesma compreensão do relator de que a isenção deve ser interpretada restritivamente, mas chega a conclusão diametralmente oposta: a restrição que impõe é aos fins a que se volta o ITR, no caso, a proteção ambiental só realizada eficazmente por meio da averbação. Dribla o § 7º do art. 10, afirmando que nenhum tributo com lançamento por homologação demanda a prova de seu conteúdo juntamente com sua apresentação (como se fosse esse o entendimento do dispositivo). Daí extrai a conclusão de que “a prova da averbação da reserva legal é dispensada no

AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL. NECESSIDADE. 1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que “é desnecessário apresentar o Ato Declaratório Ambiental – ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR, mormente quando essa exigência estava prevista apenas em instrução normativa da Receita Federal (IN SRF 67/97)” (AgRg no REsp 1310972/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 5.6.2012, DJe 15.6.2012). 2. Todavia, quando se trata da ‘área de reserva legal’, as Turmas da Primeira Seção assentaram também que é imprescindível a averbação da referida área na matrícula do imóvel para o gozo do benefício isencional vinculado ao ITR. Precedentes: REsp 1027051/SC, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7.4.2011, DJe 17.5.2011; REsp 1125632/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 20.8.2009, DJe 31.8.2009. 3. O provimento da tese da Fazenda Pública no tocante a imprescindibilidade de averbação da área de reserva legal para gozo de isenção de ITR impõe o retorno dos autos ao Tribunal de origem para dispor acerca de seus efeitos sobre a execução fiscal e os embargos opostos. Agravo regimental provido para dar parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Pública” (AgRg no REsp 1310871/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, julgado em 4.9.2012, DJe 14.9.2012).

momento da declaração tributária, mas não a existência da averbação em si”. Claramente, toma o instrumento de prova (averbação) como se fosse o objeto desta. É quase um jogo de palavras com o entendimento do relator e dos precedentes citados que afirmavam que a prova da reserva legal (averbação) não é necessária para constituir essa realidade (reserva legal).

O relator pediu vista regimental – curiosa hipótese prevista nos regimentos internos dos tribunais, inclusive do Superior Tribunal de Justiça em que o relator pede vista do processo que já relatou. Trouxe manifestação mais bem fundamentada, mas que não trazia materialmente nada além da linha jurídica já exposta.

Apesar de se acreditar, aqui, que o voto divergente tenha lançado mão de inválida retórica, esse entendimento prevaleceu, ainda que por simples maioria. A ementa do julgado é uma reprodução quase que literal desse voto.⁴⁸ Assim, para não constar na base de cálculo do ITR, a área de reser-

⁴⁸ “TRIBUTÁRIO E AMBIENTAL. ITR. ISENÇÃO. RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTRAFISCAL DA RENÚNCIA DE RECEITA. 1. A controvérsia sob análise versa sobre a (im)prescindibilidade da averbação da reserva legal para fins de gozo da isenção fiscal prevista no art. 10, inc. II, alínea ‘a’, da Lei n. 9.393/96. 2. O único bônus individual resultante da imposição da reserva legal ao contribuinte é a isenção no ITR. Ao mesmo tempo, a averbação da reserva funciona como garantia do meio ambiente. 3. Desta forma, a imposição da averbação para fins de concessão do benefício fiscal deve funcionar a favor do meio ambiente, ou seja, como mecanismo de incentivo à averbação e, via transversa, impedimento à degradação ambiental. Em outras palavras: condicionando a isenção à averbação atingir-se-ia o escopo fundamental dos arts. 16, § 2º, do Código Florestal e 10, inc. II, alínea ‘a’, da Lei n. 9.393/96. 4. Esta linha de argumentação é corroborada pelo que determina o art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN (interpretação restritiva da outorga de isenção), em especial pelo fato de que o ITR, como imposto sujeito a lançamento por homologação, e em razão da parca arrecadação que proporciona (como se sabe, os valores referentes a todo o ITR arrecadado é substancialmente menor ao que o Município de São Paulo arrecada, por exemplo, a título de IPTU), vê a efetividade da fiscalização no combate da fraude tributária reduzida. 5. Apenas a determinação prévia da averbação (e não da prévia comprovação, friso e repito) seria útil aos fins da lei tributária e da lei ambiental. Caso contrário, a União e os Municípios não teriam condições de bem auditar a declaração dos contribuintes e, indiretamente, de promover a preservação ambiental. 6. A redação do § 7º do art. 10 da Lei n. 9.393/96 é inservível para afastar tais premissas, porque, tal como ocorre com qualquer outro tributo sujeito a lançamento por homologação, o contribuinte jamais junta a prova da sua glosa – no imposto de renda, por exemplo, junto com a declaração anual de ajuste, o contribuinte que alega ter tido despesas médicas, na entrega da declaração, não precisa juntar comprovante de despesa. Existe uma diferença entre a existência do fato jurígeno e sua prova. 7. A prova da averbação da reserva legal é dispensada no momento da declaração tributária, mas não a existência da averbação em si. 8. Mais um argumento de reforço neste sentido: suponha-se uma situação em que o contribuinte declare a existência de uma reserva legal que, em verdade, não existe (hipótese de área tributável declarada a menor); na suspeita de fraude, o Fisco decide

Ainda sobre novo Código Florestal, suas prescrições serão as cabíveis para compreensão do art. 10, § 1º, II, da Lei nº 9.393/1996, no ponto a que se refere a florestas, área de interesse ecológico etc. O problema esteve na alínea a, que fazia remissão expressa à lei antiga (Lei nº 4.771/1965 até o advento da Lei nº 12.844/2013). Persistiriam, antes da vigência dessa nova lei, para o Direito Tributário as prescrições sobre reserva legal e área de preservação permanente do antigo Código Florestal, tal como sucedeu com o conceito de imóvel por natureza do Código Civil de 1916? A resposta, acredita-se, deve ser não. As razões apontadas anteriormente para a persistência do conceito de imóvel por natureza para fins tributários não se apresentam aqui.

Inicialmente, tinham-se duas leis ordinárias, Lei nº 9.393/1965 e o Código Florestal (tanto em sua versão revogada quanto na atual), que disciplinam matéria própria dessa seara, pelo que não haveria (como na relação CTN/CC antes examinada) espécies normativas com âmbito normativo distinto que impedia a simples remissão entre ambas. Aplica-se a regra de que a posterior revoga a anterior. Assim, tanto o enunciado normativo que fazia a referência quanto o objeto da referência, como ainda a lei posterior revogadora, são do mesmo âmbito de atuação, portanto, formalmente, pode haver a mútua interação para fins de revogação. Em outras palavras: não há uma delegação vedada de uma espécie normativa para outra, como denunciado por Hugo de Brito Machado ao tratar a relação CTN (*status* de lei complementar) e Código Civil (lei ordinária). Essa remissão, que seria meramente textual, não seria problema, pelo que a revogação da norma referida pode ser substituída, para todos os efeitos jurídicos, pela lei revogadora.

Ademais, razões materiais impõem que haja a consideração dos conceitos assim como tratados no novo Código Florestal, porque, aqui, o Direito Tributário apenas espelha as consequências jurídicas como definidas no Direito Ambiental. Da consequência de não aproveitamento pleno e livre do solo, conforme determinado no Direito Ambiental, se tem a irremediável constatação de que não há capacidade contributiva, ou seja, o Direito Tributário apenas labora sobre noção inteiramente formatada no Direito Ambiental. Caso contrário, haveria um *non sense* jurídico, porque se tributaria a área, presumindo-se gerar riqueza pelo pleno e livre aproveitamento, quando isso juridicamente é proibido. Seria um ramo do Direito contrapondo-se logicamente a outro. Na nova lei ambiental, as extensões protegidas são maiores. O questionamento foi solucionado pela Lei nº 12.844/2013, que acertadamente incluiu no art. 10, § 1º, II, a, a alusão ao novo Código Florestal, em substituição ao antigo.

Essa inviabilização de uso da terra pode ser fática, como em áreas alagadas em virtude da construção de hidrelétrica, tema muito debatido, mas que encontrou entendimento firmado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que excluiu do cálculo do ITR essas áreas: "Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural não incide sobre áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidroelétricas".⁴⁹

3.4.5 Alíquota e progressividade

Desde a redação original da Constituição Federal de 1988, o constituinte atribuiu ao ITR a já mencionada e repetida função extrafiscal. Prescrevia, inicialmente, que suas alíquotas seriam "fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel".

Por esse texto, percebe-se a finalidade de se desestimular a improdutividade e prestigiar os pequenos produtores, donos de pequenas glebas rurais. Subjaz no raciocínio constitucionalmente erigido a ideia de que o pequeno proprietário, que as explore sem os elementos de empresa, deve ser protegido e estimulado, justamente porque pequeno e rústico. Nesse âmbito, a improdutividade mencionada no início do dispositivo seria agravada na medida em que o tamanho da terra aumentasse, porque maior seria o dano para o campo. Inquestionavelmente, o latifúndio improdutivo é problema histórico no Brasil.

Nenhuma interpretação, mesmo a realizada segundo os postulados da hermenêutica de teor clássico e inspiração normativista, pode ser operada desconsiderando o contexto social em que o enunciado está inserido. Também não pode olvidar os fins sociais a que se volta. O velho método sociológico assim já propunha. Essa realidade do campo brasileiro e o secular

⁴⁹ 2202-002.139 Acórdão Número do Processo: 10660.723456/2011-92 Data de Publicação: 27.3.2013 Contribuinte: CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S.A. Ementa: Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR Exercício: 2007 ITR. ÁREAS ALAGADAS. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural não incide sobre áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidroelétricas. (Súmula CARF nº 45). Recurso provido. Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. Fez sustentação oral, o seu representante legal, Dr. Modesto Justino de Oliveira Neto, inscrito na OAB/MG sob o nº 115.931. (Assinado digitalmente) Nelson Mailmann – Presidente (Assinado digitalmente) Antônio Lopo Martinez – Relator.

combate ao latifúndio, expressamente considerado nos debates constituintes, deveria, necessariamente, orientar a compreensão do Texto Constitucional originário, de modo a permitir a tributação graduada – mormente no tocante à alíquota, dada a referência textual expressa – para onerar com maior vigor grandes extensões de terras improdutivas.

Em razão de entendimento jurisprudencial de que a progressividade de imposto real deve ser expressa, foi objeto de questionamentos a possibilidade de alíquotas progressivas para o ITR sob a égide da redação original. A palavra *progressividade* não era lida no art. 156, § 4º. Essa omissão literal foi tomada como motivo suficiente para uma proibição. A dogmática jurídica tradicional impôs uma análise autorreferente, valendo-se de precedentes erigidos em outros tributos que alcançam realidades bem menos conturbadas para calar qualquer pretensão de implantação de políticas fiscais mais efetivas contra a terra improdutiva.

Sobreveio, por isso, emenda constitucional para fazer constar a palavra *progressividade* no dispositivo constitucional que trata sobre o ITR, passando o art. 153, § 4º, I, a dispor que o ITR “será *progressivo* e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”. Problema resolvido, certo? Errado! O Texto Constitucional permitiu a possibilidade de progressividade de modo a desestimular a improdutividade do imóvel rural, ou seja, o único critério vislumbrado para permitir o progressivo aumento da alíquota seria a intensidade do uso que se faz da propriedade. Nada é previsto em face do tamanho, do valor ou da localização do imóvel. Não havendo menção expressa nesse aspecto da progressividade, não pode o legislador ordinário considerá-lo.

Nesse ponto, o Texto Constitucional reformado exprime, inegavelmente, literal distinção para a progressividade do IPTU, também fruto de uma emenda constitucional. O art. 156, § 1º, da Constituição Federal, permite que o IPTU seja progressivo em razão do valor, da localização e do uso.

O legislador ordinário, ao expedir a Lei nº 9.393/1996, lançou mão da única interpretação válida se considerada a realidade em que é inserido o enunciado constitucional: mesclou índice de aproveitamento da terra a seu tamanho para progredir a alíquota. Por óbvio, uma pequena propriedade improdutiva é bem menos perniciosa à respectiva função social do que grandes extensões de terra plenamente inexploradas. Trouxe tabela conjugando habilmente esses fatores para determinar a alíquota aplicável, da seguinte forma:

Área total do imóvel (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO – GU (EM %)				
	Maiores que 80	Maiores que 65 até 80	Maiores que 50 até 65	Maiores que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maiores que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maiores que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maiores que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maiores 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

É fácil perceber, ao comparar os dois extremos de alíquotas, que a pequena propriedade produtiva tende a se aproximar de uma verdadeira exoneração, dada a ínfima alíquota de 0,03%; irrisória por captar realidade próxima da imunidade existente para as pequenas glebas. Por outro lado, o extremo oposto, que fixa a alíquota mais elevada, tem o evidente intuito de desestímulo, sendo passível de acusação de confisco, mas não de que tenha se valido de critério equivocado para a progressividade. Repita-se: o combate a terras improdutivas relaciona-se intimamente à função social da propriedade, que é tão mais intensamente afetada quanto maior e mais improdutiva for a terra, dado o alcance mais expressivo desse deletério uso.

A falta da literal previsão constitucional de progressividade pelo tamanho do imóvel, entretanto, leva autores, como Leandro Paulsen, a vaticinarem a inconstitucionalidade da Lei nº 9.393/1996. Escreve:

Trata-se de variável que não autoriza o estabelecimento de alíquotas diferenciadas, pois, quanto a tal ponto, a mesma situação que se tinha à luz da redação original do § 4º Graduação de alíquota em função das dimensões do imóvel, tal como consta da tabela anexa à Lei 9.393/96, não possuía suporte constitucional e continua

sendo vedada. De fato, o critério tem de ser, necessariamente, o grau de produtividade, não se prestando para tanto as dimensões do imóvel.⁵⁰

Não se pode concordar com esse pensamento, calcado única e exclusivamente em uma omissão literal que, tomada seriamente, não prejudica uma análise sistemática e teleológica da prescrição. O Direito Tributário é um direito de superposição, que incide sobre realidades reguladas por outros ramos do Direito, devendo, assim, respeitar essa disposição prévia. Nenhuma análise hermenêutica tributária deve se alhear do que dispõe o restante do sistema jurídico. Aqui, há prévio disciplinamento constitucional que, em mais de um dispositivo, combate o latifúndio improdutivo. Em verdade, bastava uma correta adoção da função social da propriedade como postulado hermenêutico para compreensão do ITR para se admitir a conjugação apresentada pela Lei nº 9.393/1996, no que toca a progressão da alíquota. Não é lícito apegar-se a um entendimento contingencial e específico para concluir pela invalidade de uma disposição jurídica, sem atentar-se para o círculo hermenêutico mais amplo em que está inserido.

Os tribunais pátrios não encontram qualquer inconstitucionalidade na tabela de alíquotas em questão. O Tribunal Regional Federal da Primeira Região, que abarca localidades em que é mais séria a questão agrária, forma jurisprudência nesse sentido.

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITR. NATUREZA EXTRAFISCAL. FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE RURAL. APROVEITAMENTO RACIONAL E ADEQUADO DA PROPRIEDADE. GRAU DE UTILIZAÇÃO DA TERRA E ÁREA DO IMÓVEL. CRITÉRIOS CONJUGADOS. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. EXACERBAÇÃO NÃO CONFISCATÓRIA.

1. Escorada na autorização constitucional, a Lei 8.692/93 definiu que o aproveitamento racional e adequado da propriedade rural ocorre quando se atinge corretamente o grau de utilização da terra e o grau de eficiência na exploração, o que acaba por levar em consideração a área do imóvel, uma vez que para averiguação do grau de utilização da terra, considera-se a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável total do imóvel.

2. Por sua vez, a Lei 9.393/96, instituidora do novo ITR, estabelece a progressividade em função do grau de utilização da terra (quanto menor o índice de

utilização, maiores as alíquotas), sendo que as alíquotas são progressivas, também, em razão do tamanho da propriedade rural.

3. Dada a natureza extrafiscal do ITR, a Constituição Federal autoriza a exacerbação da tributação no caso de propriedades improdutivas, todavia não consubstancia escopo de confisco ao tributo.

4. As alegações da recorrente, trazidas após a interposição do recurso de apelação, dissociadas do pedido posto na inicial, não devem ser conhecidas.

5. Apelação da impetrante a que se nega provimento.⁵¹

O voto condutor desse julgamento, da lavra da Desembargadora Maria do Carmo Cardoso, é muito bem fundamentado, refutando expressamente as teses em sentido contrário mediante uma análise sistemática e teleológica da questão, fazendo inserir no círculo hermenêutico os elementos materiais pertinentes. Refuta o entendimento formalista e reducionista erigindo tese materialmente bem posta. Nas passagens mais pertinentes, lê-se:

Aduz a impetrante que a Constituição Federal só admite a estipulação das alíquotas progressivas do ITR, com base exclusiva, na produtividade do imóvel rural, não havendo de se levar em consideração o tamanho da propriedade rural.

A progressividade pode ser utilizada com função fiscal (arrecadadora), sendo uma das técnicas utilizadas para graduação de tributos segundo a capacidade econômica dos contribuintes, e extrafiscal (reguladora), sendo artifício utilizado para, por meio de exacerbação da carga tributária, obterem-se resultados diversos, não arrecadadores, como desestímulo à manutenção de propriedades rurais improdutivas ou à subutilização de solo urbano.

Tratando sobre o tema da *extrafiscalidade* na organização jurídica dos tributos, o doutrinador Paulo de Barros Carvalho (*in Curso de direito tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005), elucida o tópico da seguinte forma:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso.

A lei do Imposto Territorial Rural (ITR), ao fazer incidir a exação de maneira mais onerosa, nos casos dos imóveis inexplorados ou de baixa produtividade, busca atender, em primeiro plano, a finalidade de ordem social e econômica e não ao incremento de receita. (fl. 235)

⁵⁰ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 354.

⁵¹ AMS 200233000259400, DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, TRF1 – Oitava Turma, DJ 31.8.2007, p. 153.

Mais adiante, ainda, adverte:

Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria. (fl. 236)

Nesse sentido, a CF/88 previu expressamente, e de forma obrigatória para o ITR, a progressividade com o fim extrafiscal de desestimular a manutenção de propriedades rurais improdutivas (art. 153, § 4º):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI – propriedade territorial rural;

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III – será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Diferentemente da progressividade fiscal, que, segundo o STF, é a estabelecida em razão da capacidade econômica, como ocorre no Imposto de Renda (art. 153, § 2º – progressividade relacionada à capacidade contributiva) e em uma das hipóteses de progressividade do IPTU (art. 156, § 1º, I – presumível capacidade contributiva do proprietário, pois alíquotas baseadas em razão do valor do imóvel – nova redação conferida pela EC 29/2000), tem o ITR progressividade cujo objetivo explícito é desestimular determinada situação: a manutenção de propriedades rurais improdutivas, como também ocorre com o IPTU (art. 182, § 4º, II – quando visa assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana).

Ao tratar da política agrícola e fundiária, a Constituição Federal, igualmente, norteia os critérios e graus de exigência, a serem estabelecidos em lei, estipulando determinados requisitos, para o cumprimento da função social da propriedade rural, conforme se extrai do art. 186:

Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I – aproveitamento racional e adequado;

II – utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;

III – observância das disposições que regulam as relações de trabalho;

IV – exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

(sem grifo no original)

Assim, cumpre sua função social a propriedade rural que, simultaneamente, atenda aos quatro requisitos acima.

In casu, a fim de se estabelecer o que é propriedade produtiva, uma vez que a progressividade das alíquotas do ITR se operacionaliza tendo como base esse critério, interessa esclarecer o requisito de aproveitamento racional e adequado da propriedade.

Julgados posteriores reafirmam o entendimento.⁵²

Veja-se, portanto, que essa resposta institucional do Judiciário (precedente) expressa elementos materiais bastante firmes para se impor perante outras manifestações, mediante vigorosa força hermenêutica,⁵³ pois: (a) expressamente traz para argumentação as teses em sentido contrário, restando-a pontualmente mediante invocação de vários enunciados constitucionais que, em conjunto, extravasam a avaliação reducionista e agregam aspectos inexploradas pelo apego à omissão literal quanto à progressividade em função do tamanho do imóvel; (b) invoca fonte doutrinária que, com muita acuidade, distingue progressividade fiscal e extrafiscal, a fim de demonstrar que essa deve ser compreendida segundo os fins sociais que per-

⁵² "TRIBUTÁRIO. ITR. NATUREZA EXTRAFISCAL. FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE RURAL. APROVEITAMENTO RACIONAL E ADEQUADO DA PROPRIEDADE. GRAU DE UTILIZAÇÃO DA TERRA E ÁREA DO IMÓVEL. CRITÉRIOS CONJUGADOS. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. EXACERBAÇÃO NÃO CONFISCATÓRIA. 1. O art. 151, I, CF/1988 veda a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional. Assim, não pode a União estabelecer alíquotas regionalizadas para o ITR. Ausente ofensa ao princípio da igualdade. 2. Amparada por autorização constitucional, a Lei 8.692/1993 definiu que o aproveitamento racional e adequado da propriedade rural ocorre quando se atinge corretamente o grau de utilização da terra e o grau de eficiência na exploração. 3. O legislador, pela Lei 9.393/96, instituiu o ITR e sua progressividade em função do grau de utilização da terra (quanto menor o índice de utilização, maiores as alíquotas). As alíquotas são também progressivas em razão do tamanho da propriedade rural. 4. Dada a natureza extrafiscal do ITR, a Constituição Federal autoriza o aumento da tributação no caso de propriedades improdutivas, o que não consubstancia confisco tributário. 5. Apelação do autor a que se nega provimento" (AC 199901001081159, Desembargadora Federal MARIA DO CARMO CARDOSO, TRF1 – Oitava Turma, e-DJF1 12.11.2010, p. 524).

⁵³ A respeito da aplicação dos precedentes segundo a aferição de sua força hermenêutica, cfr. LOPES FILHO, Juraci Mourão. *Os precedentes judiciais no constitucionalismo brasileiro contemporâneo*. Salvador: Juspodivm, 2014.

segue, aliando ao entendimento judicial outra fonte de produção de sentido jurídico, a doutrina; (c) traça a distinção para a progressividade de outros impostos, inclusive do IPTU, também imposto real, impedindo, por via de consequência, o indistinto uso para o ITR dos precedentes judiciais erigidos para esses outros; (d) trata-se de precedente recente, datado de agosto de 2007, reiterado, posteriormente, em outro julgado em novembro de 2010; (e) além da lição doutrinária cujo argumento é expressamente refutado no início do voto, não se tem notícia de nenhum desafio a esse entendimento por parte de outras produções de sentido jurídico.

No aspecto formal, têm-se: (a) votação unânime, ou seja, sem qualquer oposição dos pares; (b) Tribunal Regional Federal de notória influência sobre seus congêneres no assunto, porque abarca região (Centro-Oeste e Norte brasileiros) onde o conflito agrário é mais intenso, fornecendo elementos empíricos bem mais detalhados.

É certo que se trata de Corte de segundo grau, sem a mesma ascendência hierárquica de um Tribunal superior ou mesmo do STF, além de ser manifestação de uma de suas turmas, e não do Pleno, em processo sem efeito vinculante ou em recurso voltado para pacificação jurisprudencial. Os elementos materiais ora apontados, no entanto, mitigam esses fatores formais debilitantes, impondo-se, portanto, como precedente que deve influenciar os tribunais superiores, porque, para superá-lo materialmente, serão necessários argumentos melhores do que a simples falta de menção literal.⁵⁴

Nem mesmo a alegação de possível efeito confiscatório vem recebendo acolhida nos tribunais.

Não deixa de chamar a atenção para alíquota máxima de 20%, a qual, aliada à apuração anual do imposto, deixa transparecer que, em cinco anos, se terá pago valor correspondente ao do bem. A função extrafiscal, contudo,

⁵⁴ Refutam-se, com vigor, entendimentos irrefletidos, que auferem espaço no Brasil no sentido de que a relação entre precedentes judiciais sejam simplesmente unidirecionais – dos órgãos superiores sobre os inferiores. A ideia de direito como integridade impõe uma relação multidirecional entre os vários tribunais do País. Por essa razão, os tribunais superiores e o Supremo Tribunal Federal não podem decidir como se fossem ilhas cognitivas da questão sob exame, ignorando o que os outros tribunais, a doutrina e os precedentes extrajudiciais dizem sobre a questão. Caso o precedente se paute apenas pela hierarquia da Corte que o produz, que decide de maneira desprendida e autárquica, ter-se-á plantado no Brasil uma das mais violentas negações ao Estado de Direito, mediante o sequestro do Direito pelos órgãos da cúpula Judiciária, que o fará refém de sua arbitrária e isolada análise.

mais uma vez, é considerada no jogo hermenêutico, conforme denota o Tribunal Regional da Terceira Região:

DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ITR. ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO. ALÍQUOTA DE 20%. CONFISCO NÃO CONFIGURADO. FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE. EXTRAFISCALIDADE DO TRIBUTO. LEGITIMIDADE DA COBRANÇA. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO. SENTENÇA MANTIDA. 1. O Imposto Territorial Rural, de competência da União, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel rural por natureza, tendo como base de cálculo o valor fundiário, que se define como sendo o Valor da Terra Nua tributável, aplicando-se o percentual da alíquota de acordo com a área do imóvel e o seu grau de utilização, sendo certo que a adoção do critério de alíquotas progressivas leva em conta o tamanho da propriedade e a sua produtividade, de modo a majorar a alíquota segundo o grau de utilização, o que atende ao princípio constitucional da função social da propriedade, conforme disposto na Constituição Federal, que expressamente prevê a progressividade do tributo com o objetivo de desestimular a manutenção de áreas rurais improdutivas. 2. No caso dos autos, o lançamento do tributo, no exercício 1998, foi efetuado segundo os ditames da Lei nº 9.393/96, atendendo ao princípio constitucional da função social da propriedade, não configurando confisco o percentual de alíquota definida em lei, ainda que exacerbado à primeira vista, nem sendo o caso de afastar a cobrança do valor em face das alegações da parte autora acerca das dificuldades encontradas por conta da localização da propriedade rural, que dificultaria, também, a sua exploração econômica. 3. Aliás, a autora tem como objeto social a extração e comercialização de madeira, mantendo, para isso, além da matriz, na cidade de São Paulo, uma filial no município de localização da propriedade, no Estado de Mato Grosso do Sul, não havendo sequer indício de interesse em estabelecer formas de aproveitamento adequado para aumentar a produtividade dessa grande área rural, cujo grau de utilização é de 10,5%, de forma a cumprir os princípios constitucionais acerca da função social da propriedade, decorrendo daí a legitimidade da cobrança do ITR de 1998 no valor apurado pelo Fisco. 4. De outra parte, insta registrar que nada justifica falar em tributo exigido com efeito de confisco quando se trata de imóvel com área total de 51.008,2 ha, área tributável de 24.004,1 ha, com valor tributável de R\$ 266.995,82, o que significa dizer que o hectare foi tributado por valor pouco superior a R\$ 10,00, o que resultou em imposto de valor pouco superior a R\$ 2,00 por hectare. Examinado o lançamento com mais vagar, verifica-se que a alegação de confisco não resiste, mormente considerando a atividade de extração de madeira que a autora exerce na propriedade. 5. Cabe, ainda, registrar que o ITR tem clara função extrafiscal, conquanto, ainda que dele resulte um certo volume de arrecadação, na verdade,

destina-se a servir de instrumento de política de organização fundiária, visando o cumprimento da função social da propriedade rural, daí a lei estabelecer alíquotas progressivas para induzir o pleno aproveitamento da terra segundo a sua melhor utilização. 6. Apelação a que se nega provimento.⁵⁵

O voto condutor não tem o mesmo vigor hermenêutico do anteriormente analisado sobre a progressividade. O argumento principal é uma genérica alegação acerca da extrafiscalidade do imposto e remete-se à ementa de julgamento anterior da própria Corte, como se tal atitude fosse suficiente para encerrar o estudo do assunto, prática tão comum quanto frágil, porque consiste, na verdade, em não argumentar e não fundamentar adequadamente.

A falta de uma fundamentação mais detida, que aborde e confronte os argumentos prós e contras com análise de outras fontes jurídicas e detida consideração sobre o que entende por extrafiscalidade do ITR, deixa esse julgado mais fácil de ser superado. Entende-se, realmente, rigorosa a alíquota de 20%, que, em tempo curto, representará o esvaziamento econômico do bem para seu dono. Depois desse exíguo lapso, não haverá, efetivamente, mais capacidade econômica a ser tributada, apenas prejuízo que se agrava. Não há um limite temporal máximo para essa taxa pelo teto, razão pela qual representará, após cinco anos, punição pela resistência em se desfazer ou aproveitar o imóvel. É nesse prisma que se apresenta desproporcional a alíquota de 20%.

O Direito possui outros instrumentos para sanar situação que se considera de tal gravidade que deva ser repelida com tanta veemência: a desapropriação. Se imóveis com as características que fazem incidir tão elevada alíquota são de tal modo danosos, a atitude correta é desapropriá-los, e não confiscá-los, pois, afinal de contas, não é ilícito, ainda que indesejado.

A alegação de função extrafiscal, sobretudo com a abordagem superficial e pouco detalhada até aqui exposta, não dá conta de justificar essa alíquota. O Estatuto da Cidade, por exemplo, exprime alternativa mais ponderada para uma escalada extrafiscal de desestímulo de propriedade, desacordada em relação a sua função social. Prevê a conjugação escalonada de medidas, com prazo máximo para cada uma. É esse conjunto de medida que faz a força da prescrição, e não a simples elevação da carga tributária sobre o fato

⁵⁵ AC 200361000042392, Juiz VALDECI DOS SANTOS, TRF3 - Terceira Turma, DJF3 CJ1 18.8.2009, p. 59.

imponível. Poucas são as situações que a mera elevação da carga tributária resolve.

O Grau de Utilização - GU, outro instrumento de variação da alíquota, não é arbitrário, é fruto da "relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável" (art. 10, § 1º, VI, da Lei nº 9.393/1996). O mesmo artigo, em seus incisos IV e V, define o que são área aproveitável e área efetivamente utilizada. A primeira, conforme consta no inciso IV, é "a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas: a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias; b) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo". Já a segunda (área efetivamente aproveitada), é

a porção do imóvel que no ano anterior tenha: a) sido plantada com produtos vegetais; b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária; c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental; d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola; e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993.

O mesmo art. 10 da Lei nº 9.393/1996 segue com algumas prescrições ainda pertinentes:

Art. 10 [...]

§ 2º As informações que permitam determinar o GU deverão constar do DIAT.

§ 3º Os índices a que se referem as alíneas "b" e "c" do inciso V do § 1º serão fixados, ouvido o Conselho Nacional de Política Agrícola, pela Secretaria da Receita Federal, que dispensará da sua aplicação os imóveis com área inferior a:

- a) 1.000 ha, se localizados em municípios compreendidos na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;
- b) 500 ha, se localizados em municípios compreendidos no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;
- c) 200 ha, se localizados em qualquer outro município.

§ 4º Para os fins do inciso V do § 1º, o contribuinte poderá valer-se dos dados sobre a área utilizada e respectiva produção, fornecidos pelo arrendatário ou parceiro, quando o imóvel, ou parte dele, estiver sendo explorado em regime de arrendamento ou parceria.

§ 5º Na hipótese de que trata a alínea "c" do inciso V do § 1º, será considerada a área total objeto de plano de manejo sustentado, desde que aprovado pelo órgão competente, e cujo cronograma esteja sendo cumprido pelo contribuinte.

§ 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.

A se conjugar a complexidade da determinação da alíquota com a da determinação da base de cálculo no item anterior, percebe-se que a fixação da quantia a ser paga não é tarefa simples nem livre de dúvida e questionamentos. Daí a existência de obrigações acessórias que fornecerão elementos ao Fisco para averiguar a correção do lançamento por homologação. É o que se passa a explorar no tópico seguinte.

Por fim, como a única progressividade admitida expressamente é a extrafiscal, é possível aplicar o entendimento do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a progressividade de imposto real só pode ocorrer nas hipóteses previstas na Constituição, o qual foi erigido em julgamento do IPTU, antes da EC nº 29/2000. Conquanto o próprio Tribunal reconheça amiúde a ampla aceitação doutrinária de imposto real poder ser graduado pela capacidade contributiva, de modo a permitir a progressividade fiscal desse tributo, ainda não há julgamento nesse tocante, mesmo em relação ao ITR. Tanto que só admitiu a progressividade do IPTU após reforma que incluiu textualmente a possibilidade. Assim, posto que padeça de grande simpatia doutrinária, é assunto que, em se vislumbrando o entendimento atual da Corte Maior, pode receber fundadas críticas.

3.5 Lançamento e obrigações acessórias

Talvez por causa das dificuldades materiais para uma atuação mais próxima do Fisco perante a realidade do campo, de modo a viabilizar um preciso aparelhamento de informações e de serviços, imputa-se ao contribuinte ou responsável a responsabilidade de realizar o lançamento e o pagamento, optando o legislador pela modalidade de homologação e não de ofício ou por declaração. Essa é a opção da Lei nº 9.393/1996, que correlaciona o

pagamento do imposto com obrigações acessórias de fornecimento de declarações que permitam a montagem de um banco mínimo de dados capazes de possibilitar e orientar a fiscalização.

Seu art. 10 dispõe que "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". É solução legislativa diversa da legislação anterior, que estabelecia lançamento de ofício em face de declarações do contribuinte.

Tem-se, atualmente, como dito, lançamento por homologação, que elide uma série de questionamentos existentes no IPTU, porque o lançamento de ofício pelo Fisco local gera a boa-fé do particular em pensar estar pagando todo o devido, restringindo, como visto, as hipóteses de revisão da exigência. No ITR, não há tais questionamentos, porque é ínsito à modalidade escolhida a fiscalização posterior das informações prestadas e do pagamento efetuado. Pode ocorrer o inverso, ou seja, o contribuinte buscar reparar equívoco seu no pagamento e declaração, o que pode ser feito pela autoridade administrativa ou pelo próprio contribuinte, que se não lograr êxito deve buscar o Judiciário.

O prazo decadencial do Fisco obedecerá as regras gerais para essa modalidade de lançamento.

São duas as obrigações acessórias características do ITR que municiam o Fisco de informações que servem de parâmetro para a fiscalização dos pagamentos: (a) Documento de Informação Cadastral do ITR – DIAC, devido quando da alteração relevante do imóvel; (b) Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT, a ser entregue anualmente, na qual se destaca a apuração do imposto devido, tanto que o art. 12 da Lei nº 9.393/1996 prescreve que "o imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega do DIAT". Só estão dispensados da apresentação da DIAT os imunes e isentos (art. 8º, § 3º).

Essa documentação compõe banco de informações sobre a situação rural do país para fins não só fiscais, mas para a política fundiária como um todo, tanto que as informações constantes nos demais órgãos ou entidades competentes, como o INCRA, podem ser intercambiados para uma melhor apuração da realidade. Conforme já expôs o Ministro Eros Grau,

o cadastro efetivado pelo SNCR-INCRA possui caráter declaratório e tem por finalidade: i) o levantamento de dados necessários à aplicação dos critérios de lançamentos fiscais atribuídos ao INCRA e à concessão das isenções a eles relativas, previstas na Constituição e na legislação específica; e ii) o levantamento sistemático dos imóveis rurais, para conhecimento das condições vigentes na estrutura fundiária das várias regiões do País, visando à provisão de elementos que informem a orientação da política agrícola a ser promovida pelos órgãos competentes.⁵⁶

O intercâmbio informativo é de tal forma importante que a legislação permite mesmo a outorga do poder de polícia para fiscalizar tais informações pela RFB ao INCRA, conforme facultado pelo art. 16 da Lei nº 9.393/1996. O INCRA, por sua vez, "poderá celebrar convênios de cooperação com o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, Fundação Nacional do Índio - FUNAI e Secretarias Estaduais de Agricultura". A teia de entidades para obter informações, portanto, é ampla e sofisticada. Trata, no entanto, de investigação das informações cadastrais e não da fiscalização do lançamento tributário e sua respectiva revisão, que remanesce com a RFB, que poderá, como visto, transferir para o respectivo Município.

A RFB poderá, ainda, fornecer e trocar essas informações com as confederações que podem exigir suas respectivas contribuições, conforme faculta o art. 17, II: "A Secretaria da Receita Federal poderá, também, celebrar convênios com a Confederação Nacional da Agricultura - CNA e a Confederação Nacional dos Trabalhadores na Agricultura - CONTAG, com a finalidade de fornecer dados cadastrais de imóveis rurais que possibilitem a cobrança das contribuições sindicais devidas àquelas entidades".

Na qualidade de obrigações tributárias acessórias, eventual descumprimento na prestação dessas informações é sancionado pela lei. O art. 9º da lei de regência prescreve que "a entrega do DIAT fora do prazo estabelecido sujeitará o contribuinte à multa de que trata o art. 7º, sem prejuízo da multa e dos juros de mora pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou quota". Por sua vez, o referido art. 7º dispõe que "no caso de apresentação espontânea do DIAT fora do prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal, será cobrada multa de 1% (um por cento) ao mês ou fração sobre

o imposto devido não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), sem prejuízo da multa e dos juros de mora pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou quota". Portanto, tem-se sancionamento homogêneo para falha no cumprimento das obrigações tocantes às duas declarações.

Não se pode esquecer que todo esse aparato informativo deve ter, para efeitos de tributação pelo ITR, em consideração a situação da terra nua em 1º de janeiro do respectivo ano, por ser esse o critério temporal do imposto. Alterações posteriores ou anteriores que não tenham se mantido até essa data, ainda que constantes em cadastros ou declarações, não podem autorizar exação com esteio nesses dados imprecisos. Repita-se: a norma incide sobre fatos e não sobre formalidade que se volta a retratá-la. Tanto é assim que o art. 8º, § 2º, da Lei nº 9.393/1996 estatui que "o VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado autoavaliação da terra nua a preço de mercado".

3.6 Isenções e imunidades

As isenções do ITR estão previstas no art. 3º da Lei nº 9.393/1996:

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.

São dois casos de isenção: (a) imóvel inserido em programa oficial de reforma agrária, atendidas as exigências do inciso respectivo; (b) conjunto de imóveis de um mesmo proprietário cuja soma ainda caracterize pequena gleba rural, conforme definido para efeitos de imunidade. São duas isenções

⁵⁶ MS 26129, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 14.6.2007, DJe-087 DIVULG 23.8.2007, PUBLIC 24.8.2007, p. 00055, EMENT VOL-02286-03, p. 00563.

que prestigiam o pequeno produtor rural. Ao considerar as pequenas dimensões da propriedade e sua forma de exploração familiar ou pelo próprio proprietário, percebem-se circunstâncias em que não se tem demonstração de capacidade contributiva. A realidade campestre traz ineludíveis demonstrações que, em tais hipóteses, tem-se uma agricultura de subsistência, que mal cobre os custos de manutenção do proprietário. Conquanto se possa apurar contingenciais exceções a essa presumida condição de fragilidade econômica, não são capazes de tirar o proveito como prescrição e padrão gerais e abstratos para exonerar de tributação.

A isenção que é concedida em atenção ao número de imóveis bem demonstra, mais uma vez, que o fato de se ter um imposto real – ao menos em uma abordagem apriorística – não é proibitivo de se buscar a capacidade contributiva de seu dono, pois plenamente viável a análise de sua condição pessoal no pertinente ao número de imóveis e, daí, se realizar um disciplinamento englobante.

Cumprido destacar, por fim, que a Lei nº 9.393/1996 traz em seu art. 2º hipótese de imunidade. É sabido, entretanto, que a imunidade é instituto tributário plenamente distinto da isenção, porquanto atua desde plano constitucional para extirpar a competência tributária sobre fatos ou pessoas que estatui. Difere da isenção que, em patamar legislativo, traduz a dispensa legal do pagamento do tributo, para alguns, ou a mutilação de um dos critérios da regra matriz, para outros. Por essa razão, a prescrição do referido artigo não possui força normativa própria, porquanto a imunidade decorre diretamente da Constituição Federal, nos termos nela expressos.

Essa disposição não teria maior relevância não fosse a alteração da redação do Texto Constitucional. Conforme exposto no início desse capítulo, o atual enunciado do art. 153, § 4º, II, é fruto da Emenda Constitucional nº 42/2003. Sua dicção original trazia que o imposto não incidiria sobre as pequenas glebas rurais, assim definidas em lei, se fossem exploradas por seu proprietário ou, alternativamente, por sua família, desde que não possuísse outro imóvel. Na redação atual, não se faz mais referência à exploração pela família, apenas pelo proprietário. Ocorre que o art. 2º foi fiel à redação original e ainda traz a menção à família, mesmo porque quando da edição da lei era a redação original que estava vigente. Alguém poderia defender que a disposição da lei que não mais guarda relação com a Constituição Federal remanesceria como imunidade, mas essa não é a melhor forma de entender.

O próprio art. 2º dispõe que a imunidade se dá nos termos constitucionais: nem poderia ser diferente, dada a natureza constitucional do instituto. O *caput* desse artigo, portanto, é mera norma de repetição, que simplesmente remete à fonte normativa própria: a Constituição Federal. Assim, a despeito da literalidade do enunciado legal, a imunidade é delineada exclusivamente pelas disposições constitucionais com sua redação atual. Tem-se por relevante nesse dispositivo a definição do que venha a ser a pequena gleba rural, que consta em seu parágrafo único, justamente por ser matéria de lei, conforme prescrito pela Constituição Federal.

Por fim, a Lei nº 13.043/14 trouxe nova hipótese de isenção ao inserir o art. 3º-A na Lei nº 9.393/96, cuja redação é a seguinte:

Art. 3º-A. Os imóveis rurais oficialmente reconhecidos como áreas ocupadas por remanescentes de comunidades de quilombos que estejam sob a ocupação direta e sejam explorados, individual ou coletivamente, pelos membros destas comunidades são isentos do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR.

Tem-se clara hipótese de isenção que visa dar tratamento diferenciado para quilombolas que explorem o bem. Vale destacar, entretanto, que esse tratamento diferenciado não se resumiu à isenção do *caput*, porquanto os parágrafos do novo artigo trouxeram hipóteses de dispensa de constituição, inscrição na Dívida Ativa e ajuizamento de execução fiscal, assim como cancelamento e anistia. É o que se lê:

§ 1º Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição na Dívida Ativa da União e o ajuizamento da respectiva execução fiscal, e cancelados o lançamento e a inscrição relativos ao ITR referentes aos imóveis rurais de que trata o *caput* a partir da data do registro do título de domínio previsto no art. 68 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Observada a data prevista no § 1º, não serão aplicadas as penalidades estabelecidas nos arts. 7º e 9º, para fatos geradores ocorridos até a data de publicação da lei decorrente da conversão da Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014, e ficam anistiados os valores decorrentes de multas lançadas pela apresentação da declaração do ITR fora do prazo.

A nova prescrição livra, portanto, do pagamento do ITR os quilombolas que ocupem e explorem imóveis rurais, seja em relação a fatos geradores novos (mediante isenção), seja quanto aos fatos geradores já praticados, ainda que o crédito tributário respectivo não tenha sido pago.