

## 5. A norma jurídica tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano. Hipótese de incidência

Sacha Calmon Navarro Coelho

Para captar os informes legislativos que formam a hipótese de incidência do IPTU é necessário considerar: *a)* a Constituição na parte em que delinea o fato jurígeno; *b)* as leis complementares da Constituição que tratam de fato jurígeno, mormente o Código Tributário Nacional; *c)* as imunidades previstas na Constituição; *d)* as isenções heterônomas veiculadas por leis complementares; *e)* as leis ordinárias municipais prevendo a tributação e as exclusões fiscais (isenção principalmente).

O amálgama jurídico-positivo decorrente da combinação desses diplomas legislativos é que vai oferecer ao jurista o semblante do *fato jurígeno* do IPTU, sua hipótese de incidência. Trata-se, portanto, num primeiro momento, de coletar as mensagens legislativas, expressões de vontade dos órgãos legisferantes, logo compatibilizando-as consoante os critérios de validade formados pelo direito positivo (normas de reconhecimento). Num segundo momento, há que processar as mensagens legislativas, sintetizando-as em fórmula lógica. Agora, já é uma *proposta* ou proposição de fato gerador que se insinua à luz do conhecimento. Dita proposição será a descrição da hipótese de incidência da norma de tributação típica do IPTU, sem esquecer que a proposição jurídica é descritiva, mas que a norma descrita é prescritiva (o *sollen* kelseniano).

Metodologicamente, será necessário fazer vários cortes legislativos para compor a hipótese de incidência do IPTU.

Por primeiro examinaremos a Constituição e depois o Código Tributário Nacional e mais alguns textos legislativos com o fito de

desvendar o fato jurígeno básico da obrigação tributária correspondente ao IPTU.

Em segundo lugar examinaremos as imunidades e isenções, que *recortam* o fato jurígeno, conferindo-lhe, pela via da redução, perfil típico.

Um exame dessa ordem implica aprofundar minudentemente a linguagem do legislador ou a linguagem do direito positivo, o que dá na mesma, colimando extrair o conteúdo jurígeno aprisionado nas fórmulas legislativas, de modo a descrever, já sob a forma de uma proposição jurídica, a norma jurídico-tributária do IPTU, realçando o seu antecedente ou descritor, para utilizar a terminologia de Vilanova.

Em tradução lógica, esquemática, a norma jurídica do IPTU apresentaria o seguinte desenho:

*Proposição da norma*

Descritor/Hipótese de incidência	Prescritor/Conseqüência
O fato jurígeno	O dever jurídico decorrente
Aspecto material	Sujeito ativo
Aspecto pessoal	Sujeito passivo
Aspecto espacial	Base de cálculo
Aspecto temporal	Alíquota e implicadores de quantificação

No descritor ou hipótese de incidência da norma contém-se a descrição de um fato jurígeno básico. No prescritor ou conseqüência da norma reside a determinação de um vínculo obrigacional, imputando a um sujeito o dever de dar dinheiro a outro, o ativo, segundo critérios preestabelecidos de cálculo *do quantum debeatur*. A hipótese de incidência contém o fato gerador. A conseqüência a obrigação decorrente.

Passemos, pois, a analisar as palavras das leis no encaixe de descrever a hipótese de incidência do IPTU.

## 5.1. O IPTU na Constituição

A Constituição dispõe:

“Art. 24. Compete aos municípios instituir impostos sobre:

I — propriedade predial e territorial urbana; e (...).”

A redação da carta é sintética. Enuncia basicamente uma regra de potestade ou competência. Já se disse, com acerto, que a Constituição não institui tributo senão que outorga poder e competência para a sua instituição. O poder aí é pura potestade e não poder-dever<sup>1</sup>. O ente titular da competência exercê-la-á se quiser. O exercício da competência para instituir a exação é puramente facultativo.

*In casu* a Constituição faculta exclusivamente ao município brasileiro competência privativa (oponível *erga omnes*) para instituir impostos sobre o patrimônio imobiliário urbano das pessoas físicas e jurídicas.

A regra diz quem é o sujeito da competência, esta indelegável, e qual o seu objeto: a propriedade predial e territorial urbana das pessoas.

Qual o significado jurídico-tributário da *nomina juris* propriedade predial e territorial?

A resposta só pode ser encontrada à luz da Constituição, do Código Civil, da doutrina jurídica e do Código Tributário Nacional, conjugadamente.

Por primeiro, advirta-se que o “fato gerador” do IPTU não é o objeto do proprietário, a *res* sobre a qual exerce domínio, mas o próprio direito sobre a coisa, o direito de propriedade. A obrigação tributária é, como o nome indica, figura do direito das obrigações, pressupondo um vínculo jurídico entre dois ou mais sujeitos. Um ativo e outro ou outros passivos (solidariedade passiva).

Tal qual na obrigação de direito privado há um *vinculum juris*, o credor (*accipiens*) e o devedor (*solvens*). A obrigação tribu-

1. O poder/competência que a lei atribui ao sujeito ativo da obrigação tributária para produzir o lançamento é poder-dever. O titular da competência não apenas pode senão que deve. O ato é vinculado e obrigatório sob pena de responsabilidade. A propósito ver Santi Romano. O poder/faculdade, ao contrário, dá direito tão-somente (potestade).

tária é de dar, pecuniária. Logo a obrigação tributária do IPTU tem no pólo ativo o Município brasileiro, por expressa determinação constitucional e, no outro pólo, o proprietário ou o possuidor (supondo-se que a posse externaliza o domínio) ou o titular do domínio útil (enfiteuse; na medida em que, sendo o mais amplo dos direitos reais sobre coisa alheia, confere ao enfiteuta a condição de verdadeiro proprietário).

Becker<sup>2</sup> com notável acuidade<sup>3</sup>, classifica o IPTU como imposto “sobre a existência de direitos”<sup>4</sup>. Certo, o “núcleo” da hipótese de incidência do IPTU é o direito real da pessoa e não a coisa. Pouco meditada a assertiva do ilustre Joaquim Castro Aguiar lançada em livro sobre o Sistema Tributário Municipal com o seguinte teor: “o pressuposto da incidência é o imóvel. O fato gerador do imposto é a propriedade, o domínio útil ou a posse. O tributo é, pois, real, não sendo lícito considerar-se, para o seu efeito, a qualidade ou condição da pessoa proprietária do imóvel transformando-o em imposto pessoal”<sup>5</sup>.

Em primeiro lugar, a diferença entre imposto real e pessoal não é jurídica, não consta do direito positivo e não serve para nada, a não ser para classificar por classificar.

Em segundo lugar, quem paga o imposto é a pessoa e não a coisa.

Em terceiro lugar, inexistente no direito brasileiro disposição expressa ou implícita proibindo o legislador de levar em consideração a pessoa do proprietário.

Em quarto lugar, o Código Tributário Nacional declara expressamente que o IPTU é um imposto sobre o patrimônio, e, patrimônio é categoria jurídica, a denunciar um direito, o de propriedade, objeto da relação jurídico-tributária do IPTU (CTN, Capítulo III).

2. Alfredo Augusto Becker, *Teoria geral*, cit., p. 330.

3. (N. A. II) “A regra jurídica de tributação que tiver escolhido para base de cálculo o estado de fato jurídico consistente na existência, durante determinado tempo, de direito de propriedade, terá criado tributo com o gênero jurídico do imposto de propriedade”.

4. Amílcar de Araújo Falcão alerta que se deve evitar o uso da expressão “objeto de tributo” para não evocar a errônea concepção de que os impostos recaem sobre coisas, in *O fato gerador da obrigação tributária* (p. 3).

5. Agenor Joaquim Castro, *Sistema tributário municipal*, 2. ed., Rio de Janeiro, José Olympio, 1971, p. 47.

Conseqüentemente o fato gerador do IPTU é o direito exclusivo e pessoal de propriedade sobre bens imóveis situados em zona urbana.

A Constituição ao dizer que o Município é competente para instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana enuncia, por elipse, um tributo sobre o direito de propriedade das coisas imóveis. A coisa serve apenas para fixar o âmbito de validade territorial da regra de competência. Vale dizer, a permissão é para tributar o direito de propriedade sobre imóveis localizados em zona urbana (os sítios em área rural sujeitam os seus proprietários ao imposto territorial rural, de competência da União Federal).

É notável, no particular, como tratadistas de renome, tirante os leguleios, continuam a proclamar que o IPTU é um imposto real, denunciando com isso: a) má assimilação de lição de ciência de finanças; e b) insuficiente acuidade de análise jurídica, decorrente de repetição, sem espírito crítico, de avelhantadas afirmações.

Sem embargo, estamos convencidos de que tal vezo enraíza-se, a par dos vícios acima expostos, em uma lembrança mal compreendida de certo tipo obrigacional que existia entre os romanos. Referimo-nos à obrigação ambulatória, em que a prestação era *certus an* e *certus quando*, mas o sujeito passivo tanto podia ser *certus* como *incertus*, por isso que a coisa ambulava com o dono e este nem sempre era o mesmo (*ambulat cum dominus*). Este tipo de obrigação era comum em tributos que recaíam sobre bens imóveis, terras e edificações. Os romanos não se preocupavam com a coisa por isso que ela *ambulava*, em sentido legal, com o seu dono e este era exatamente quem devia pagar o tributo, fosse lá quem fosse. A muitos pareceu que a pessoa não tinha importância, mas a coisa, irrelevante o seu *dominus*, daí a idéia de um tributo real. Ora, dava-se exatamente o contrário. A pessoa do proprietário era que importava, por isso que o tributo incidia sobre a condição jurídica, "ser proprietário". O imposto era pessoal.

## 5.2. O IPTU no Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional, trata o tributo no art. 32. O *caput* expandindo a definição constitucional — como cumpre à lei tributária complementar — determina que:

"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.

§ 1.º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

§ 2.º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior".

A questão de fundo refere-se ao conceito técnico-jurídico de propriedade.

Segundo o Código Civil, diferem os conceitos de propriedade, domínio útil e posse.

O conceito de propriedade é mais amplo do que o de posse. Este último é "o exercício de fato dos poderes constitutivos do domínio ou propriedade, ou de algum deles somente, como no caso de direito real sobre propriedade alheia". E a posse se divide em direta ou indireta. Direta para quem detém materialmente a coisa, e indireta para o proprietário que a cedeu a outrem. É que as faculdades da propriedade podem estar atribuídas a pessoas diversas, como no caso da locação ou do usufruto.

Assim, e isso é o que importa, pode haver posse (autônoma) sem propriedade; a rigor só é proprietário de imóvel (o que supõe o uso, o gozo e a disposição de bem, à luz do art. 524 do CC), no Brasil, quem o adquiriu por transcrição de título translativo na circunscrição imobiliária competente, por acessão (CC, art. 536) ou por usucapião (CC, arts. 550 e s.).

O domínio útil (expressão considerada pelos civilistas sem qualquer rigor científico) do enfiteuta opõe-se ao domínio direto (do proprietário). O titular do domínio útil é necessariamente o não-proprietário na enfiteuse.

Ora, o Código Tributário Nacional, ao descrever a hipótese do imposto municipal sobre a propriedade, nela incluiu o domínio útil e a posse. Evidente discrepância com o texto constitucional?

Esse diploma legal criou um conceito de propriedade, tributário, específico, diverso da acepção civilista do termo?

Tal questão de há muito tem sido discutida na doutrina e no direito estrangeiro. Hensel lembra que, em certas situações (sobre tudo com relação a impostos sobre o patrimônio ou a renda), se pode entender de equiparar quem tenha o "domínio econômico" do objeto com o proprietário, desprezando-se a possibilidade de uma relação jurídica formal<sup>6</sup>.

Não obstante, o próprio Código Tributário Nacional, no seu art. 110, dispõe que "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

Tal princípio de interpretação endereçado ao legislador complementar ou ordinário tem sido compreendido como útil e adequado ao sistema de repartição de competência tributária privativa entre os entes estatais, sabidamente rígido<sup>7</sup>.

Situações fáticas atenuam o princípio.

6. Juristas do porte de Geraldo Ataliba, Souto Maior Borges e Paulo de Barros Carvalho somente atribuem validade ao Código Tributário Nacional quando e até o ponto em que esse resolve conflito de competência tributária, ou regulamenta determinadas limitações constitucionais ao poder de tributar. Funda-se a corrente doutrinária no princípio do federalismo. Recebendo os entes estatais o seu poder tributário diretamente da Constituição, não se pode interpor entre a Constituição e a legislação ordinária do Estado e dos Municípios qualquer outra norma de supra-ordenação. Argumenta-se que a definição das hipóteses e das conseqüências das normas sobre impostos não pode nada acrescentar ou retirar da competência prevista no texto constitucional, por ser esta irredutível. Entretanto, a doutrina majoritária e a jurisprudência têm acolhido o Código Tributário Nacional como norma geral, em toda a sua extensão.

7. *Diritto tributario*, trad. Dino Jarach, 1. ed., Milano, Giuffrè, 1956, p. 116. Acrescenta Hensel o princípio geral do § 98, comma 1.ª, parte 1.ª, do então AO: "Chi possiede un oggetto como suo, viene considerato proprietario ai fini delle leggi d'imposta".

Baleeiro<sup>8</sup> explica quanto ao ITR que há a "realidade de que milhares ou milhões de fazendas e sítios, no Brasil, ocupam terras públicas ou particulares de terceiros, já que seus possuidores não têm título hábil ou o título não se filia a uma cadeia sucessória até o dia do desmembramento do patrimônio público"<sup>9</sup>.

Embora relevantes as razões sociais levantadas por Baleeiro, persiste o impasse a requerer composição<sup>10</sup>. Para logo, o impasse não traz conseqüência danosa imediata, uma vez que o alargamento da área de incidência dos impostos sobre a propriedade urbana e rural não provoca conflito de competência. Convém, no entanto, ajustar ao texto constitucional o "tipo" mais abrangente que o IPTU configura, validando-se, então, toda a legislação ordinária<sup>11</sup>.

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

Com este ânimo deve ser entendida a disposição do Código Tributário Nacional. Não que tenha inovado a Constituição, criando por sua conta um imposto sobre a posse e o domínio útil. Não é qualquer posse que deseja ver tributada. Não a posse direta do locatário, do mandatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bem de terceiro, do usuário ou habitador (uso e habitação), ou do possuidor clandestino ou precário (posse nova) etc. A posse prevista no Código Tributário Nacional, como tributável, é a de pessoa que já é ou pode vir a ser proprietária da coisa. O Código Civil, independentemente de algumas disposições em contrário, tomou partido claro ao lado Ihering contra Savigny, na querela sobre a natureza jurídica da posse. Embora em certas passagens adote as in-

8. Aliomar Baleeiro, *Direito tributário brasileiro*, cit., 1. ed., p. 142.

9. José W. Coelho já sustentou a inconstitucionalidade do imposto territorial rural pelo mesmo motivo — contra, Aliomar Baleeiro, *Direito tributário brasileiro*, 9. ed., Forense, 1977, p. 141.

10. Diz A. A. Falcão que "não tem sentido para a interpretação e aplicação dos preceitos em que se contém a discriminação de rendas, a definição dos impostos com fundamento em considerações econômicas" — *Sistema tributário brasileiro*, 1. ed., Ed. Finanças, 1965, p. 45.

11. Diz Engisch, com extrema sabedoria, que a verdade do jurista está condicionada historicamente.

tuições de Savigny, vê na posse a externalização da propriedade. E, só quando a posse exterioriza a propriedade é possível tomá-la como núcleo do fato jurígeno criador da obrigação tributária do IPTU.

Neste sentido é que o Código Tributário Nacional tomou a posse e a enfiteuse. Tomou-as, noutra giro, como "signos presuntivos", para usar expressão a gosto de Becker, de um direito de propriedade tributável, conforme previsto na Constituição, até porque a posse e a enfiteuse, nesta acepção que vimos de ver, configuram muito bem aquele "domínio econômico" — expressão de capacidade contributiva — lembrado por Hensel. Com efeito o enfiteuta é *mais proprietário* do que o senhorio direto. Acrescente-se que hoje o instituto é praticado pelos Estados para incentivar a localização de indústrias. A seu turno, não faz mal repetir, a posse do Código Tributário Nacional, é a que *externa* o domínio. Vinquemos um pouco mais a idéia, já que se cuida de harmonizar a Constituição e o Código Tributário Nacional, no tocante ao fato gerador do IPTU. Perpassemos as duas grandes teorias civilistas sobre a natureza jurídica da posse.

Para Savigny segundo Silvio Rodrigues<sup>12</sup>:

"A posse é o poder de dispor fisicamente da coisa, com o ânimo de considerá-la sua e defendê-la contra intervenção de outrem. Encontram-se, assim, na posse, dois elementos; um elemento material, o *corpus*, que é representado pelo poder físico sobre a coisa; e um elemento intelectual, o *animus*, ou seja, o propósito de ter a coisa como sua, isto é, o *animus rem sibi habendi*.

Os dois elementos são indispensáveis para que se caracterize a posse, pois se faltar o *corpus*, inexistente relação de fato entre a pessoa e a coisa; e se faltar o *animus*, não existe posse, mas mera detenção".

(...) "Ihering dirige a Savigny veemente crítica. A seu ver a distinção entre *corpus* e *animus* é irrelevante, pois a noção de *animus* já se encontra na de *corpus*, sendo a maneira como o proprietário age em face da coisa de que é possuidor.

Posse não significa apenas a detenção da coisa; ela se revela na maneira como o proprietário age em face da coisa, tendo em vista sua função econômica, pois o *animus* nada mais é do que o propósito de *servir-se da coisa como proprietário*.

12. Silvio Rodrigues, *Direito civil*, São Paulo, Saraiva, 1978-79.

Assim, o lavrador que deixa sua colheita no campo, não a tem fisicamente, entretanto a conserva em sua posse, pois que age em relação ao produto colhido, como o proprietário ordinariamente o faz. Mas, se deixa no mesmo local uma jóia, evidentemente não mais conserva a posse sobre ela, pois não é assim que o proprietário age em relação a um bem dessa natureza.

Não é mister um conhecimento mais profundo para saber se alguém é ou não possuidor. Tal ciência decorre do bom senso. O camponês que encontra animal capturado por armadilha sabe que este pertence ao dono desta; desse modo, se o tirar dali, não ignora que pratica furto, posto que o está subtraindo da posse de seu dono; o madeireiro que lança à correnteza os troncos cortados na montanha para que o rio os conduza à serraria, não tem o poder físico sobre os madeiros, mas conserva a posse, pois assim é que age o proprietário; o transeunte que vê materiais de construção ao pé da obra sabe que eles pertencem ao dono desta, embora não se encontrem sob a sua detenção física.

Todos estes exemplos, tirados do próprio Ihering, servem para revelar uma circunstância. A de que o possuidor é aquele que age em face da coisa corpórea como se fosse o proprietário, pois a posse nada mais é do que uma exteriorização da propriedade."

Ao que, para Ihering: a) a posse é *condição* para a utilização real do direito de propriedade; b) a posse externa a propriedade; c) a posse é meio de defesa da propriedade, ainda que ao final não seja o possuidor verdadeiro proprietário; d) a posse é caminho e meio que pode levar à propriedade.

O Código Civil abonando a tese de Ihering dispõe no art. 485.

"Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno, ou não, de algum dos poderes inerentes ao domínio ou propriedade."

É a posse como exteriorização da propriedade.

A posse é um *direito* (é um interesse juridicamente protegido) não constante da relação dos direitos reais do art. 674 do Código Civil, e *com razão*. A posse, não obstante, é um estado de fato jurídico que a lei protege em atenção à propriedade, da qual é *manifestação exterior*.

No sistema do Código Tributário Nacional a posse radica uma hipótese de "fato gerador supletivo", como veremos à frente.



Quanto à enfiteuse, atento a que, como bem lembrado por Amílcar de Araújo Falcão, o fato gerador do tributo é um fato de conteúdo econômico a que a lei atribui relevância jurídica, o Código Tributário Nacional vislumbra no direito real do enfiteuta o conteúdo mesmo do direito de propriedade com um *minus* irrelevante. Nem se deslembrou de que nas cidades litorâneas e algumas ribeirinhas grande parte dos imóveis são “terrenos de marinha”, subespécie da enfiteuse.

A enfiteuse é o mais amplo direito real sobre coisa alheia (CC, arts. 678 e 679). Praticamente todas as prerrogativas que constituem, juntas, o conteúdo da propriedade (um composto jurídico) são transferidas ao enfiteuta. Este pode usar, gozar e reivindicar a coisa; pode alienar seus direitos a terceiros, sem aquiescência do senhorio (titular de um domínio abstrato). O enfiteuta adquire, destarte, todos os direitos inerentes ao domínio. O seu direito é tão amplo que pode ser transmitido por negócio *inter vivos* ou *causa mortis*. É perpétuo e pode ser resgatado (art. 693) atribuindo ao enfiteuta o domínio pleno (*jus in re plena*). O enfiteuta tem o uso, o gozo e a disposição da coisa. É ele quem tira proveito econômico dela. É um proprietário atípico. Para o direito tributário apresenta-se como sujeito passivo exatamente por tais características.

Com o senhorio fica muito pouco. Os seus direitos são mínimos. Detém meras expectativas e pouco consolo. Sobra-lhe:

a) a expectativa de readquirir o domínio pleno; pelo exercício do direito de preferência em caso de alienação, pela via do comisso ou, ainda, pelo passamento do enfiteuta sem herdeiros;

b) o direito menor de receber o foro do arrendamento e o laudêmio pela transmissão da enfiteuse;

c) o consolo de receber o valor do resgate da enfiteuse, se ocorrente. A enfiteuse só é possível relativamente a terras não cultiváveis ou terrenos que se destinem à edificação (art. 680) e pode ser estabelecida por testamento ou ato *inter vivos*. Utiliza-o o Estado para partejar o desenvolvimento de núcleos industriais.

Com tais características o foro ou enfiteuse foi contemplado no Código Tributário Nacional como “tipo” de direito de propriedade para fins tributários.

Dessarte, não vemos antinomia entre a Constituição e o Código Tributário Nacional, no que concerne à enunciação do “fato gerador”

do IPTU. Não enxergamos, noutras palavras, excesso no Código Tributário Nacional, que teria ido além do enunciado pelo Constituinte, ao agregar à propriedade, esta constante da redação da Carta, a posse e o domínio útil (e que aparecem no texto da lei complementar, tão-somente).

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

Este é o núcleo da hipótese de incidência do IPTU, sua materialidade ou, noutro giro, seu aspecto material<sup>13</sup>.

### 5.3. O aspecto material da hipótese de incidência do IPTU

A hipótese de incidência do IPTU é um “estado de direito” prestigiado pela lei: ser proprietário de imóvel, ser possuidor — enquanto a posse manifesta o domínio ou sua possibilidade futura — e ser enfiteuta<sup>14</sup>.

O núcleo da enunciação legal não é a propriedade, a posse, o domínio útil. É, ao revés, ser proprietário, ser possuidor, ser enfiteuta. Na literalidade da linguagem do objeto (a linguagem vulgar do direito positivo) o *substratum* jurígeno apenas se insinua, ocultado pela redação literal da fórmula legislativa, imperfeita e incompleta.

A missão do jurista é descrever juridicamente, com técnica mais apurada, a veraz estrutura da norma.

O ser proprietário implica um sujeito e um objeto. Este na fórmula do art. 32 do Código Tributário Nacional, deve ser um *imóvel*,

13. A técnica de remeter à lei complementar da Constituição a tarefa de decompor em seus elementos estruturais a hipótese de incidência dos tributos é constante e usual. Veja-se, por exemplo, o conceito de *renda* para os fins do IR na lei maior e no Código Tributário Nacional; é este que dá a definição do fato jurígeno. O mesmo se dá com o IPI e a maioria dos tributos do Sistema Tributário Brasileiro.

14. Trata-se de um imposto pessoal, às vezes transferível, *ex contractu* como na locação, montado sobre a existência dos direitos reais das pessoas físicas ou jurídicas. Como imposto patrimonial é tratado no Código Tributário Nacional.

prédio ou terreno. A linguagem do Código afasta-se um pouco da ortodoxia civilista. Prédio é a edificação; casa ou edifício. Há um imposto sobre a propriedade, posse ou domínio útil de terreno (o territorial) e outro sobre a propriedade, a posse ou domínio útil de prédio edificado (o predial). Dessarte, a expressão *predial* é reservada ao imóvel edificado, independentemente de sua utilização econômica, que só tem serventia para *graduar* a tributação, enquanto a expressão *territorial* corresponde a terreno não construído, sem benfeitorias prediais. Também aqui a destinação ou a localização do terreno serve de base para técnicas de graduação do tributo, já na consequência da norma. O imóvel é só aquele *por natureza ou acessão física*, como definido na lei civil. O objetivo da lei tributária na espécie é destacar das demais, para fins fiscais, a propriedade do solo, acrescido que seja, e as construções sobre ele levantadas<sup>15</sup>.

Esta dicotomia permite ao legislador municipal — na maioria dos municípios brasileiros — destacar a propriedade do prédio da propriedade do solo para fins tributários, afastando-se nesse passo do rigor civilista. Muita vez o dono da casa ou do barracão não é proprietário do solo, mas nele edifica sua morada. No plano civil, quase sempre terá direito de indenização pela “benfeitoria”; no plano tributário, na maioria dos municípios, não escapa da tributação. Há, até, casos de duplicidade. Tributa-se o proprietário com o territorial e o possuidor do barracão com o predial. A matéria está a exigir maiores escavações jurídicas, as quais serão realizadas quando for abordada a posse como suporte de tributação do IPTU, páginas à frente.

São bens imóveis *por natureza* o solo, a superfície, os acessórios e as adjacências naturais, compreendendo as árvores, os frutos pendentes, o espaço e o subsolo (CC, art. 43, I). São imóveis *por acessão física*: tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como as sementes lançadas à terra, os edifícios e construções, de

15. V. Código Civil, art. 43, I e II, assim como as restrições da Constituição, do Código de Minas, e outras. Assim, v. g., as minas e demais riquezas do subsolo, bem como as quedas d'água, constituem propriedade distinta da do solo para efeito de exploração ou aproveitamento industrial. A jazida é bem imóvel e não integrante do solo. O *superfidiário*, o proprietário do solo, não tem potestade sobre a jazida.

modo que se não possa retirar sem destruição<sup>16</sup>, modificação, fratura, ou dano (art. 43, II).

### 5.3.1. As situações jurídicas tributáveis envolvendo bens imóveis

*Ser proprietário.* Todo proprietário — excluídos os imunes e os isentos — de imóvel urbano (terreno ou prédio) está sujeito a pagamento do IPTU ao município da situação do imóvel, o sujeito ativo da obrigação tributária. O senhorio, na enfiteuse, excepcionou a regra.

*Ser nu proprietário.* Constitui usufruto o direito real de fruir as utilidades e frutos de uma coisa, enquanto temporariamente destacada da propriedade (CC, art. 713). Ao usufrutuário competem os direitos de uso e gozo. Pode usar, consumir e vender os frutos, dar a coisa em locação, fazendo seus os alugueres. O usufruto é de índole temporária. Extingue-se pela morte do usufrutuário (art. 739, I) ou findo o prazo de cem (100) anos se se tratar de pessoa jurídica<sup>17</sup>. O benefício real é inalienável, salvo em favor do nu proprietário, permitida contudo a sua cessão (CC, art. 717).

Ora, com o usufruto não desaparece o direito do nu proprietário; dele o domínio da coisa. Ele é o contribuinte do IPTU. A posse direta do usufrutuário é irrelevante. O possuidor usufrutuário não é sujeito passivo da obrigação tributária do IPTU.

*Ser fiduciário ou fideicomissário.* Dá-se o fideicomisso quando o testador deixa seus bens a uma pessoa — o fiduciário — para que esta os transmita por sua morte, em dado tempo ou sob condição, a outra, a fideicomissária. Faz-se duplo benefício:

- a) ao fiduciário que recebe desde logo os bens;
- b) ao fideicomissário que os receberá por morte do fiduciário ou no advento do termo marcado pelo testador. A propriedade do fiduciário é *plena enquanto dura*, ao revés do usufrutuário que só

16. A definição do Código Civil é antiga e já vai se tornando obsoleta diante da moderna tecnologia de construção de edifícios, os mais diversos, com estruturas metálicas montáveis, que podem ser retiradas “sem fratura ou dano” e trasladadas de um lugar para outro...

17. A enfiteuse, ao contrário, é perpétua e transmissível.

tem os direitos de uso e gozo, mas não o domínio. Conseqüentemente, a propriedade do fiduciário é *resolúvel*.

O fiduciário é proprietário, logo é sujeito passivo da obrigação tributária do IPTU. Sê-lo-á, também a seu tempo, o fideicomissário.

*Ser titular dos direitos de uso e habitação.* Tal como no usufruto, aqui alguns direitos do plexo proprietário são destacados e atribuídos a titulares diversos do *dominus*. O uso é um usufruto restrito às necessidades do usuário e de sua família, e não admite cessão (CC, arts. 743 e 744). A habitação é um direito real sobre coisa alheia ainda mais restrito que o de uso. O que o caracteriza é dever o titular do direito, ele próprio com sua família, residir no prédio objeto da franquia, não o podendo ceder a título oneroso nem gratuito. Em ambas as hipóteses a *posse direta* do usuário ou do que habita é irrelevante. Prevalece o domínio. O contribuinte do IPTU, no caso, será o proprietário.

*Ser arrendante ou locatário de bens imóveis.* A *posse direta* do arrendante do terreno ou do locatário do imóvel não apresenta prêmio à tributação. Quem deve pagar o IPTU é o proprietário do imóvel alugado ou arrendado, irrelevante que o locador ou arrendante seja, v. g., o usufrutuário. A questão de ser possível embutir no preço da locação ou mesmo transferir *ex contractu* o ônus financeiro da obrigação tributária para o locatário não altera a relação jurídico-tributária entre o proprietário e o município da situação do imóvel, a propósito do IPTU.

*Ser promissário comprador de imóvel ou da promessa irrevogável e irrevogável de compra e venda.* A promessa irrevogável de venda de imóvel, desde que inscrita no registro imobiliário, confere ao promissário comprador uma espécie de direito real intangível sobre a coisa, objeto da transação, oponível *erga omnes*. Tem direito de pedir a adjudicação compulsória do imóvel, a outorga forçada da escritura, pela transcrição do título *ad sententiae*, no ofício competente. A regra protetora defluía, em princípio, do Decreto-lei n. 58, de 10 de dezembro de 1937<sup>18</sup> e foi depois completada pela Lei n. 649, de 11 de março de 1948.

18. Silvío Rodrigues, história com riqueza de informações a gênese do instituto criado pelo Decreto-lei n. 58:

Juridicamente, os contratos de compra e venda de bens imóveis sempre geraram para o vendedor uma obrigação de fazer, consistente em prestar declaração de vontade no sentido de possibilitar a

“A promessa bilateral de compra e venda, contrato preliminar que é, tem por finalidade, como todo contrato preliminar, um contrato definitivo (v. v. 3, n. 19). Por meio da convenção, as partes ajustam de levar a efeito, em momento oportuno, um contrato definitivo de compra e venda.

As razões de sua enorme difusão, entre nós, já foram apontadas alhures. A promessa bilateral de venda e compra surgiu como expediente para garantia do vendedor, pois este, nas vendas de imóveis a prazo, adia para depois do pagamento do preço a transferência do domínio (v. v. 3, n. 72). A multiplicação do seu uso derivou não só da inflação, como de causas conexas, entre as quais o colossal aumento das vendas de terrenos loteados a prestação.

Com efeito, o crescimento das populações urbanas, fenômeno comum a todos os países que se industrializam e assim progridem, provocou a exploração e a venda de consideráveis áreas de terrenos, destinados a construções residenciais. Para facilitar tal venda, recorreram os interessados ao remédio de parcelar o preço; e, como expediente para garantir o vendedor, lançou este mão do contrato preliminar de promessa de venda, por meio do qual o negócio só se aperfeiçoava após o pagamento de todas as prestações, pelo promissário comprador.

Todavia, algumas circunstâncias vieram provocar a interferência do legislador, com o propósito de proteger os candidatos a aquisição. Realmente, a enorme procura de terrenos loteados, vendidos a prestação, atigou o surgimento, no mercado, de pessoas sem escrúpulos que ofereciam à venda áreas litigiosas ou alheias, ou áreas cuja documentação era deficiente, ludibriando, assim, a boa fé dos adquirentes, não raro gente simples e inexperiente.

Por outro lado, a valorização das terras não apenas provocada pela inflação então incipiente, como também por razões históricas capazes de influir decisivamente na conjuntura econômica, apresentou-se como razão importante do inadimplemento das obrigações por parte dos promitentes vendedores. Pois estes, após receberem o preço pelo qual haviam prometido vender lotes de terrenos, percebiam que estes valiam, então, importância dez ou vinte vezes maior do que aquela pela qual haviam sido alienados. E como se tratava de alienação de bens imóveis, cuja eficácia dependia de instrumento público, permitia a lei o arrependimento, contanto que se sujeitasse o arrependido ao pagamento das perdas e danos (CC, art. 1.088, v. 3, n. 32, desta obra).

Recorrer àquele arrependimento lícito constituía, assim, um meio de enriquecimento para os promitentes vendedores, porque a indenização a que ficavam sujeitos, quando a ela condenados, era sempre inferior ao proveito auferido. Ademais, não raro havia se insinuado sub-repticiamente no contrato o direito de arrependimento, mediante a devolução em dobro das prestações pagas.

Em qualquer hipótese, entretanto, do arrependimento resultava um considerável prejuízo para o promissário comprador, pois este, após haver pago o preço, esbarrava com a recusa do vendedor em lhe outorgar a escritura definitiva, não lhe sobrando outra senda senão a via judicial, para reclamar perdas



outorga da escritura de compra e venda. Das avenças de compra e venda surgia para o comprador o direito pessoal de reclamar a execução do avençado, com perdas e danos, em caso de inadimplemento. Por ser direito pessoal não havia como vincular terceiros ao negócio. Na hipótese de alienação da coisa pelo promitente vendedor a terceira pessoa, o promissário ficava sem ação contra este adquirente, restando-lhe tão-somente o direito de ajuizar contra o vendedor pulha e inadimplente ação de perdas e danos. Esta, exatamente, a solução clássica dos dissídios envolvendo a temática acima referida.

O Decreto-lei n. 58 com as modificações da Lei n. 649, como já visto, alterou este quadro, de resto pernicioso, uma vez que de-

e danos. Ora, o propósito do comprador não fora obter perdas e danos, mas sim o terreno que havia comprado, cujo preço havia pago, e que agora lhe era recusado. Para remediar essa dupla sorte de inconvenientes, o legislador promulgou o Decreto-lei n. 58, de 10 de dezembro de 1937, dispondo sobre o loteamento e a venda de terrenos a prestação.

A primeira série de medidas tomadas pelo legislador visava garantir a seriedade da oferta feita ao público, pois impunha ao indigitado vendedor a prestação, de terrenos loteados, o mister de apresentar, na circunscrição imobiliária competente, a prova do domínio do imóvel, plano de loteamento, certidão negativa de imposto e ônus reais, e ainda um exemplar do contrato-tipo de vendas. O registro desses documentos, que necessariamente devia preceder ao início das vendas, feito depois da convocação dos interessados para o impugnarem, e sob a fiscalização do oficial público e mesmo de juiz togado (art. 2.º), representava um elemento de segurança capaz de dificultar, senão de impedir, o acesso ao mercado imobiliário de aventureiros inescrupulosos.

Por outro lado, para evitar o inconveniente de, ao cabo do contrato, recusar-se o promitente vendedor a outorgar escritura definitiva de venda e compra, concedeu o legislador, ao promissário comprador, o direito de obter a adjudicação do lote (art. 16).

Pouco depois, em 1939, o Código de Processo Civil, nos arts. 345 e s. disciplinou a questão de loteamento e venda de imóveis a prestação; e no art. 346 ordenou que, recusando-se o compromitente a outorgar a escritura de compra e venda, seria intimado a fazê-lo em cinco dias e, se se mantivesse inerte, o juiz adjudicaria o lote ao comprador.

Contudo, o dispositivo mais importante do Decreto-lei n. 58 era de seu art. 5.º que, em consonância com a regra do art. 676 do Código Civil, atribuía ao promissário direito real oponível a terceiro, quanto à alienação e oneração posterior, desde que averbasse o contrato no Registro de Imóveis. De modo que, quanto à promessa de compra e venda a prestação de imóveis loteados, o Decreto-lei n. 58 instalou um regime novo no Brasil, criando,

terminou em favor do promissário comprador, inscrito o contrato no registro próprio (a promessa irrevogável e irrevogável), o direito de obter a adjudicação do imóvel e de seguir a coisa, opondo seu título a terceiros. Criou-se, portanto, um *forte direito real sobre coisa alheia, pelo menos do ponto de vista formal, uma vez que a transmissão* das coisas imóveis só se dá com a transcrição do título aquisitivo da propriedade no registro imobiliário. O fato deste direito ser oponível a terceiros, uma vez inscrita a promessa de venda, significa que retira ao proprietário — promitente vendedor — o poder de dispor da coisa prometida. É que sobre ela passou a pesar o direito do promissário comprador de torná-la sua, uma vez pago o preço. Assim, quaisquer alienações que o promitente vendedor venha a fazer são anuláveis por colisão com direito pré-constituído. A cláusula *erga omnes*, ao demais, implica o direito de seqüela, podendo o promissário comprador seguir e buscar a coisa em mãos de quem se encontre para exercer o seu direito real. Tais características, e mais as que veremos adiante, geraram no espírito de muitos juristas a convicção de que o promissário comprador de promessa irrevogável é um proprietário efetivo, só lhe faltando a transcrição do título, aspecto meramente formal.

para o promissário comprador, um direito real, cujo conteúdo era a sua oponibilidade a terceiros e a prerrogativa de obter a adjudicação compulsória.

Todavia, conforme determinava a lei com todas as palavras, tal regime se aplicava apenas aos contratos de compromisso de venda e compra de imóveis loteados, cuja venda se pretendesse fazer a prestação, não abrangendo, por conseguinte e genericamente, as promessas de imóveis não loteados, ou aqueles cujo pagamento se devesse à vista. A esse inconveniente atendeu a Lei n. 649, de 11 de março de 1949 que, dando nova redação ao art. 22 do Decreto-lei n. 58, estendeu ao negócio de promessa de venda e compra de imóveis não loteados, quer o pagamento se fizesse à vista, quer a prazo, as mesmas vantagens atribuídas por aquela última lei aos compromissos de terrenos loteados a prestação. Diz o art. 22 do Decreto-lei n. 58, na redação que lhe foi dada pela reforma de 1949:

Os contratos, sem cláusula de arrependimento, de compromisso de compra e venda de imóveis não loteados, cujo preço tenha sido pago no ato de sua constituição ou deva sê-lo em uma ou mais prestações, desde que inscritos em qualquer tempo, atribuem aos promissários direito real oponível a terceiros e lhes confere o direito de adjudicação compulsória nos termos dos arts. 16 desta lei e 346 do Código de Processo Civil.

Assim, a partir de então, a promessa de venda, sem cláusula de arrependimento e desde que inscrita no Registro de Imóveis, confere, entre nós, ao promissário comprador, um direito real" (*Direito civil*, São Paulo, Saraiva, 1978-79).

O direito de adjudicação compulsória, consistente em obter declaração judicial ordenando a incorporação do imóvel ao patrimônio do adquirente, completa o *estatuto* do promitente comprador que pode, ainda, ter a posse de pronto e ceder direitos como se *dominus* fosse. Todavia o direito real do promissário comprador decorre da *inscrição* da promessa irrevogável à margem do Registro de Imóvel. Se tal não houver prevalecerá o direito das obrigações e o vínculo entre as partes será meramente pessoal, com as desvantagens daí decorrentes.

Quem deve pagar o IPTU? O proprietário (promitente vendedor) ou o promissário comprador?

O lançamento, até que houvesse a transcrição do título definitivo no registro imobiliário, deveria ser feito em nome do proprietário. A lei do imposto o elege, vimos, como sujeito passivo. Todavia, as municipalidades podem fazer constar no cadastro de contribuintes o nome dos promissários compradores, desde que munidos de promessas de venda irrevogáveis, devidamente averbadas com prova de quitação do preço. E lançá-las.

A bem da verdade, os cadastros municipais deveriam guardar coerência com o direito civil. O imposto é *pessoal* e incide sobre a existência do direito de propriedade imputada a determinado titular pela ordem jurídica. Irrelevante que o proprietário contra quem se lançou o imposto alegue que já o vendeu irrevogavelmente. Perante a lei civil continua proprietário até que se dê a transcrição do título que operou o negócio jurídico. Quanto a acertar o ônus com o promissário comprador seria questão estranha ao vínculo tributário, *res inter alius*.

Razões relevantíssimas de ordem prática, aliadas ao fato de que o promissário comprador quitado e averbado já atua como *vero dominus*, justificam o hábito das municipalidades de inscrever nos seus cadastros prefalado comprador como "contribuinte". Há o *periculum in mora*, cumpre evitá-lo. Ademais a promessa irrevogável, averbada, funciona, convenhamos, como uma pré-transcrição do título aquisitivo da propriedade. Por isso mesmo Orlando Gomes, no seu anteprojeto, idealizou modo prático de inserir as "promessas" no registro imobiliário, sem maiores delongas.

Se o proprietário não é encontrado e o promitente comprador está ao alcance do fisco — uma vez que na posse do imóvel — lícita a cobrança em seu nome. Nesse caso a *posse*, pela lei do forma-

lismo jurídico, expressa o direito de propriedade, sua iminência. Incide o IPTU.

*Ser proprietário, sendo resolúvel a propriedade.* Há duas modalidades de propriedade resolúvel no direito brasileiro; ou a cláusula resolutiva consta do título constitutivo ou é superveniente:

a) o art. 647 prescreve que resolvido o domínio pelo implemento da condição ou advento do termo, resolvidos também ficam os direitos concedidos durante sua vigência. A condição ou termo são os *previstos* no próprio título que constitui o domínio. Os exemplos mais evidentes de propriedade resolúvel pré-constituída dão-nos o fideicomisso e a venda com cláusula de retrovenda. Os bens do fiduciário, se pré-morrer ao fideicomissário, passarão ao domínio deste. No pacto da retrovenda fica desde logo estipulado uma condição e um termo para operar o retorno da propriedade ao alienante (direito de retrato — CC, art. 1.141);

b) mas o domínio pode ser resolvido por causa superveniente. Aqui, ao contrário do previsto no art. 647 do Código Civil, a resolução opera *ex nunc* sem efeitos retroativos. Hipótese com característica de propriedade resolúvel por causa superveniente oferece-nos a revogação da doação, por ingratidão do donatário (CC, art. 1.183).

Seja lá como for, o *estado jurídico, ser proprietário de imóvel urbano*, ainda que resolúvel a propriedade, não afeta a relação tributária do IPTU. Enquanto dure o domínio, o *dominus* é o sujeito passivo da obrigação, a teor do art. 117 do Código Tributário Nacional, que considera ocorrido o fato gerador — quando seja situação jurídica — desde o momento em que esteja definitivamente constituído nos termos do direito aplicável. A propriedade é uma situação jurídica. Enquanto tal, o negócio jurídico que visa à propriedade pode ficar sujeito a condição. O inc. I do art. 117, precisamente, prescreve que os negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados, sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou celebração do negócio.

Ora, a propriedade é resolúvel quando a condição ou termo carrega natureza resolutória. Logo, independentemente do evento futuro e incerto resolutivo, o *dominus* apresenta-se como sujeito passivo do IPTU.

### 5.3.2. Ser enfiteuta sob regime especial. Terrenos de marinha

O enfiteuta, vimos de ver noutro sítio, é sujeito passivo do IPTU. A seu direito real, de tão dilargado que é, confere-lhe perfil de verdadeiro proprietário. É o enfiteuta, efetivamente, que dá colorido econômico à enfiteuse, daí o interesse impositivo da lei tributária.

Em algumas cidades são numerosos os chamados "terrenos de marinha" legitimamente possuídos por particulares.

Dá-se a tributação sobre o direito desses peculiares enfiteutas. A situação jurídica dos terrenos de marinha cata submissão à lei especial, onde são considerados bens públicos dominiais da União. Em verdade, deparamo-nos com terrenos constituídos por franjas de terra que, partindo do maior preamar, vão até certa distância terra a dentro, as quais são ocupadas por particulares segundo um regime enfiteutico especial, onde, por exemplo, não se admite o resgate. O Decreto-lei n. 9.760, de 3 de setembro de 1946, arrola quais são os bens imóveis da União e numa lista de doze espécies inclui "os terrenos de marinha e seus acrescidos".

Os arts. 2.º e 3.º do referido decreto-lei definem:

"Art. 2.º São terrenos de marinha, em uma profundidade de 33 (trinta e três) metros, medidos horizontalmente, para a parte da terra, da posição da linha do preamar médio de 1831:

- a) os situados no continente, na costa marítima e nas margens dos rios e lagoas, até onde se faça sentir a influência das marés;
- b) os que contornam as ilhas situadas em zona onde se faça sentir a influência das marés.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo a influência das marés é caracterizada pela oscilação periódica de cinco centímetros pelo menos do nível das águas, que ocorra em qualquer época do ano.

Art. 3.º São terrenos acrescidos de marinha os que se tiverem formado, natural ou artificialmente, para o lado do mar ou dos rios e lagoas, em seguimento aos terrenos de marinha".

Os arts. 9.º e 14 falam sobre a demarcação dos terrenos de marinha, cuja competência é do Serviço do Patrimônio da União.

Diz o art. 64 do mesmo diploma legal:

"Art. 64. Os bens imóveis da União não utilizados em serviço público poderão, qualquer que seja sua natureza, ser alugados, afetados ou cedidos".

O aforamento está previsto nos arts. 99 a 103 e depende de autorização prévia do Presidente da República.

Diz o art. 131 do supracitado decreto-lei:

"Art. 131. A inscrição e o pagamento da taxa de ocupação não importam, em absoluto, no reconhecimento, pela União, de qualquer direito de propriedade do ocupante sobre o terreno ou ao seu aforamento, salvo no caso previsto no item IV do art. 105".

Diz o item IV do art. 105:

"Art. 105. Têm preferência ao aforamento:

.....  
IV — os ocupantes inscritos até o ano de 1940, e que estejam quites com o pagamento das devidas taxas, quanto aos terrenos de marinha e seus acrescidos".

O Decreto-lei n. 7.937, de 5 de setembro de 1945, dispõe sobre o loteamento de terrenos de marinha.

O Decreto n. 40.735, de 9 de janeiro de 1957, submete ao regime de aforamento as terras devolutas situadas dentro da faixa de cento e cinquenta quilômetros ao longo das fronteiras e nos territórios federais.

*Ser possuidor.* Não é a qualquer possuidor que se pode imputar a condição de sujeito passivo direto do IPTU. O inquilino é possuidor do imóvel que alugou. Nem por isso nos acode a idéia de considerá-lo sujeito passivo direto, *de jure*, do IPTU. O arrendatário de terrenos urbanos tampouco pode ser considerado sujeito passivo do IPTU. Identicamente no *comodato*, não há falar no comandatário, que detém a posse do imóvel por determinação do proprietário, como contribuinte do IPTU. Nos três casos enfocados é inquestionável a *posse*, seja a do locatário e a do arrendatário seja a do comandatário. Logo, o ser possuidor a título de locação ou comodato não caracteriza o fato gerador do IPTU. Nesses casos o contribuinte é sempre o proprietário do imóvel locado ou dado em comodato. Tampouco a posse *vis, clam* e "precária" pode servir de suporte à tributação, quando posse nova, se conhece a violência, a clandestinidade e a precariedade. Por isso mesmo, infeliz, imprecisa, ambígua e incorreta a fórmula do Código Tributário Nacional (art. 34)

quando diz poder ser sujeito passivo do IPTU, além do proprietário e do enfiteuta (um "quase-proprietário") também o *possuidor a qualquer título*.

A qualquer título?

O locatário e o comodatário estariam incluídos no rol dos contribuintes já que *possuidores de imóveis*?

A resposta só pode ser negativa.

Quando o fisco conhece o proprietário e a posse decorre de causas legais, de negócios jurídicos ou do exercício de um direito real sobre coisa alheia, salvo a especial hipótese da enfiteuse, eis que o enfiteuta é o verdadeiro proprietário (uma questão de realismo jurídico), o *ser possuidor* é irrelevante, em termos jurídicos, para configurar o fato gerador do imposto. Na anticrese, v. g., direito real de garantia, que ocorre quando o devedor entrega imóvel frutífero ao credor, autorizando-o a retê-lo, possuí-lo e perceber-lhe os frutos, de modo a saldar o seu débito, não se pode dizer que o ser "credor anticrético" (e enquanto tal, possuidor de imóvel de terceiro) configura a hipótese de incidência da norma jurídica tributária do IPTU, isto é, seu fato gerador. O credor anticrético é o possuidor do imóvel, mas o proprietário é que se afigura como contribuinte, por "ser proprietário".

A posse nova — menos de ano e dia — caracterizadamente clandestina, precária ou violenta, tampouco revela uma aparência de propriedade, mas sua negação. O ser possuidor desse jeito, já se vê, não caracteriza o fato gerador do IPTU.

Ora, diante de questões como essas é que os escolásticos faziam os seus famosos "distinguos".

A posse e, em consequência, o fato de ser possuidor, a que se refere o Código Tributário Nacional, como fato gerador do IPTU, é o tipificado no art. 485 do Código Civil:

"Aquele que tem, de fato, o exercício pleno ou não, de algum dos poderes inerentes ao domínio".

Trata-se aí da posse, como *exteriorização* do domínio, conforme a teoria de Ihering, prestigiado pelo Digesto Civil. Tanto que o art. 487 *nega a condição de possuidor a quem conserva o direito em nome de terceiro* (exemplo do caseiro, espécie de administrador de bens de terceiros).

Na espécie, para tirar do desprestígio a Savigny, há *corpus*, detenção corpórea da coisa, mas inexistente *animus*, a intenção de ter para si a coisa. E, como a posse (Ihering) é a *exteriorização da propriedade*, este tipo de possuidor, levandó-se em conta o "título" ou "motivo", não prefigura o *tipo tributário* previsto no Código Tributário Nacional.

A posse pode ser *direta e indireta*, nos termos do art. 486 do Código Civil.

"Quando, por força de obrigação, ou direito, em casos como o do usufrutuário, do credor pignoratício, do locatário, se exerce temporariamente a *posse direta*, não anula esta às pessoas, de quem eles a houveram, a *posse indireta*".

São destarte, possuidores indiretos o nu proprietário, o devedor anticrético, o locador, o comodante, uma vez que são *proprietários*. Para a lei tributária a posse do usufrutuário, do credor anticrético, do locatário e do comodatário *exteriorizam* o domínio do proprietário, que é, este sim, o sujeito passivo direto do IPTU *ex lege*, exatamente porque nele centram-se os direitos de propriedade e posse. O *ser proprietário e possuidor* constitui, precisamente, o fato gerador do imposto municipal sobre o patrimônio imobiliário urbano, conforme previsão do Código Tributário Nacional (Capítulo III, Seção II, art. 32).

A posse pode ser justa ou injusta. É injusta quando for violenta, clandestina ou precária (CC, art. 499) e justa em caso contrário. É violenta quando conseguida *manu militari*, pela força. O Direito não tolera a violência. O art. 497 do Código Civil prescreve que não autoriza a aquisição da posse, o ato de violência, salvo cessada. Diz-se clandestina a posse formada às escondidas. O intruso, ocultando seu comportamento, apossa-se de coisa de outrem (proprietário ou simples possuidor). Ora, a propriedade e a posse clamam pela publicidade e a posse sub-reptícia a nega, por saber-se esbulhador o possuidor *in clam*. A posse é a exteriorização do domínio. Deve *ser vista*. Por isso, o art. 497 nega ao ato clandestino virtude ou força aquisitiva de posse, a não ser depois de cessada a clandestinidade. Considera-se precária a posse daquele que, tendo recebido a coisa para depois devolvê-la, não cumpre o pactuado (a coisa em poder do locatário, do comodatário, do usufrutuário, do credor anticrético). O vício da precariedade macula a posse. E

por esta razão o Código Civil permite possa convalescer os vícios da clandestinidade e da violência, mas não admite convalesça a posse precária. O prefalado art. 497 silencia sobre a precariedade. Ao revés, fala da *clam* e da *vis*.

“Não induzem posse os atos de mera permissão ou tolerância, assim como não autorizam a sua aquisição, os atos violentos, ou clandestinos, senão depois de cessar a violência, ou a clandestinidade.”

A posse precária não convalesce, note-se, porque a precariedade *não cessa jamais*, decorrente que é da quebra da confiança e da *mala fides*. O dever jurídico de devolver a coisa é permanente.

Pois bem, o ser possuidor, a título precário, jamais poderá configurar o fato gerador do IPTU.

O mesmo já não se pode dizer da posse originariamente *clam* ou *vis*, visto como tais doenças aquisitivas da posse podem ser sanadas pelo tempo. A conclusão aparentemente colide com o art. 492 do Código Civil que atribui à posse a presunção de manter o mesmo caráter com que foi adquirida. No entanto, a colisão, se existisse, seria entre os arts. 492 e 497, pois este último admite expressamente a convalescença da posse clandestina ou violenta. Se convalesce, purgado o defeito de origem, o caráter com que foi adquirida a posse desaparece pela anistia (daí o esquecimento da mácula original).

Como conciliar ditas regras, que se afiguram antitéticas?

Pelo recurso aos conceitos de posse nova e posse velha e ao instituto da posse *ad usucapionem*.

O art. 497, já referido, permite que a posse violenta e clandestina, não precária, convalesça, cessada a *vis* e a *clam*. Assim, basta que a posse se prolongue pacificamente (sem reação) e publicamente (à vista de todos e, presumivelmente, à vista do *dominus* ou de pretense verdadeiro possuidor), durante o intervalo de ano e dia, para que reste purgada dos vícios da clandestinidade e violência originais. O disposto no art. 497 — que parece fixar *ad eternum* na posse o caráter com que foi adquirida — há de ser entendido de outra maneira. Há de ser entendido como presunção *juris tantum* de que a posse mantém, sempre, o mesmo caráter de sua aquisição, salvo prova em contrário. E esta prova é a da *posse velha* (mais de ano e dia na posse, mansa e pacificamente).

Nesse caso, o esbulhado pouco importando seja proprietário ou mero possuidor, não tendo mais ação possessória pelo decurso do

prazo para uso do remédio (que inexistente, na atualidade, a ação de força velha espoliativa), só poderá fazer valer o seu direito à coisa no juízo petitorio, assim mesmo se *dominus* for.

Perante a tributação do IPTU paga quem for proprietário no *Registro de Imóveis*. Se em lugar incerto e não sabido o *dominus* e, esgotada a possibilidade de aplicação do art. 134 do Código Tributário Nacional, o lançamento recai no possuidor, *mas em nome do proprietário*, se houver expressa determinação legal na lei ordinária do Município (sujeição passiva indireta por transferência). Agora, se não houver registro válido, conforme a Lei Civil conjugada com a Lei dos Registros Públicos, o lançamento é no possuidor, por presunção de que é ou será o proprietário (a posse é a exteriorização da propriedade).

E, por ser tal a posse pode ser *ad interdicta* e *ad usucapionem*. A primeira sendo *justa* confere ao possuidor o direito de usar os interditos possessórios, meios de defesa da posse. A rigor, em face de terceiros qualquer posse dá direito aos interditos, salvo a violenta e clandestina, inexistente a convalescença. De notar, ainda, que no juízo possessório, o possuidor (posse velha) pode esgrimir e ganhar os interditos possessórios até mesmo contra o legítimo proprietário, autor de esbulho, turbação ou ameaça (por isso que o direito pátrio, — e o juízo possessório é sumário e expedito — vê na posse a exteriorização da propriedade). No juízo possessório não se confere título de domínio, salvo quando os litigantes disputam a posse com base em títulos de propriedade.

A posse *ad usucapionem* é a que confere ao possuidor, supridos os requisitos legais, o direito de se tornar formalmente *dominus*, por força de lei (usucapião).

Neste ponto é que a fala de Baleeiro, já referida atrás, ganha especial realce, embora se refira especificamente ao meio rural.

O publicista se refere às “posses” sem título hábil de domínio, daí porque a tributação deles se ligaria “à realidade de que milhares ou milhões de fazendas e sítios, no Brasil, ocupam terras públicas ou particulares de terceiros, já que seus possuidores não têm título hábil ou o título não se filia a uma cadeia sucessória até o desmembramento do patrimônio público”<sup>19</sup>.

19. O exemplo, ou a cita serve também ao meio urbano.



Nessas circunstâncias se a tributação do patrimônio imobiliário rural ou urbano ficasse adstrita ao *domínio* e à *enfitese*, milhares de possuidores e proprietários anômalos, à margem do sistema legal de registros, até certo ponto artificial em face da realidade do país, ficariam na área de não-incidência, em posição privilegiada.

Agora, de aviventar as linhas e os marcos, não é a *posse a qualquer título* ou, noutra giro, não é qualquer possuidor que dá colorido ao "fato gerador" do IPTU. Há um aspecto pessoal, centrado na pessoa do possuidor, como veremos, que certamente define que tipo de posse é tributável. Para logo, não são suficientes os diversos tipos de posse indireta: a do locatário, a do credor anticrético, a do usufrutuário, a do comodatário, a do arrendatário, a do parceiro, a do administrador. Nem tampouco são suficientes as figuras de posse clandestina ou violenta, não sanadas. Inaptos à tributação, ainda, a posse, quando o *dominus* existe, está no registro e no cadastro, embora tenha abandonado a coisa ou dela se desinteressado.

O imposto deve ser tirado contra o proprietário *de jure* e dele cobrado ou de seus responsáveis. Impossível alcançá-los, a posse aí pode servir de suporte para a sujeição passiva direta por fato gerador alheio, por expressa determinação, com escora no art. 128 do Código Tributário Nacional. Primeiro o proprietário conhecido e *de jure* e seus sub-rogados, depois os possuidores. Não conhecido o *dominus*, ou duvidosa a sua caracterização, quando não litigiosa, o sujeito passivo há de ser o possuidor, *por sujeição passiva direta*, força de imputação com base em fato gerador supletivo. E assim, a condição de possuidor serve para fecundar na área do IPTU tanto a sujeição passiva direta por fato gerador alheio quanto a sujeição passiva direta por fato próprio, com fincas na técnica do *fato gerador supletivo*.

### 5.3.3. Tributação das favelas, mocambos e "invasões"

Mesmo nas áreas urbanas dos municípios brasileiros, mesmo nas megalópoles, existem terrenos cuja propriedade é duvidosa, quando não desconhecida. É a vez de atuar o "fato gerador supletivo"; "o ser possuidor" como expressão da propriedade ou sua exteriorização.

O legislador tributário, embora não ignore nem desconheça o direito civil, está mais interessado em identificar e tributar as mani-

festações de capacidade contributiva do que envolver-se ou se deixar envolver nas questões entre particulares sobre a propriedade e a posse de bens imóveis. Importa agora determinar *se os Municípios mesmo sabendo sua, do Estado-Membro ou da União Federal*, a propriedade do terreno pode tributar com o IPTU, os prédios, isto é, as edificações nele erguidas (imposto predial, tão-só). À guisa de pre-facial não endossamos a tese de que para efeitos de tributação o solo diferencia-se da construção. Adotamos o lema *superficies solo cedit*, mais sólido e coerente com a natureza das coisas. Há, é certo, um imposto sobre a propriedade de terrenos urbanos e outro sobre a propriedade de edifícios urbanos. Todavia não é possível distinguir o edifício do solo onde construído para daí extrair dois lançamentos, muito menos contra sujeitos passivos diversos. Certo, o solo pode comparecer como critério para a composição da base de cálculo, mas isto é outra coisa, e bem diversa. Não será, pois, na rota de uma arbitrária secção entre solo e edifício que chegaremos a bom destino. De começo cite-se o art. 545 do Código Civil<sup>20</sup>.

"Toda construção, ou plantação, existente em um terreno, se presume feita pelo proprietário e à sua custa, até que o contrário se prove."

Provado que seja o contrário, e quase sempre a prova é feita pelo próprio dono, como no caso das favelas e mocambos situados em terrenos públicos, como se resolve a questão?

Pela regra de direito civil: quem edifica em terreno alheio perde a edificação para o proprietário, mas tem direito de indenização se atuou de *bona fides*<sup>21</sup>. Se tiver agido de má fé não só não tem o direito de ser indenizado como pode ser obrigado a repor as coisas ao estado anterior (*status quo ante*) e ainda pagar os prejuízos que houver causado (CC, art. 547).

Subjacente à dupla solução alvitrada pelo Código Civil está a teoria de que *o acessório segue o principal e o dado psicológico da vontade* (boa ou má fé). No particular, o solo é o principal. Quan-

20. É grande na jurisprudência a controvérsia sobre se as construções e plantações constituem benfeitorias. É que se forem benfeitorias não deferem ao construtor ou plantador "direito de retenção". A lei só autoriza a retenção quando se trata de benfeitorias (CC, arts. 516 e 517).

21. Há quem veja nas construções o caráter de acessões industriais, sem direito de retenção (CC, art. 545).

to ao dado volitivo a *ratio* é ética (uma ética ideal, praticada por um homem ideal, este estereotipado).

Então o dilema resolve-se como a seguir, nos encerramentos do digesto privado:

a) de qualquer modo a construção pertence ao proprietário do solo mas;

b) se o construtor agiu de boa fé cumpre seja indenizado, ele que é o dono do acessório;

c) todavia, se há má fé o castigo é total: perde a construção e indeniza os prejuízos.

A solução apresentada pelo Código Civil pode desaguar em profundas injustiças. O fenômeno da urbanização desenfreada, decorrência do êxodo rural, por sua vez corolário de uma estrutura fundiária expulsora do homem, promove a “favelização” das cidades. As pessoas chegam e ocupam os espaços vazios, nas baixadas pantanosas, margens de rios e mangues, escarpas e picos de morros, pertencentes ao domínio público (União, Estado ou Município).

Pois bem, os “favelados”, gente miserável, sem capacidade contributiva, sem maiores preocupações éticas ou jurídicas, estes não agem de má fé, nem tampouco de boa fé. Simplesmente agem tangidos pelo inexorável. Querem abrigo. Amontoam-se como animais em convivência infra-humana e controem suas cafuas, ora de alvenaria, ora de latas e tábuas, para fugir ao sol, à chuva, ao frio!

Tirante as soluções puramente civis, porventura de interesse do poder público, como proprietário, é preciso indagar de um ponto de vista estritamente tributário, se é possível cobrar-lhes o “predial” pelas “edificações” construídas em terrenos estatais, por isso que possuidores deles.

Ora, a propriedade do terreno é conhecida, sabe-se quem é o *dominus*. Sendo do Município, não há falar em tributação do terreno. Se pertencer ao Estado ou à União, tampouco haverá incidência por força da imunidade intergovernamental recíproca (CF, art. 19, III, a). A tributação do principal, o solo, é portanto impossível. E o acessório segue o principal ou *superficies solo cedit*. Não é possível seccionar o prédio do solo onde é edificado para fins fiscais. O barraco do favelado em terreno público não constitui “propriedade autônoma” para fins tributários. Ademais o “favelado”, por sê-lo,

expressa “signo presuntivo” de “incapacidade contributiva” e, vimos de ver no pórtico do trabalho que o princípio da capacidade contributiva fecunda, legítima e condiciona o exercício da tributação. O “ser possuidor”, na espécie, é irrelevante e não pode ser utilizado como “fato gerador supletivo”. A posse só pode substituir o domínio quando além de não ser precária, for desconhecido o *dominus* ou quando conhecido estiver em lugar incerto e não sabido. Nessas hipóteses a posse é a exteriorização de um domínio atual ou iminente.

No caso dos favelados nada disso ocorre. Sabe-se que são “invasores” de terra alheia. A posse quando não violenta é *clam* (de início). Pode ocorrer entretanto que a área favelada, o mocambo, pertença a particulares. Nesse caso, o “ser proprietário da área constitui o cerne da hipótese de incidência do tributo”. Existe o *dominus* e seu direito de propriedade. Só não tem *corpus*; os favelados estão de posse da área. Impossível, mais uma vez, seccionar a propriedade do solo (do *dominus*) da propriedade da edificação (do favelado) para fins fiscais. O conceito de propriedade é-nos fornecido pelo direito civil. A subsunção do conceito civil pelo direito tributário é obrigatória, a teor do art. 110 do Código Tributário Nacional que proíbe à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de conceitos, institutos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias. E como o Código Civil proíbe dito seccionamento (CC, arts. 545 e s.), o lançamento do imposto territorial urbano — excluído o predial, este impraticável — haverá de ser aviado contra o proprietário do terreno favelado, certo que esta circunstância ser-lhe-á favorável, pois reduzirá o *valor venal* do imóvel, e, se o legislador municipal do lugar for equânime, certamente lhe reservará alíquota baixa, do que resultará um *quantum* de imposto positivamente reduzido.

#### 5.4. O aspecto pessoal da hipótese de incidência do IPTU

Para Paulo de Barros Carvalho, o aspecto pessoal da hipótese de incidência das normas tributárias não existe. As endonormas tributárias, para usar a terminologia desse autor, comum a Carlos Cossio, apresentariam apenas “três critérios de reconhecimento”: o material, o espacial e o temporal. No critério material (para nós

aspecto material) já estaria insita a *referência* pessoal. Seria algo *inhaeret et ossa*. O posicionamento do Professor da Pontifícia Universidade joga com as premissas básicas de sua concepção. Para ele: "o critério material ou objetivo da hipótese tributária resume-se, como dissemos, no comportamento de alguém, pessoa física ou jurídica, consistente num ser, num dar ou num fazer ..." <sup>22</sup>.

Assim, se a materialidade do "fato gerador" implica sempre — e nisso está certo — *uma pessoa*: estaria já incluída no aspecto material a *referência pessoal*, que outros, como nós, insistimos em destacar com o apoio do Prof. Shaw no Uruguai <sup>23</sup>.

Inobstante os fatos geradores sempre configurarem um "ser", "ter", "estar" ou "fazer", envolvendo necessariamente uma *pessoa* (física ou jurídica), a autonomia do aspecto pessoal nas hipóteses de incidência se nos apresenta inegável. Se realmente a referência pessoal fosse *inhaeret et ossa*, o Prof. Paulo de Barros Carvalho teria indisputável razão. Tal não se dá, no entanto. O aspecto pessoal é apartável do aspecto material, e subsiste autonomamente, com vantagem para a teoria descritiva da norma jurídica. Tome-se o caso do ICM, por exemplo. Não basta a referência a "operações relativas a circulações de mercadorias" (aspecto material). É mister que as realizem determinadas pessoas: industriais, comerciantes ou produtores, daí um aspecto pessoal, distinguindo dentre as pessoas quais as relevantes, para que se complete a base jurídica do imposto.

Veja-se, ainda, a *sujeição passiva direta por fato gerador alheio*, prevista e admitida no art. 128 do Código Tributário Nacional. A lei pode atribuir *diretamente, de jure*, a terceira pessoa, ligada fativamente ao "fato gerador", o dever de pagar um tributo que não "gerou". Nesse caso, a *pessoa que pratica ou se envolve* com o fato jurídico é diversa da que na consequência endonormativa, ou se se prefere, no comando da norma, suporta *ex lege* o dever de pagar. Ora, a autonomia de um aspecto pessoal na hipótese da norma, *qualificando* subjetivamente o fato jurídico, explica com vantagem o fenômeno de sujeição passiva que vimos de expor. Ainda no que entronca com o particular, a *desqualificação de um fato jurídico*, muita vez, encontra escora no aspecto pessoal da hipótese de inci-

22. Paulo de Barros Carvalho, *Teoria da norma tributária*, cit., p. 118.  
23. José Luiz Shaw, *Impuesto ao valor agregado*, cit.

dência. É o caso, muito comum, da imunidade ou da isenção *intuitu personae*. Vamos exemplificar: o IPTU incide sobre o fato jurídico ser proprietário de imóvel urbano. Mas:

a) se a Constituição diz: os imóveis das instituições de assistência estão imunes ao IPTU e;

b) se a Lei Ordinária Municipal prescreve: o imóvel residencial de valor não superior a Cr\$ 2.000,00, que serve exclusivamente de moradia, para o proprietário e sua família, desde que este não possui outro, está isento do IPTU.

Então, temos que em função de um certo tipo de pessoa se dá a *desqualificação jurídica* do fato "ser proprietário" para efeito do IPTU ...

Conseqüentemente, o aspecto pessoal da hipótese de incidência do IPTU centra-se na pessoa do proprietário. Este haverá de ser uma pessoa física ou jurídica titular de domínio sobre a coisa, nos termos do Código Civil. Ao proprietário a lei complementar equipara o enfiteuta; logo a pessoa física ou jurídica, titular do domínio útil, entra na hipótese de incidência do IPTU e configura o seu "aspecto pessoal".

Supletivamente outro *tipo de pessoa* pode conferir *juridicidade* ou *virtude jurídica* à hipótese de incidência do IPTU. Referimo-nos ao possuidor. A Constituição fala em *propriedade* e o Código Tributário Nacional, lei complementar, em *posse e domínio útil*, como fatos jurídicos. Fá-lo por elipse. *Não é a posse a qualquer título* que é "fato gerador" do IPTU. A materialidade da hipótese de incidência está na existência de um *direito de propriedade*, expresso pelo domínio jurídico de alguém sobre um imóvel e que se exterioriza por um título de propriedade ou por um direito real quase irrestrito (enfiteuse) ou, ainda, por um estado de fato juridicamente protegido, por suposição de domínio: *ser possuidor* (excluído o possuidor a título precário, violento ou clandestino até ano e dia). O aspecto material está na existência do direito de propriedade ou na aparência de sua existência (a posse). O aspecto pessoal reside na pessoa do proprietário, enfiteuta ou possuidor. E, muita vez, as suas qualificações personalíssimas decidem se o direito de propriedade é ou não tributável (as hipóteses de imunidade e isenção personalíssimas).

### 5.5. O aspecto temporal da hipótese de incidência do IPTU

A existência de um direito real sobre imóvel ou sua aparência, supletivamente, constitui o aspecto material do fato jurígeno, eleito pela Constituição para fazer surtir o dever de pagar o IPTU. A pessoa titular do domínio real ou útil e, supletivamente, a pessoa do possuidor caracterizam o aspecto pessoal da hipótese de incidência do IPTU.

Todavia os fatos, mormente os jurídicos, se acomodam nas linhas do tempo e do espaço. O tempo fugidio (*tempus fugit*) é fundamental para o direito. Não aprofundemos o tema. Lustre-se de leve a sua superfície. Será o bastante para realçar, com ofuscante brilho, a sua importância.

Sem um marco no tempo não ocorre nenhum fato jurígeno na área tributária, não nascem direitos nem obrigações. Temas cruciais se reportam ao aspecto temporal. Vejamos:

a) o lançamento — ato administrativo declaratório do dever jurídico e formalizador do crédito reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. A fixação do “momento” em que se dá o “fato jurígeno” é, pois, fundamental ao montante e à exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 144);

b) os direitos e os deveres tributários se adquirem *ex lege*, pela ocorrência do “fato jurígeno” no mundo fenomênico. Disso decorre o direito subjetivo do contribuinte de somente ser tributado ou isento nos termos da lei então vigente, vedada a irretroatividade e resguardados o direito adquirido em face da lei nova e o princípio da anterioridade da lei em relação ao exercício de sua aplicação; situações que se transferem aos sub-rogados passivos;

c) a decadência do direito ao crédito e a prescrição do direito de ação de cobrança ancoram, em última análise, na data da ocorrência do “fato gerador” e da sua definitiva e irretorquível comprovação;

d) todos os problemas de direito intertemporal em tema de tributação se resolvem a partir do aspecto temporal do fato jurígeno-tributário.

Certa doutrina, a nosso ver equivocada, classifica os fatos geradores, com supedâneo no aspecto temporal, em duas ou três categorias. Ou são instantâneos e complexivos (Amílcar de Araújo Falcão) ou são instantâneos, complexivos e continuados (Antônio Roberto Sampaio Dória). Instantâneos os que ocorrem de pronto, num só átimo (Imposto de Importação, ICM). Complexivos os que se completam após o transcurso de determinado lapso de tempo envolvendo fatos e circunstâncias diversas, impossíveis de serem considerados isoladamente (IR).

Continuado, no dizer de Sampaio Dória, o que, após a sua ocorrência, permanece inalterado até novo lapso de tempo, cujo termo *a quo* é fixado em lei. Exemplifica o IPTU, já que a propriedade imóvel seria um fato permanente no tempo<sup>24</sup>.

Paulo de Barros Carvalho, em bem lançada crítica, que adotamos, fulmina ditas classificações, repudiando-as por não apresentarem valia jurídica<sup>25</sup>.

“Em que influa o peso da autoridade de Giannini, Merkel e Vannoni, bem como do nosso grande Amílcar Falcão, o tratamento rigorosamente científico do direito tributário não pode condescender com doutrinas que molestem, mesmo que levemente, premissas da ciência jurídica. E a colocação exposta tem a virtude de fazê-lo.

“Não vemos com bons olhos as lições importadas de mestres estrangeiros e que aqui se impõem por força de suas autoridades, sem que se lhes anteceda um esforço efetivo de verificação de premissas. Quase sempre as doutrinas importadas trazem resquícios de outra realidade, em que, talvez, possam ser aplicadas sem maiores transtornos. Padece o direito brasileiro de uma série de impropriedades cuja origem deve ser buscada no vezo antipático de importar conhecimentos.

(...) “Tangemos o assunto das importações de conhecimentos jurídicos não para apontar discordância da classificação discutida em cotejo com nossa realidade jurídico-tributária, pois já dissemos padecer de um outro mal — não ter conteúdo jurídico — mas justamente para acentuar que o vocábulo empregado na designação de

24. Antônio Roberto Sampaio Dória, *Da lei tributária no tempo*, Ed. Obelisco, 1968, São Paulo, p. 140.

25. Paulo de Barros Carvalho, *Teoria da norma tributária*, cit., p. 129.

uma das categorias — 'complexivos' — nem existe no vernáculo. É adaptação apressada do adjetivo italiano *complessivo*, que vem de *complezzo* e quer dizer complexo.

“Assim, tanto os ‘fatos geradores continuados como os complexos ou de formação sucessiva são, igualmente, instantâneos, visto que surgem sempre numa específica unidade de tempo e, cada vez que acontecem, dão origem a obrigações tributárias autônomas, e, por isso que todos os ‘fatos geradores’ ocorrem sempre em determinada unidade de tempo, é que se não pode falar também de ‘fatos geradores pendentes’, como o faz o Código Tributário Nacional (art. 105).

“O único dado efetivamente jurídico que se pode extrair do critério temporal das hipóteses tributárias, com o escopo de separar as espécies de gravames fiscais, é aquele que consiste em saber se a hipótese prevê ou não momento certo para a realização do fato descrito.

“Com efeito, supostos tributários existem que fazem previsão de determinado momento em que deva ocorrer o fato jurídico. Se fato idêntico suceder, porém em instante diferente daquele aludido na hipótese, não será fato jurídico, ao menos para efeitos tributários, à míngua de satisfação do condicionante temporal especificado em sua descrição típica. Enquadram-se nessa categoria o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o imposto predial e territorial urbano, bem como o imposto territorial rural. O legislador estabelece, às vezes expressamente (imposto predial e territorial urbano do Município de São Paulo), outras implicitamente (imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza), o momento exato em que se deva considerar realizado o fato jurídico tributário.

“Em outras ocasiões, não se preocupa com o momento em que deva acontecer o fato hipoteticamente descrito, o que equivale a dizer que, em qualquer circunstância de tempo em que se realize, terá desencadeado os efeitos tributários normativamente concebidos (exemplos: IPI, ICM etc.). De um lado, há marcos temporais que deverão ser observados, de outro, não existem. Quer parecer-nos que seria esse o único elemento hábil no sentido de fornecer base jurídica para distinguirmos as hipóteses tributárias e, por via de consequência, os fatos jurídicos que a elas correspondam.”

Destarte, uma mudança, no período de um ano, na situação de imóvel urbano — redefinição de lindes entre municípios limítrofes

— implicando a alteração da titularidade ativa para exigir o imposto, não tem o condão de alterar o *fato gerador do IPTU*, já ocorrido em 1.º de janeiro. Com razão o sempre prático e objetivo Orme-zindo Ribeiro de Paiva, ao dizer, sobre a espécie<sup>26</sup>:

“A mudança da situação do imóvel (operada por ato de autoridade local) e, em consequência, da titularidade da competência tributária, não faz cessar os efeitos a que deu causa o fato gerador antes daquela alteração de competência.

O ato que amplia ou reduz o perímetro urbano, no caso, só poderá trazer repercussões tributárias em relação aos fatos geradores que se lhe seguirem. Como o fato gerador de tais impostos se considera ocorrido em 1.º de janeiro de cada ano, segue-se que o resultado da conclusão exposta é semelhante ao que resulta da aplicação do princípio constitucional da anualidade”.

O aspecto temporal do IPTU marca no tempo o momento em que se deve considerar ocorrida a sua hipótese de incidência. É um problema legal. A lei pode dizer que é em 30 ou 20 de março de cada ano. Normalmente afirma que é em 1.º de janeiro do ano-calendário ou deixa implícito que é. Esta, com efeito, a melhor data para o IPTU. Então dão-se os efeitos jurídicos que lhe são próprios.

*Quid*, se no caso de um exercício sobrevém desapropriação inclusive com emissão na posse? Há que pagar o ITBI? Deve o imposto ser lançado proporcionalmente se ainda não o foi? As respostas se resumem no seguinte:

Deve o lançamento colher o proprietário na data do fato gerador. Se em 1.º de janeiro era proprietário, o lançamento dá-se de acordo com a lei vigente; deve pagar o imposto integralmente. Outra questão. Se já foi lançado, sub-roga-se no poder que desapropria — de resto imune, por força da intergovernamental — parte do imposto a pagar? Se já pago deve ser devolvido ao expropriado? Nos casos propostos a matemática nada tem que ver com o direito. O fato gerador *já ocorreu*. Existe a obrigação. Deve ser pago o imposto por quem era proprietário ao tempo da ocorrência do fato gerador, salvo sucessão no vínculo (sub-rogação passiva). Só no

26. Orme-zindo Ribeiro de Paiva, *O elemento temporal do fato gerador da obrigação tributária*, São Paulo, Resenha Tributária, 1977, p. 23.



ano vindouro o novo esquema legal será posto em prática, tendo em vista o fato da desapropriação. Não há por que haver rateio ou lançamento proporcional ou indenização pelo expropriante.

As avenças entre particulares, na compra e venda, rateando proporcionalmente o imposto, são "praxe" estranha à relação jurídico-tributária do IPTU. Decorrem de ajustes *ex voluntate*. Não há cabida descalvá-los para a extração de inconsistentes efeitos jurídicos na área tributária.

À guisa de epílogo, entendemos que os tributos, vistos pelo aspecto temporal, só podem mesmo comportar duas categorias:

- a) *certus quando e*,
- b) *incertus quando*.

Os tributos *certus quando* são aqueles em que a lei expressa ou implicitamente indica um *momento certo* para que se dê a ocorrência do fato gerador. Ex.: IR, dia 31 de dezembro de cada exercício fiscal, ou IPTU, dia 1.º de janeiro de cada ano.

Os tributos *incertus quando* são aqueles em que a lei não marca um momento para que ocorra o fato gerador, ex.: o ICM; toda vez que determinados sujeitos praticam operações relativas à circulação de mercadorias, em qualquer momento ocorre o "fato gerador". Assim também com o IPI e o imposto de importação<sup>27</sup>.

De gizar que o importante para o direito como técnica normativa é determinar o momento da ocorrência do "fato jurígeno", pois daí é que derivam *todos os efeitos jurídicos relevantes*. Quaisquer outras classificações são ociosas. Servem para classificar, mas não servem ao direito. É o que se dá com a teoria do "fato gerador complexo", típico do IR, segundo alguns autores de nomeada. Dizem que o fato gerador do imposto de renda anual, por declaração, das pessoas físicas e jurídicas, desenvolve-se *durante o período-base* (o ano anterior). Nada mais falso. O "fato jurígeno" desse imposto dá-se em dia do ano previamente marcado: o dia 31 de dezem-

27. No caso do ICM, o fato de a sistemática de apuração do *quantum debeat* ser periódica, mensal e, implicar a compensação dos débitos e créditos do período, nada tem a ver com o "fato gerador". Tais ajustes sistemáticos decorrem de preceituações constantes do *comando da norma* (são determinações que visam apurar o *quantum* do dever).

bro de cada ano, *via de regra*<sup>28</sup> irrelevante o que ocorreu em termos de ganhos e perdas durante o período-base. O que carrega importância é a *resultante final*, a renda tributável final em dada unidade de tempo, o dia 31 de dezembro de cada ano-calendário<sup>29</sup>.

O IPTU é um imposto de fato gerador temporalmente predeterminado: o dia 1.º de janeiro de cada exercício. Se no dia 2 de janeiro o proprietário vender o imóvel, já o fará devendo o IPTU do ano; dever que se transfere ao adquirente, por sucessão *inter vivos*.

Ocorrido o fato gerador ou "jurígeno", incide a norma jurídica, instaurando no mundo os efeitos que lhe são próprios. No caso da norma tributária instaura-se a *obrigação tributária*. Na hipótese do IPTU, instaura-se para que o sujeito passivo, nomeado pela lei, cumpra o dever de pagá-lo.

## 5.6. O aspecto espacial da hipótese de incidência do IPTU

O fato jurígeno recortado na lei ou leis de tributação e exclusão se coloca em coordenadas de tempo e espaço, ganhando então realce e perfil.

Os fatos jurígenos tributários — um ter, estar, ser ou fazer — são sempre previstos em lei (a-contratuais) e lícitos (não constituem sanções de atos ilícitos). Dão-se no tempo e no espaço. De

28. Em determinadas circunstâncias a lei marca datas diferentes para a apuração dos resultados líquidos tributáveis das pessoas físicas e jurídicas, sujeitas ao *Imposto de Renda*. Ademais disso, outros tipos de incidências do IR refogem ao dia 31 de dezembro, como é o caso de certas incidências na fonte sobre ganhos de capital e hipóteses extras.

29. Em real verdade, diferenças não as há entre o IPI, considerado pela doutrina clássica como de fato gerador instantâneo, e o IR, tido como tributo de fato gerador complexo. Em ambos os casos, para o direito tributário o que importa é o *resultado*, não os antecedentes, ou seja, o fato representado pela saída do estabelecimento do produto industrializado, na hipótese do IPI e o fato consubstanciado na renda tributável, na hipótese do IR. Toda a complexidade do processo de industrialização (IPI) e todo o complexo jogo de receitas e despesas (IR) são irrelevantes na determinação do aspecto temporal da hipótese de incidência. A diferença — vista do ângulo temporal — é que a do IR tem dia certo para ocorrer, e a do IPI não tem... (Qualquer hora é hora, como diz o vulgo).

considerar, portanto, um aspecto espacial na hipótese de incidência do IPTU. Certa doutrina procura ver nesta variável temporal apenas o âmbito de validade territorial da norma jurídica. Ora, não se trata só disso. A questão do âmbito de validade territorial das normas é resolvida pelo conjunto de normas de reconhecimento e aplicação de dado sistema jurídico (territorialidade e extraterritorialidade das leis). O aspecto temporal, a que nos referimos, está embutido no fato jurígeno, ou, noutro giro, compõe a fórmula legislativa do *fato eleito* como jurígeno-tributário (o fato criador da obrigação tributária). Se assim é, pela sua importância, deve ser necessariamente descalvado e relatado pelo jurista, ao *descrever* a hipótese de incidência da norma jurídica que sobressai das fórmulas legais.

A importância do aspecto espacial da hipótese de incidência da norma tributária está em que qualquer mudança que nele se faça altera a *feição do fato jurígeno*.

Tomemos alguns exemplos, para bem expor a assertiva.

Geraldo Ataliba, na sua pequena grande obra *A hipótese da incidência tributária* dá-nos o adinículo<sup>30</sup>.

“Persistem sendo problemas a prestação de serviços de firma registrada em um município, em outro; certas operações mercantis com sujeitos sítos em dois Estados etc.

A própria Constituição se encarregou de resolver um desses problemas, ao dispor expressamente que o imposto sobre transmissão imobiliária ‘compete ao Estado onde situado o imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro’ (art. 23, § 2.º).

O aspecto espacial abrange também o próprio local físico onde a lei reputa consumado o fato imponible. Quando a lei menciona estabelecimento, depósito, filial, sucursal etc., está fixando condições de situação do fato imponible relevantes para se qualificar a incidência e a isenção, conforme o caso.”

A par desses exemplos, certas imunidades lançam âncora no aspecto espacial das hipóteses de incidência tributárias.

Em se tratando do IPTU, assume relevo inusitado o trato do aspecto espacial.

30. Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência*, cit., p. 110.

De um certo modo já vem ele predeterminado na dação constitucional da competência tributária. Municipal o imposto, só o fato jurídico “ser proprietário, enfiteuta” e, supletivamente “possuidor de imóvel” dentro dos limites territoriais do município, possui relevância. Vale dizer, o limite territorial da potestade municipal define o âmbito territorial da hipótese de incidência do IPTU. Todavia a questão não é tão simples como aparenta. Diz o Código Tributário Nacional, 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.

§ 1.º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I — meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II — abastecimento de água;

III — sistema de esgotos sanitários;

IV — rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V — escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2.º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.”

Vamos por partes.

*Primus.* Zona urbana é a definida na lei municipal, ato do Legislativo local. Mas é ato sujeito a limites supra-ordenados. Para ser urbana, a área deverá ter ao menos dois dos cinco requisitos enumerados no § 1.º do art. 32. Se a lei municipal desrespeitar o Código Tributário Nacional, sua fonte de validade, cabe increpá-la de ilegal por contraste com a lei complementar.

*Secundus.* Os projetos de loteamento aprovados pelos órgãos competentes, por isso mesmo que destinados à habitação, à indústria e ao comércio, ainda que fora dos limites urbanos, poderão ser considerados como integrados ao perímetro urbano, para fins fiscais, pela lei municipal (art. 32, § 2.º). A permissão ao legislador local para tanto deriva diretamente da lei complementar da Constituição.

*Tertius.* Ao que se infere do Código Tributário Nacional, os limites da área urbana, sua fixação, pertencem ao Município titular da competência para instituir o imposto. Por isso mesmo é excrescente, estranha e descabida a pretensão que teve o legislador federal de intervir no tributo, a propósito de regradar imposto seu: o ITR. Este é da competência da União Federal e seu fato gerador é a existência de direito de propriedade, enfiteuse ou posse de imóvel situado em zona rural. É zona rural a que *não seja* zona urbana. Isto porque foi entregue ao legislador municipal a competência para definir — dentro de determinadas balizas — a *área urbana* dos Municípios e, por via de conseqüência, as áreas rurais (remanescentes).

O Estatuto da Terra (ET), Lei n. 4.509, de 30 de novembro de 1964, regulou o ITR a certos aspectos; lançamento e arrecadação, v. g. Depois o Decreto-lei n. 57, de 18 de novembro de 1966, passou a regular dito imposto.

Assim estavam as coisas, quando, de inopino, a Lei Federal n. 5.896, de 12 de dezembro de 1972, vem a lume. O seu art. 6.º ostenta a redação *infra*:

“Art. 6.º Para fins de incidência do imposto sobre a propriedade territorial rural a que se refere o art. 29 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, considera-se imóvel rural aquele que se destina à exploração agrícola, pecuária, extrativa e vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização tiver área superior a 1 (hum) 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 n. 5.172, de 25 de outubro de 1966”.

Agora a questão propriamente dita, Lei n. 5.868, veio à luz para regular o ITR — e podia — já que federal este imposto. Expressamente revogou os arts. 14, 15 e outros do Decreto-lei n. 57/66.

Só que, por via oblíqua, alterou o próprio Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que é lei complementar *ratione materiae* para dizer que imóveis ainda que urbanos seriam considerados rurais. . .

A atitude do legislador federal sempre nos pareceu esdrúxula.

A Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, sobre *Normas gerais de direito tributário* é anterior à Constituição de 1967 com a redação da Emenda n. 1, de 1969. A ementa desta *lei nacional* (e não apenas federal) diz que ela “dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios”. O seu caráter de código de âmbito nacional é, pois, indiscutível.

Anteriormente à Constituição vigente, a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), poderia ser revogada por outra Lei Federal, sabido que no regime constitucional de 1946 não existia *formalmente* a lei complementar, hoje prevista no art. 50 da Carta *verbis*:

“As leis complementares somente serão aprovadas, se obtiverem maioria absoluta dos votos dos membros das duas casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das *Leis Ordinárias*”.

Com o advento da ordem constitucional atual, todavia, a Lei n. 5.172 (CTN) viu-se integrada ao *ordo juris* novo, por expressa determinação da Carta. Sabe-se que o advento de uma Constituição nova provoca no ordenamento jurídico anterior dois efeitos básicos:

- a) destrói as normas que lhe são contrárias ou incompatíveis; e
- b) convalida e compatibiliza as normas que com ela se harmonizam.

A Constituição vigente *criou* um tipo de lei formalmente diverso das *ordinárias federais* a que chamou de *complementar, votada por metade mais um dos membros do Congresso Nacional*. Trata-se, pois, de uma *lei de “quorum” qualificado*. De seguida, reservou a este tipo de lei determinadas matérias vedando-as à lei ordinária federal. Assim, pelo sistema constitucional vigente, a Lei Complementar é reconhecível e diversa da Lei Ordinária à luz de *critérios formais e materiais*. Dentre as matérias reservadas à lei complementar, o Constituinte anotou, com ênfase especial, as três constantes do art. 18, § 1.º, em ditado claro e direto:

"Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar".

Destarte, pelo fato de a Carta prever lei sobre normas gerais de direito tributário, o reconhecimento do Código Tributário Nacional como lei complementar, *ratione materiae*, é deslumbradamente claro.

O Constituinte não só reconheceu a Lei n. 5.172 como lei complementar como lhe transfundiu este caráter material, convalidando-a e integrando-a no *ordo juris* com *status* definido. Por certo não faria senso derogar o Código Tributário Nacional, para logo emitir outra lei com o mesmo conteúdo. Ocorreu o fenômeno da *subsunção*. A Lei n. 5.172, nascida ordinária — e ao tempo de seu nascimento não havia lei complementar formalmente falando — foi batizada como lei complementar pela Constituição nova. Ora, a primeira consequência desse fato, inegável, é que a Lei n. 5.172 continua a vigor como lei de normas gerais. A segunda consequência, epifenômeno lógico do fenômeno constitucional, é que o Código Tributário Nacional só pode ser revogado por outra lei complementar. A uma, porque só lei complementar pode dispor sobre normas gerais de direito tributário (Constituição, art. 18, § 1.º). A duas, porque lei complementar é aquela votada pela metade mais um dos membros do Congresso Nacional.

É dizer, uma lei federal ordinária como a Lei n. 5.868, de 12 de dezembro de 1972, não poderia jamais revogar a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) <sup>31</sup>.

31. Decisão acertada proferiu o Juiz de Direito da 4.ª Vara da Fazenda Pública-MG, Dr. Enéas Guimarães Mendonça, ao reconhecer a inconstitucionalidade da lei federal, em exame, nos seguintes termos: "Pelo art. 29 do CTN, competente para tributar o imóvel rural é a União, e o fato gerador de tal tributo é a propriedade, o domínio útil ou a posse desse imóvel. O art. 32 do CTN estabelece a competência do Município para lançar o imposto territorial e o predial, os quais têm como fato gerador também a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, localizada em zona urbana. Vê-se que a lei ordinária invadiu campo da lei complementar, e desta forma, o art. 6.º da Lei n. 5.868/72 é totalmente inválido, independentemente de revogação. É nula, conforme ensina Geraldo Ataliba, impondo-se, pois, o recebimento dos embargos, para, em consequência, julgar improcedente a execução intentada". O eminente juiz honra hoje o Tribunal de Alçada/MG.

Baleeiro, na sua humilde sabedoria, caldeada pela experiência de advogado, legislador, jurista e juiz, achava de "duvidosa constitucionalidade" a malsinada Lei n. 5.868, de 12 de dezembro de 1972. Entendemos que ela é destituída de eficácia na parte em que pretende alterar o Código Tributário Nacional, para regradar o aspecto espacial ou âmbito de validade territorial da hipótese de incidência do IPTU. Ela vale como lei ordinária federal, na parte que regula o imposto da União, o IRT <sup>32</sup>. No que toca, porém, à matéria reservada à norma geral do direito tributário não possui eficácia (por não ser este tipo de matéria objeto de lei federal ordinária, uma vez que já reservada à lei complementar, pela Constituição).

Seria, realmente, um grande dislate a União intrometer-se em área de competência reservada ao legislador municipal pelo Código Tributário Nacional — lei de normas gerais — para dizer o que é ou não *zona urbana*. Não se discute a justeza das alterações, mas o veículo legal utilizado. Pode até ser do interesse dos Municípios tributar os "sítios de recreio" mormente os grandes. Guardamos, não obstante, fidelidade ao direito.

A fórmula literal da Lei n. 5.868, de 12 de dezembro de 1972, é mesmo altamente sub-reptícia. Em nenhum momento tal lei falou em zona rural ou urbana, ciente que aí situava-se a *vexata quaestio*, isto é, tributar com o ISTR os imóveis, com mais de um hectare, dedicados à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial, independentemente de sua localização, podendo, em troca, o município tributar com o IPTU os *sítios de recreio*.

Ao que, com supedâneo no argumento lógico de que as normas jurídicas só possuem validade na medida em que catem submissão àquelas, acima delas, que lhes servem de fundamento de validade, somos pela total ineficácia normativa da Lei n. 5.868, de 12 de dezembro de 1972, na parte em que regula (ou pretende regular) o aspecto espacial da hipótese de incidência do IPTU, cabendo ao Judiciário repelir com energia mais esta incursão da União em tributo municipal, para garantir o Sistema Tributário Nacional e o regime federal, assentado na autonomia dos entes locais <sup>33</sup>.

32. A União, tanto quanto o Estado e o Município, é *ordem parcial dentro da Federação*.

33. Parece nos ferir igualmente o regime federal a Lei n. 6.766, de 19 de dezembro de 1972, dispondo sobre o parcelamento do solo urbano. O conteúdo da lei é elogiável, mas a matéria não poderia ser tratada pela União. O interesse é peculiar ao Município.

### 5.7. A classificação jurídica do IPTU

A taxionomia na doutrina do direito tributário é de uma inutilidade atroz. Autores há que se comprazem em classificar os tributos segundo uma variedade realmente grande de critérios, no que revelam avantajada erudição. A verdade, porém, é que a maioria das classificações não apresentam préstimo à resolução dos problemas jurídicos. Então trata-se mesmo de pura erudição, perda de tempo.

Deixando de lado a classificação, tripartite ou dualista do tributo (imposto e taxas ou impostos, taxas e contribuição de melhoria), vejamos algumas classificações de impostos:

- a) Impostos ordinários e extraordinários.
- b) Gerais e especiais.
- c) Proporcionais, progressivos e regressivos.
- d) Fixos e variáveis.
- e) Pecuniários, *in natura* ou *in labore*.
- f) Reais e pessoais.
- g) Diretos e indiretos.
- h) Cumulativos e não-cumulativos.
- i) Sobre o capital e sobre o trabalho.
- j) Sobre a renda ganha, sobre a renda consumida, sobre o patrimônio.
- l) Sobre a produção, circulação ou consumo de bens e serviços.
- m) Translativos e não-translativos (*de jure*).
- n) Fiscais e parafiscais.
- o) Fiscais e extrafiscais.

As classificações versadas, salvo algumas, não têm valia e quando muito revelam o ângulo em que se posiciona o observador; ângulo este pré ou extrajurídico. Apenas para desfazer certos equívocos a propósito do IPTU, tentaremos "classificá-lo":

1) *o IPTU é um imposto pessoal.* Todo tributo é pessoal. Simplesmente inexistem tributos ou impostos *reais*. Sendo a relação jurídica tributária obrigacional, o fato jurígeno que a instaura só pode mesmo ser um ato ou fato humano (CTN, art. 114);

2) *o IPTU é um imposto sobre o patrimônio imobiliário das pessoas físicas e jurídicas (CTN, Capítulo III, Seção II) e logo;*

3) *o IPTU é um imposto sobre a existência de direito (direito de propriedade); direito real amplo sobre coisa alheia (enfiteuse) e direito à posse (como externalização do domínio);*

4) *o IPTU é um imposto direto, mas nem sempre.* Quando o imóvel está alugado pode "ser trasladado" ou repercutir *ex contractu* ou *de facto* (acréscimo do preço da locação). Daí que tanto é direto quanto indireto. A teor do art. 166 do Código Tributário Nacional, quando o ônus financeiro admita repercussão *ex contractu* e tenha sido efetivamente pago pelo inquilino, a pesquisa dessa transferência merece cuidado para fins prático-jurídicos (repetição do indébito).

5) *o IPTU, até porque inexistente óbice constitucional, deve ser um imposto de alíquotas variadas e progressivas, não só em função da capacidade contributiva das pessoas mas também, e principalmente, por se constituir em eficaz instrumento de extrafiscalidade, capaz de ajudar na ínvia tarefa de organizar o caos urbano.*

### 5.8. A querela sobre a natureza real do IPTU

Existe nos meios jurídicos nacionais uma espécie de estereótipo doutrinário em relação ao IPTU. Seria ele um *imposto real*. A razão fundante desse equívoco reside, ao que nos parece, em famoso julgado da Suprema Corte Brasileira envolvendo a Lei n. 614/64 do Município de Americana, em São Paulo, assunto que será debatido mais à frente com maior rigor. Por enquanto fixemo-nos na validade jurídica do critério que subdivide os impostos em pessoais e reais, chamando à colação quatro grandes juristas, depois de broslar a *ratio* da classificação, aliás, pseudojurídica. Pessoais seriam os impostos para cuja imposição levasse em conta o legislador certas qualidades personalíssimas do contribuinte, e reais, ao contrário, aqueles que incidissem sobre manifestações objetivas de riqueza, isoladamente consideradas, sem análise da pessoa do contribuinte, suas condições e características. Agora a fala dos juristas. Por primeiro Fonrouge<sup>34</sup>:

34. C. M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 2. ed., Buenos Aires, Depalma, 1970, p. 26.



“Apesar da freqüente utilização destes termos e da importância do fator subjetivo na evolução dos sistemas fiscais, deve-se reconhecer que a divisão perdeu nitidez, já que na tributação contemporânea, se combinam de tal modo o fator pessoal e o objetivo, que carecem de validade antigas designações. Assim, por exemplo, um imposto tão tipicamente pessoal, como o imposto imobiliário, tem incorporado elementos de personalização (conjunto de riqueza)”.

Baleeiro não discrepa<sup>35</sup>:

“Observa-se na legislação contemporânea uma tendência para a personalização dos impostos reais, quer pela isenção quando se identifica contribuinte...” “Genericamente, o próprio sistema constitucional tributário abriga a personalização de impostos tidos como reais. Referimo-nos à disposição constante do § 6.º do art. 21 da Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969”.

No mesmo sentido Manuel de Juano, argentino e rosarino<sup>36</sup>:

“Como ya dijimos estamos frente a un impuesto de tipo real. Sin embargo en el régimen tributario moderno, por ejemplo, según el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fé, la contribución directa exhibe ciertas características de los impuestos personales, ya que contempla algunas situaciones vinculadas con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, y tiene en cuenta varios elementos inherentes a la persona sometida al tributo”.

Finalmente, de ler o grande jurista Aires Fernandino Barreto, cuja capacidade intelectual é inversamente proporcional, no sentido positivo, a sua extrema modéstia:

“Foi certamente, em razão dessa mesclagem hoje evidente, que o Prof. Ruy Barbosa Nogueira preferiu, como adiante se verá, abstrair-se da análise mais detida em torno de impostos reais e pessoais, para limitar-se, tão-só, a asseverar, *en passant*, que essa divisão ‘não é uma classificação jurídica, não se baseia em critério jurídico’.

Acolhe, destarte, o nosso sistema constitucional a integração de elementos objetivos pessoais, derogando a rígida partição dos impostos diretos em reais e pessoais.

35. Aliomar Baleeiro, *Uma introdução à ciência das finanças e política fiscal*, 3. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1964, p. 246.

36. Manuel de Juano, *Curso de finanzas, derecho tributario*, 2. ed., Rosário, Ed. Malachino, 1971, t. 2, p. 95.

Por essa razão, a grande maioria dos Municípios brasileiros concede isenção, ora total, ora parcial, ao proprietário de imóvel que o utilize como residência própria e que outro não possua; prevêem, também, algumas legislações, municipais, uma série de isenções subjetivas umas a beneficiar funcionários públicos, outras a ex-integrantes da força expedicionária.

Inarredável, pois, a admissão de que está longe a época em que o imposto sobre a propriedade imóvel configurava, nitidamente, um imposto real<sup>37</sup>.

A referência que Fernandino Barreto faz ao<sup>38</sup> Prof. Ruy Barbosa Nogueira, repudiando a classificação dos impostos em reais e pessoais, por não se basear em critérios jurídicos, está no seu, dele, *Curso de direito tributário*, 3. ed., São Paulo, Bushatsky, 1971, p. 125.

## 5.9. Principais tópicos abordados

1. O fato gerador do IPTU resulta de interpretação sistemática envolvendo o texto constitucional e o texto complementar da Constituição, o Código Tributário Nacional<sup>39</sup>.
2. Não há antinomia entre a Constituição e o Código Tributário Nacional, que se houvesse se resolveria pela prevalência da Lei Maior. O conflito é meramente aparente. O Constituinte de-

37. Aires Fernandino Barreto, A progressividade nos impostos sobre a propriedade imobiliária, *Revista de Direito Tributário*, 4:78, RT, São Paulo, p. 165 e s.

38. Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de direito tributário*, 3. ed., São Paulo, Bushatsky, 1971, p. 125.

39. Inconstitucional, a seu turno, será um hipotético tributo sobre “o solo criado”, se vier titulado a competência da União. É certo que esta tem competência residual para instituir “outros impostos”, mas com a condição de não apresentarem base de cálculo e fato gerador similares a de impostos já existentes, de competência de Estados e Municípios. E o imposto sobre o “solo criado” tem, pelo que se conhece, o defeito de afetar a competência municipal, pois mais não é que o próprio IPTU com alíquotas diferenciadas e progressivas em função de uma lista variada de critérios. Ora, a utilização extrafiscal de um imposto sobre o patrimônio imóvel, mormente nos grandes centros, não requer a instituição de imposto novo, aliás inviável, *data venia*, do Prof. Ives Gandra da Silva Martins. Aí está o IPTU, que pode e deve ser utilizado extrafiscalmente. O assunto é de peculiar interesse dos municípios e municípes.

clarou que no fato gerador do IPTU está o direito de propriedade de terreno ou prédio urbano. O legislador do Código Tributário Nacional declara que é o direito de propriedade mais o direito real da enfiteuse e a posse a qualquer título. Todavia, assim é porque o enfiteuta é um "proprietário" que paga foro. Economicamente é como se fora o *dominus*. A posse, a seu turno, só é tributada enquanto se apresenta como exteriorização da propriedade. A posse *vis clam* ou "precária" não é tributável. O promissário comprador equipara-se ao *dominus* para efeitos tributários (IPTU) por razões de realismo jurídico.

3. O fato gerador do IPTU ou noutra terminologia mais precisa, a hipótese de incidência do IPTU comporta quatro aspectos: o material, o pessoal, o espacial e o temporal. A hipótese de incidência do IPTU — aspecto material (nuclear) é a existência de direito de propriedade, expresso em título dominial ou posse (enquanto exteriorização de domínio). O enfiteuta possuindo os direitos de uso, gozo e disposição sobre a coisa (a tríade de direitos que forma o plexo jurídico proprietário) foi equiparado pelo direito tributário ao *dominus* (é o enfiteuta que tira vantagem econômica da coisa).
4. O IPTU é imposto sobre o patrimônio imobiliário, classifica-se como tributo sobre a existência de direito (Becker). O seu aspecto temporal aponta para um dia do exercício: 1.º de janeiro. Não é, pois, de "fato gerador continuado", mas de fato gerador *certus* quando todos os problemas de direito intertemporal se resolvem a partir da consideração do aspecto temporal da hipótese de incidência.
5. A distinção entre impostos "pessoais" e "reais" é falsa e destituída de relevância jurídica. As "classificações" existentes são extremamente relativas e desprovidas de valia jurídica.

#### 5.10. Jurisprudência

— Imposto Territorial Urbano — Terreno ocupado por terceiros — Ação de imissão de posse ajuizada pelo proprietário — Tributo municipal devido durante o tempo da demanda — Executivo fiscal procedente — Agravo provido — AgP 182.372 (RT, 446:180).

- Imposto Territorial Rural — Imóvel destinado a fins agrícolas — Irrelevância da situação — Execução improcedente — Recurso provido — Autos de AC 845/74 do TJPR (RT, 483:154).
- Imposto Territorial Rural (urbano) — Lei n. 614, de 1964, do Município de Americana — Divergência inexistente — Competência — ERE 63.666-SP (RTJ, 81:407).
- Imposto Territorial Urbano — Lei municipal delimitando a zona urbana — Inobservância de requisitos exigidos pelo Código Tributário Nacional — Tributo não devido — Recurso improvido — Autos de Ap. 181.609 do TACSP (RT, 446:162).
- Competência — Imposto Predial — Imóvel rural — Não pode o Município estabelecer incidência do imposto predial sobre imóvel situado em zona rural, porque o art. 29, I, da Constituição Federal não permite a modificação do caráter desse tributo, local pela sua natureza — AgMS 11.096 — TJRJ (RF, 205:226).
- Imposto Territorial Rural — Cobrança por municipalidade — Tributo referente ao exercício de 1965 — Executivo procedente — Recurso provido — Recurso *ex officio* 165.005 do TACSP, v. 435, p. 149.

## 6. Imunidades e isenções

Sacha Calmon Navarro Coelho

### 6.1. Imunidades

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, descrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil.

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado interveniente é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.

Assim, se por um lado, o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro, a sua disciplina e contenção são essenciais à sociedade civil ou, noutras palavras, à comunidade dos contribuintes.

Nos Estados politicamente organizados em repúblicas federativas a Constituição não apenas institui o poder de tributar como também deve reparti-lo entre as pessoas políticas que convivem na federação.

Dá-se, assim, uma repartição de competências tributárias e também, sob uma outra ótica, uma repartição de fontes de receitas tributárias, processos constitucionais que se entrecruzam embora um não se identifique com o outro, certo que a repartição de compe-

tência, temática mais rica, não se limita a uma simples repartição de receitas. Esta se contém naquela ou dela deriva, como epifenômeno.

No dizer de Souto Maior Borges "ao proceder à repartição do poder impositivo, pelo mecanismo da competência tributária, a Constituição Federal coloca fora do campo tributável reservado à União, Estados-Membros, Distrito Federal, e Municípios, certos bens, pessoas e serviços, obstando assim — com limitar o âmbito de incidência da tributação — o exercício das atividades legislativas do ente tributante"<sup>1</sup>.

A doutrina, em peso, posiciona a imunidade no capítulo da competência, Pontes de Miranda preleciona: "A regra jurídica de imunidade é regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos — obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr na espécie"<sup>2</sup>.

Bernardo Ribeiro de Moraes secunda-o: "Cabe à Carta Magna estabelecer a competência dos poderes tributantes. Da mesma forma, cabe-lhe limitá-la, podendo, na entrega do poder impositivo, reduzir a competência tributária pela exclusão de certas pessoas, atos ou coisas, colocados fora da tributação"<sup>3</sup>.

Aliomar Baleeiro, insigne e saudoso Mestre, não discrepa: "As limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define"<sup>4</sup>.

Ataliba<sup>5</sup> aduz que "imunidade é ontologicamente constitucional" e que só a soberana Assembléia Constituinte pode estabelecer limitações e condições do exercício do poder tributário".

Ulhôa Couto<sup>6</sup> reforça-o com dizer que: "Imunidade é a impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente, por-

1. José Souto Maior Borges, *Isenções tributárias*, 1. ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1969, p. 206.

2. Pontes de Miranda, *Questões forenses*, t. 3, p. 364; idem *Comentários à Constituição de 1946*, Max Limonad, 1953, v. 1, p. 156.

3. Bernardo Ribeiro de Moraes, *Doutrina e prática de imposto de indústrias e profissões*, Max Limonad, 1964, p. 114.

4. Aliomar Baleeiro, *Uma introdução à ciência das finanças*, cit., p. 262.

5. Geraldo Ataliba, *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1964, p. 231.

6. Gilberto Ulhôa Couto, *Temas de direito tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Alba, 1964, v. 3, p. 190.

que constitucional . . . portanto é tipicamente uma limitação à competência tributária que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha de competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas”.

Contudo, não é esta a única maneira de visualizar a imunidade. À luz da teoria da norma jurídica os dispositivos constitucionais imunizantes “entram” na composição da hipótese de incidência das normas de tributação, configurando-lhe o alcance e fixando-lhe os lindes. José Souto Maior Borges<sup>7</sup> observa com propriedade que “o setor social abrangido pela imunidade está fora de âmbito da tributação”. O dispositivo constitucional que põe a imunidade atua na hipótese de incidência, excluindo de certos fatos ou aspectos destes a *virtude jurígena*.

Aliás os dispositivos legais isentantes funcionam da mesma maneira. A diferença é que a imunidade radica na Constituição enquanto a isenção decorre da lei menor, complementar ou ordinária. Teleologicamente a imunidade liga-se a valores caros que se pretende sejam duradouros, enquanto a isenção veicula interesses mais comuns, por si sós mutáveis. Mas imunidade e isenção são categorias legislativas. Imunidade e isenção são fatores legislativos que condicionam as normas tributárias, cooperando na formação delas.

Cabe à Carta Magna estabelecer a competência tributária das pessoas políticas, definindo-lhe o alcance e limite. Nos países que adotam constituições rígidas, como o Brasil, a imunidade, limitação constitucional ao poder de tributar, delimita o campo tributável posto à disposição do ente tributante.

A imunidade é congênita à Constituição, sua sede é inelutavelmente constitucional.

Costuma-se dizer que a imunidade é um *prius* em relação ao exercício da competência tributária, e a isenção um *posterius*.

A lição só é verdadeira porque a dação da competência tributária é contemporânea à fixação da imunidade e, pois, anterior ao seu exercício. Dizer que algo é imune é dizer que a competência é para o não-imune. Se é tributável não é imune. Se é imune não deve ser tributado.

7. José Souto Maior Borges, *Isenções*, cit., p. 209.

A imunidade, por outro lado; tanto quanto a isenção atuam na composição do fato tributável (fato gerador, fato jurígeno, fato-tipo, suposto, situação-base da tributação etc.).

Todos os fatos imunes em virtude de previsão constitucional ou isentos em razão de prescrição infraconstitucional são fatos não tributáveis, insuscetíveis de gerar obrigação tributária (irrelevantes de um ponto de vista *jurígeno*).

Os fatos geradores da tributação ou, noutra terminologia, a hipótese de incidência das normas de tributação são compostos dos fatos tributáveis subtraídos os fatos imunes e os isentos.

Se quisermos representar graficamente uma norma jurídica tributária em sua composição dual, por meio de uma proposição descritiva, poderemos fazê-lo como a seguir:

“Se ‘F’ é, ‘T’ deve ser”

Onde “F” significa fato gerador e “T” a obrigação de pagar tributo ao Estado ou:

Hipótese de Incidência	Conseqüência
Fato Gerador	Obrigação Tributária
Fatos jurígenos	Sujeitos ativos e passivos da obrigação e o modo de “quantificar” o dever.

O direito é uma técnica de imputação. Noutro giro, imputa a determinados fatos se e quando acontecidos a efeito de gerar determinadas conseqüências jurídicas.

Nesse caso os “fatos geradores” de obrigação tributária teriam a seguinte composição  $FT_s - (FI_s^{(1)} + FI_s^{(2)}) = FJ_s$  onde:

- $FJ_s$  — fatos jurígenos
- $FT_s$  — fatos tributáveis
- $FI_s^{(1)}$  — fatos imunes
- $FI_s^{(2)}$  — fatos isentos

Por aí se vê que tanto a imunidade quanto a isenção, enquanto declarações de vontade do legislador, cooperam na composição do "fato jurídico tributário" determinando a feição da hipótese de incidência da norma de tributação. Imunidade e isenção se diferenciam pela sede jurídica. A imunidade é posta na Constituição, a isenção pela lei infraconstitucional, complementar ou ordinária.

### 6.1.1. Imunidade intergovernamental recíproca

Em relação ao IPTU, a Constituição consigna algumas regras imunitórias que merecem detida análise, até porque delimitam o fato gerador do gravame ora versado.

Enuncia a Constituição:

"É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....  
III — instituir imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros".

Por primeiro, anote-se que a imunidade não tem atuação sobre tributos, mas apenas sobre impostos, uma espécie do gênero. E não atua em relação a todos os impostos, aplicando-se apenas aos que tiverem por "fato gerador" renda, patrimônio ou serviços.

No elenco jurídico positivo brasileiro, são impostos sobre o patrimônio:

a) o imposto federal sobre a propriedade territorial rural (CF, art. 21, III);

b) os impostos estaduais sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza a acessão física e de direitos reais sobre imóveis exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição (CF, art. 23, I);

c) os impostos municipais sobre a propriedade predial e territorial urbana (CF, art. 24, I).

Do elenco constitucional que estamos a tratar, destaca-se como imposto sobre a renda apenas o federal "sobre a renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos, na forma da lei" (CF, art. 21, IV).

São impostos sobre serviços, a seu termo:

a) os impostos federais sobre serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal (CF, art. 21, VII);

b) os impostos municipais sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar<sup>8</sup>.

Do exposto conclui-se que a regra constitucional da imunidade intergovernamental recíproca tem campo de atuação delimitado:

a) não atua sobre taxas e contribuições de melhoria que podem ser exigidas, pelas pessoas jurídicas, umas contra as outras, salvo ressalva expressa de isenção;

b) não atua sobre as chamadas contribuições parafiscais ou especiais ou sociais<sup>9</sup>, salvo se os referidos tributos assumirem juridicamente a feição de impostos suplementares sobre a renda, o patrimônio ou os serviços, capazes de ser explorados pela competência residual (art. 21, § 1.º) da União Federal, vedada invasão de área já tributada pelos Estados e Municípios<sup>10</sup> relativamente a patrimônio e serviços;

c) não atua sobre empréstimos compulsórios, salvo se o "fato gerador" desse tributo for serviço, patrimônio ou renda, possível de ser tributariamente explorado pela União Federal (se o patrimônio ou serviço já estiver sob incidência de imposto estadual ou municipal, o campo está, *ipso facto*, vedado à competência da União para impor

8. Defendemos a tese de que são dois impostos: um sobre serviços de transporte, outro sobre serviços de comunicação.

9. A competência do Município brasileiro para tributar serviços é ampla, excluídos os serviços tributáveis pela União e os Estados. A União tributa os serviços de transporte e comunicações não estritamente municipais. O Estado-Membro não tributa nenhum serviço. Então qualquer outro, cujo âmbito seja municipal, é tributável pelo ente local. E, se a União com base na sua competência residual (art. 21, § 1.º) criar imposto sobre serviço, já explorado pelo município? Reduz-se a competência municipal? Não, o federal assim criado, será inconstitucional por invasão de competência.

10. A hipótese não é cerebrina. Determinadas contribuições são verdadeiros impostos, por isso que possuem fatos geradores independentes de qualquer atuação estatal relativa à pessoa do obrigado (CTN, art. 16). É o caso da contribuição para o Funrural que atropela o ICM, em certas incidências. Embora irrelevante para o estudo da *intergovernamental* a espécie é esclarecedora.



empréstimo compulsório sob a forma de imposto restituível. Nesse momento passam a funcionar as restrições do art. 21, § 1.º, da Carta, sobre a competência residual federal);

d) não atua, finalmente, em relação a impostos cujo “fato gerador” seja fato diverso de renda, patrimônio ou serviços.

Esta a visualização lógica e sistemática da imunidade em tela no direito positivo brasileiro. Todavia o afirmado na letra d obriga necessariamente a definir e delimitar os conceitos de renda, patrimônio e serviços, sem o que não será possível prever com eficiência o campo jurídico-operacional da imunidade intergovernamental recíproca.

A questão exige uma colocação prévia. A linguagem do direito positivo, isto é, a linguagem utilizada para a feitura das leis<sup>11</sup> é do tipo *natural*, contendo palavras vagas, equívocas, de textura aberta. Este tipo de linguagem contém — e trata-se de uma constatação inequívoca — elevado teor de imprecisão; caracteriza-se pela polissemia.

A linguagem natural se opõem as “linguagens formalizadas” que se caracterizam pela exatidão de seus termos, precisos e inequívocos, casos da lógica simbólica e da geometria pura. Como o direito é uma técnica de controle social — a mais efetiva de todas — suas regras são utilizadas para dirigir comportamentos, julgar ações humanas e atribuir potestades. Em conseqüência, por imposição da comunicação grupal suas regras são necessariamente vazadas em *linguagem natural*. Neste momento estamos diante de um caso desses: definir, precisar, para fins normativos, objetivando colher resultados pragmáticos, três palavras-chave, ou seja, *renda*, *patrimônio* e *serviços*. Nesse ponto, é absolutamente imprescindível dar um salto qualitativo na análise dos vocábulos, deixando de lado os múltiplos significados de que se revestem ordinariamente, para fixar os que interessam ao direito, certo que dita interpretação não pode restar ao alvedrio dos órgãos aplicadores das regras jurídicas, casuisticamente como queriam os epígonos da “escola realista”. Seria a ausência de *normatividade prévia*, transferida para o momento da *aplicação do direito*, que não passaria de uma pauta com elevado teor de indeterminação normativa. Nesse caso, a *experiência* judicial acabaria por fixar o *significado* da linguagem legal.

11. Em lógica deontica baseada em estruturas formalizadas a linguagem do direito positivo é chamada de “linguagem-do-objeto” por isso que o objeto da ciência jurídica é o direito positivo e sua expressiva linguagem.

Este sistema é incompatível com o nosso direito, embora tenha alguma aplicação no *common law*. É só ler e reler a obra de Aliomar Baleeiro, na área da intergovernamental, para verificar que o preconizado por ele com base na experiência estadunidense não pode ter cabida entre nós, mormente no campo do direito constitucional tributário. Nossa discriminação de competências tributárias bem como as limitações ao poder de tributar estão encartadas numa Constituição rígida, base e ápice do Sistema Jurídico. A indeterminação conceitual (e aí se integram as imunidades) arruinaria a técnica de contenção do poder de tributar, propiciando, ademais, uma casuística desencontrada, onde justamente devem prevalecer a segurança e a certeza.

A questão, portanto, logo centra-se na técnica a ser seguida para dar-se o “salto analítico qualitativo” que a matéria sugere e exige, de modo a justificar o posicionamento que tomamos quanto aos limites e à atuação da imunidade intergovernamental recíproca.

Esta técnica, vale a pena repetir, é lógica e sistemática.

Tudo há de começar com a Emenda Constitucional n. 18, de 1 de dezembro de 1962, à Constituição de 1946 que inaugurou no Brasil o atual *sistema tributário*. Embora revogada, não se pode duvidar que a Constituição de 1967 com a redação da Emenda n. 1, de 1969, incorporou a técnica e a ideologia ínsitas naquela Emenda, produto de uma plêiade de juristas que utilizaram, na sua elaboração, tanto os antecedentes históricos como as precedentes judiciais, à luz de uma nova concepção lógica e sistemática.

Ora, as três palavras — renda, patrimônio e serviços — foram utilizadas na Emenda n. 18:

- a) para caracterizar fatos jurídicos tributários;
- b) para com base neles atribuir competências impositivas e;
- c) para limitar essas mesmas competências.

Dessarte, a Emenda n. 18, e também o Código Tributário Nacional, que logo se lhe seguiu, assim como a Constituição vigente, ao tratarem de um plexo de normas de mesma natureza, normas tributárias, competências impositivas e exonerativas, necessariamente utilizaram os vocábulos com um *mesmo sentido*.

Segundo o Código Tributário Nacional os impostos sobre o patrimônio e a renda são o Territorial Rural (federal), o Predial

e Territorial Urbano (municipal), o sobre a Transmissão de Bens Imóveis por natureza e acessão física e de direitos a eles relativos, exceto os de garantia (estadual), e o Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza (federal) (Capítulo III, Seção I, II, III e IV).

E são Impostos sobre Serviços: o Imposto federal sobre Serviços de Transportes e Comunicações de natureza não estritamente municipal e o Imposto municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza não compreendidos na competência da União e dos Estados (Capítulo IV, Seção V e VI).

Se assim é, já podemos extrair algumas conclusões:

a) o exercício da competência tributária entre nós está submetido ao princípio da legalidade que não só reparte impostos como lhes determina os fatos geradores;

b) de acordo com este princípio a exigência de tributo só pode advir de uma regra legislada que subordine o dever de pagar à ocorrência de um fato gerador nela previsto e recortado (princípio da tipicidade) em favor da pessoa política predeterminada;

c) em conseqüência é vedado tributar por analogia ou extensão; que a obrigação tributária decorre de fato jurígeno tipificado em lei assim como não tributar sem previsão expressa de exclusão (imunidade ou isenção).

De intuir que os vocábulos *renda*, *patrimônio* e *serviços* foram utilizados para estipular *regras de competência*, definir *fatos geradores* e *excluir incidências*. Noutro giro, foram utilizados para fixar a *tributação e a exceção*.

A lógica intrínseca do sistema tributário leva inexoravelmente a esta conclusão.

Ao tracejar o espaço fático sobre o qual pode o legislador infraconstitucional atuar, o Constituinte previamente o delimita, separando as áreas de incidência e as que lhe são vedadas. O espaço fático posto à disposição do legislador infraconstitucional resulta das determinações genéricas dos fatos jurígenos (áreas de incidência). As áreas vedadas à tributação decorrem de proibições constitucionais expressas (imunidades) ou de implícitas exclusões (toda porção fática que não se contiver nos lindes da descrição legislativa do "fato gerador" é intributável à falta de previsão legal).

As imunidades alcançam as situações que normalmente — não fosse a previsão expressa de não tributabilidade — estariam conceitualmente incluídas no desenho do fato jurígeno tributário. Por isso mesmo são vistas e confundidas as imunidades com um dos seus efeitos: o de limitar o poder de tributar.

Seria desarrazoado proteger com regra imunitária expressa situação que, pela sua textura conceitual, já estivesse fora da área de incidência da regra de tributação, por desconchavo com a descrição normativa do fato jurígeno.

E, decididamente, seria incoerência e falta de lógica utilizar com um sentido a palavra *renda* ou *serviços* para permitir a tributação (poder de tributar) e empregá-la com outro sentido para vedar a tributação (limitação ao poder de tributar).

Não foi por acaso que Aliomar Baleeiro estudou as imunidades sob a rubrica de *Limitações ao poder de tributar*.

Se penetrarmos um pouco mais na análise do sistema tributário da Constituição, haveremos de confirmar o entendimento ora esposado. É que a imunidade é coetânea à instituição da competência para tributar.

O legislador constituinte autorizou ao Estado-Membro criar o ITBI, proibindo, no entanto, sua incidência sobre a transmissão desses bens ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital (colação de bens imóveis ao capital de sociedade). Nesse mesmo passo, deu à União competência para instituir o ITR e aos Estados a faculdade de criar impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Proibiu à União, todavia, tributar com o ITR as glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultivasse familiarmente o proprietário não possuidor de outro imóvel, e vedou aos Estados fazer incidir o ICM sobre produtos industrializados remetidos ao exterior. Os prédios urbanos estão sujeitos ao IPTU de competência municipal, mas esta exação *sobre o patrimônio* não pode incidir sobre os "templos de qualquer culto" em virtude de imunidade expressa.

Nos exemplos figurados constata-se que o Constituinte ao mesmo tempo que *concedeu poder e competência* às pessoas políticas para a instituição de imposto sobre a transmissão de bens imóveis, sobre a propriedade predial urbana, sobre a propriedade territorial rural e sobre operações relativas à circulação de mercadorias, *vedou o exer-*

*cício dessas mesmas competências* sobre certas transmissões imobiliárias, sobre determinado tipo de propriedade rural, sobre certas operações de circulação de mercadorias (as que destinam ao exterior produtos industrializados) e sobre a propriedade predial de algumas pessoas jurídicas, expressamente nominadas.

Inquestionavelmente, não fossem as imunidades — restrições à competência impositiva — e tais situações seriam perfeitamente tributáveis.

Pode-se extrair o seguinte enunciado: a situação/base que serve de suporte à regra de tributação deve ter o mesmo sentido para a regra de exclusão (imunidade).

Dessarte — e agora voltamos à imunidade intergovernamental recíproca — quando o Constituinte determina que o patrimônio, a renda e os serviços são *factos tributáveis*, mas que as pessoas políticas não podem tributar o patrimônio, a renda e os serviços, umas das outras, *tais palavras* possuem o mesmo *significado normativo* quer para autorizar a tributação, quer para vedá-la.

Nem poderia ser de outra forma.

Patrimônio, renda e serviços são vocábulos deônticos. Possuem um único sentido, quer para configurar situações expressamente tributáveis, quer para desenhar situações expressamente intributáveis.

Não se discute que são vocábulos polissêmicos, capazes de comportar variados significados, mais amplos ou mais restritos. Certamente, a ciência contábil os utiliza com significação diversa. A ciência das finanças e os escaninhos do direito comercial terão para eles outros significados.

Nada disso importa. Importa, ao revés, o *caráter sistêmico* com que tais palavras foram utilizadas para pôr e tirar a tributação, ao nível da Constituição.

Então, o básico na espécie é a delimitação dos conceitos de renda, patrimônio e serviços no direito tributário brasileiro (direito positivo).

O conceito de renda está na Constituição de 24 de janeiro de 1967 com a redação da Emenda n. 1, de 17 de outubro de 1969, art. 21, item IV, combinado com o art. 43 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

O conceito de patrimônio, para fins tributários, reside nesses mesmos diplomas legais e serve de suporte para a incidência ou exclusão dos seguintes impostos:

a) imposto sobre a propriedade territorial rural (CF, art. 21, III, e CTN, art. 29);

b) imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos exceto os de garantia (CF, art. 23, I, CTN, art. 35);

c) imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana (CF, art. 24, I, CTN, art. 32).

O conceito de serviços, outro tanto está na Carta Política e no Código Tributário, servindo de suporte para a incidência e exclusão de dois impostos, um federal que se biparte e outro municipal, a saber:

a) imposto sobre serviços de transporte e comunicações (CF, art. 21, VII, e CTN, art. 68);

b) imposto sobre serviços de qualquer natureza (CF, art. 24, II, e CTN, art. 71, logo substituído pelo art. 13 do Decreto-lei n. 406/68).

Contra essa interpretação, de radicação lógica e sistemática, de registrar a posição de Aliomar Baleeiro, corifeu da corrente histórico-evolutiva na interpretação e aplicação da intergovernamental. Sua análise, erudita e profunda, está todavia ultrapassada pelo sistema tributário posterior à Constituição de 1946. O inesquecível Mestre de todos nós entendia que as *nomina juris* renda, patrimônio e serviços possuem significados amplos, abrangentes, expansivos, e que a intergovernamental aplicava-se a todo e qualquer imposto do sistema tributário.

Para ele, duas idéias-força deveriam prevalecer na análise da espécie. Por primeiro, dever-se-ia observar, caso por caso, quem está pagando realmente o imposto, quer como contribuinte *de jure*, quer como contribuinte *de facto*. Se for pessoa jurídica de direito público interno, deve-se conceder a imunidade. Governo não paga a governo. Em segundo lugar, deve-se ter sempre em mente a evolução histórica dos institutos, mormente a que ocorreu nos EUA, sob a inspiração e o controle dos *chief-justices* da Suprema Corte Norte-Americana, construtores da doutrina judicial sobre a imunidade intergovernamental recíproca. E lá, segundo ele, esta evolução deu-se ao influxo da acomodação entre os interesses do Poder Central e dos

Estados federados, sob a égide do interesse público, que a tudo e a todos sobrelevou na preservação da idéia federalista. Entendia mais que a disciplina imunitória não podia ser compreendida nem aplicada sem apelo aos rudimentos da ciência das finanças, e, pois, sem uma mirada sobre o mecanismo e os efeitos dos impostos no plano econômico, já que a tributação é um *exercício interdisciplinar*, como sempre entendeu Grizzioti, com a oposição de Giannini.

Em várias passagens do seu monumental *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, o tratadista expende estas idéias, com brilho e erudição, muito embora delas discordemos.

Vejamos o que entende ser renda, patrimônio e serviços: "Constituem o *patrimônio* todos os bens ou todas as coisas vinculadas à propriedade pública e integrantes do serviço público, móveis ou imóveis, corpóreas ou não, inclusive complexo de coisas, como uma empresa, *universitas rerum*.

A imunidade não cobre só o patrimônio, considerado como a universalidade dos bens da pessoa de direito público ou entidade. O art. 19, III, c, da Emenda n. 1, de 1969, protege qualquer dos bens que o integram.

*Rendas* não são apenas os tributos, mas também os *preços públicos* que possam provir do exercício de suas atribuições, de venda de seus bens e utilização de seus serviços. Não é admissível, em qualquer caso, o significado que Rui defendeu para rendas, equiparando-as às *rentes*, na linguagem francesa — os juros do título público. Essa afirmativa, que já repugnava à boa hermenêutica do texto de 1891, é incompatível com o de 1969, que no art. 20, II, subordina expressamente a imposto federal a renda das apólices.

*Serviços* são os públicos, segundo a noção que deles dá o direito administrativo<sup>12</sup>.

Sobre a necessária submissão da interpretação às fontes da ciência das finanças, para deslindar questões tributárias, cita Maximiliano, em reforço de suas teses: "Que quer o art. 19, III, letra a? Sem dúvida, que o imposto federal não anule ou embarace os meios de ação dos Estados e Municípios, para exercício das atribuições da respectiva competência e reciprocamente".

12. Aliomar Baleeiro, *Limitações constitucionais*, cit., p. 177.

"A solução se contém na apreciação concreta de efeitos e não na abstrata consideração de uma regra, cabendo aqui recordar o conselho da hermenêutica formulado pelo nosso melhor mestre nessa arte. Em verdade, não se presume inteligência dos textos positivos contrária aos princípios científicos; estes aclaram o caminho para o exegeta. Se assim, pode-se concluir a respeito das ciências em geral, com abundância maior de razão do mesmo modo se há de afirmar em se tratando da ciência das finanças, matéria intimamente conexas com o direito, tanto que figura como disciplina obrigatória nos cursos jurídicos"<sup>13</sup>.

Que Aliomar entende a "intergovernamental" atuando sobre o plexo inteiro dos tributos, fica bem claro na cita a seguir transcrita, em que, de sobredobro, faz considerações sobre o fenômeno da "repercussão" ou "translação" dos chamados "impostos indiretos", e que, a seu ver, deve ser considerado na resolução das questões que versam a imunidade intergovernamental<sup>14</sup>.

"O STF, Pleno, em 9 de setembro de 1979, nos RE n. 68.097, n. 68.215 (*RTJ*, 57:244), n. 67.625, decidiu que o Serviço Funerário de SP está sujeito ao ICM e ao IPI, cuja legislação designa o fabricante como contribuinte do tributo, nada importando que o transfira a ente público autônomo. A discussão, aliás, longa e minuciosa, está na *RTJ*, 57:244 com os votos pró e contra.

Na mesma época o Plenário do STF *modificou sua jurisprudência* que permitia ao ente público opor-se, em Mandado de Segurança, às tributações do ICM ou IPI exigidos dos fabricantes pelos fornecimentos feitos com repercussão sobre pessoas de direito público. É expressiva a ementa do RE 69.483 — SP, de 30 de setembro de 1970, rel. Bilac Pinto:

"Imposto de Consumo — Imposto sobre Produtos Industrializados — As Caixas Econômicas Federais estão sujeitas ao pagamento desses tributos. A imunidade fiscal recíproca não pode ser invocada para ilidir a cobrança desses impostos. O contribuinte *de iure* é o industrial ou o produtor. Não se pode opor à forma jurídica a realidade econômica. A *figura do contribuinte de fato é estranha à relação jurídica tributária*.

13. Aliomar Baleeiro, *Limitações constitucionais*, cit., p. 118-9.

14. Aliomar Baleeiro, *Limitações constitucionais*, cit., p. 164-7.

A União e suas autarquias somente podem invocar a imunidade recíproca quando se trate de impostos estaduais ou municipais'.

Em 1971, a tese de Bilac Pinto prevaleceu nos RE 68.831, 68.903, 70.616, 68.741, 68.924, 67.748, 69.151, IC; 71.955, IC; 69.149 e outros. E quanto ao ICM no RE 69.141, de 14 de junho de 1971, rel. o próprio Min. Bilac Pinto.

Muitos julgados, no curso de 1972, quase sem discrepância, consagraram essa nova interpretação (p. ex. RE 73.292, 2.<sup>a</sup> T., 14-8-1972; Ag. 53.771, de 8-2-1972; RE 69.117, rel. R. Alckmin, de 31-10-1972 etc.).

*Data venia*, não estamos convencidos dessa tese, que daí por diante foi consagrada por outros acórdãos. Nosso direito não ignora o contribuinte de fato (CTN, art. 166; Súmula 546), que é uma realidade econômica".

O próprio Aliomar, note-se, dá-nos conta da tese sistemática, ora adotada pelo STF, em consonância com o que expusemos, em visão lógica e sistemática, valendo a ciência das finanças como mera disciplina técnica, rica em informações, mas desvestida de critérios para a resolução de problemas jurídico-tributários, salvo quando o próprio direito, de modo expresso, adote por subsunção dado ou conceito daquela ciência, conferindo-lhe juridicidade. Exemplo disso, dá-nos o art. 166 do Código Tributário Nacional ao tratar da "restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro". Na hipótese, a repetição somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo. Na espécie, o fenômeno financeiro — estudado pela ciência das finanças — da translação do encargo tributário foi necessariamente considerado pelo direito, que atribuiu ao FATOR *translação, efeito jurídico*, em tema de repetição de indébito.

Mas em tema de imunidade intergovernamental recíproca, não há deixa para a introdução de elementos estranhos, históricos, sociológicos ou econômicos. A exegese dá-se nos quadros lógico-sistemáticos que informam na Constituição a outorga das competências tributárias, já que a imunidade funciona como restrição ao poder de tributar.

Tampouco nos servem os precedentes do *common law*. Louve-se em Aliomar Baleeiro o monumental estudo que fez a respeito da imu-

nidade intergovernamental, calcado em lances dedicados às origens e evolução do princípio nos EUA, onde o tema não é objeto de direito legislado. Mas trasladar de lá para a nossa realidade os critérios judiciais norte-americanos é impraticável, não só pela circunstância de que possuímos ditado constitucional expresso sobre a matéria, como também pela profunda diversidade cultural e jurídica entre os dois povos.

Aliomar Baleeiro era um apaixonado pelo papel e preeminência da Suprema Corte norte-americana, daí o seu apego à doutrina por ela construída a respeito da imunidade intergovernamental. É com pesar, portanto, que consideramos suas opiniões a propósito como contribuição ao estudo do direito comparado, sem maior préstimo ou valia no plano das aplicações práticas.

Aliás, por influência desse grande juiz, parlamentar, político e escritor é que o estudo dessa imunidade em nosso país está tão incipiente e caótico. Contentam-se os escritores em repeti-lo, sem espírito crítico. É explicável. Aliomar brilhou quase sozinho no firmamento do direito financeiro brasileiro durante décadas. Sua influência foi enorme na formação dos juristas, no parlamento, na doutrina e no Pretório Excelso. E, por isso mesmo, até hoje prevalece a crítica que outro jurista ilustre fez à nossa doutrina constitucional, neste particular. Dizia Rui Barbosa: "Os comentários dos nossos constitucionalistas a esse mandamento Constitucional são de uma lastimável pobreza; não contêm senão generalidades e trivialidades"<sup>15</sup>.

E, referindo-se a Barbalho, sem dúvida grande, tampouco o poupou, pelas "trivialidades": "Seria mister encarar de perto a linguagem da declaração constitucional em cada um dos seus termos precisando-lhe com segurança o conteúdo; o que não fez esse expositor, nem algum outro, que nos conste ou lembre"<sup>16</sup>.

A jurisprudência da Suprema Corte brasileira atualmente prestigia o entendimento que vimos de esposar, contra a teoria de Baleeiro, mormente no que tange a extensão da intergovernamental recíproca a impostos outros que não os incidentes sobre os fatos renda, patri-

15. Rui Barbosa, *Comentários à Constituição Federal brasileira*, Liv. Acadêmica, 1932, v. I, p. 331.

16. Rui Barbosa, *Comentários à Constituição Federal brasileira*, cit., p. 332.



mônio e serviços, conforme a sistemática do Código Tributário Nacional. Especificamente, afasta do âmbito protetor da imunidade os chamados "impostos indiretos" (terminologia da ciência das finanças) admitindo a repercussão tributária sobre pessoa de direito público, sem que isto possa atrair a aplicação da regra imunitória (em que pese algumas esparsas decisões contrárias, a nosso ver equivocadas).

Vejamos agora casos práticos. Se a Acesita — em Minas Gerais — vende aço inoxidável para fábrica de armas do Exército, Marinha ou Aeronáutica, nem por isso deve fazê-lo sem ICM. Se o fizesse ficaria responsável pelo imposto mais multa de 100%. O Estado-Membro não reconhece a imunidade, nem dá isenção. No caso, as fábricas militares seriam privilegiadas em face de outras, particulares, como a Nassem, que se dedica à indústria bélica. E como a Acesita faria para estornar os "créditos de ICM" pela aquisição dos *inputs* que entraram na fabricação do aço vendido, se todo aço é igual enquanto produto e uniformemente tributado?

Ademais, se o contribuinte de fato, que é uma categoria da ciência financeira que não participa da relação jurídico-tributária, devesse determinar, pela sua "qualificação", a incidência ou não incidência dos impostos que repercutem, seria muito mais útil e aceitável que de tal idéia fizéssemos uso para afastar da tributação — à luz do princípio da capacidade contributiva — as camadas populacionais de baixa renda que, ao pagar contas de luz e telefone, ao utilizar transportes e ao adquirir bens duráveis ou de consumo, sofrem regressivamente a repercussão maciça dos chamados "impostos indiretos". Parece-nos que o sistema brasileiro resguarda, com elevado grau de coerência e praticidade, as motivações básicas que engendraram, no plano jurídico, a imunidade intergovernamental recíproca:

a) a necessidade de preservar uma ordem de Governo das interferências destrutivas de outra, via tributação;

b) tratamento não discriminatório;

c) a preservação das rendas, patrimônios e serviços das pessoas políticas federadas, na medida em que tais realidades são tributáveis pelo sistema constitucional.

Isto exposto, o Município, titular de competência privativa para instituir e cobrar o IPTU, não pode tributar os terrenos e edifícios da União e dos Estados, nem os pertencentes às suas instrumentalidades autárquicas, se e quando afetadas à destinação específica destas. Mas

em se tratando de serviços públicos concedidos, os imóveis das empresas concessionárias ficam sujeitos ao gravame. De igual modo os imóveis das autarquias<sup>17</sup> não ligados às suas atividades institucionais são passíveis de tributação pelo IPTU. O art. 19, § 1.º, ostenta redação precisa, referendando o entendimento que vimos de afirmar:

"§ 1.º O disposto na alínea *a* do item III é extensivo às autarquias, *no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços* vinculados às suas finalidades essenciais *ou delas decorrentes*; mas não se estende aos serviços públicos concedidos nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda".

Os prédios do IBC ou do IAA ou do IAPAS não são tributáveis, mas as residências que alugam ou dão em comodato a terceiros são tributáveis.

De passagem, note-se como o parágrafo único do art. 19 da Carta confirma a interpretação lógico-sistemática da intergovernamental recíproca:

a) dela afastando certas instrumentalidades ao poder público (concessionários de serviços públicos);

b) condicionando a extensão da imunidade às autarquias, com restrições; e

c) induzindo o entendimento de que o seu campo de abrangência, dela, é aquele formado pelos impostos sobre a renda, patrimônio e serviços, segundo a sistemática impositiva do Código Tributário Nacional.

O conceito de autarquia para fins imunitórios é fornecido pelo Decreto-lei n. 200, de 1967, que, para efeitos da organização da Administração Pública, a reparte e define em direta e indireta, termos correspondentes numa terminologia estranha ao direito aos vocábulos "administração centralizada e descentralizada". O Decreto-lei n. 200

17. Sem valor, a nosso ver, o art. 9.º, § 2.º, do Código Tributário Nacional que restringe a imunidade dos imóveis das pessoas políticas se não afetadas às funções estatais básicas. É imune, próprio do Ministério da Fazenda, um apartamento se dado em comodato ou aluguel a funcionário, como ocorre com frequência em Brasília. A restrição constitucional atinge apenas as autarquias.

diz que a Administração indireta compreende as autarquias, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, ditado que serve perfeitamente à aplicação do art. 19, § 1.º, da Carta. Resumindo:

a) os bens imóveis pertencentes à União e aos Estados são imunes ao IPTU;

b) os mesmos bens pertencentes às autarquias são também imunes, desde que estejam sendo empregados na consecução de suas finalidades essenciais, ou decorrentes delas;

c) se estiverem afetados a outros fins, aluguel a terceiros, v. g., são tributáveis pelo IPTU;

d) os imóveis de empresas concessionárias de serviços públicos sítos em território municipal são naturalmente tributados pelo IPTU, salvo ocorrência de isenção autônoma ou heterônoma, uma outra questão.

Imprestável aqui a teoria norte-americana da *Authority* e da *Government Corporation*, até porque o art. 170, § 3.º, da Emenda n. 1, de 1969, dispõe no parágrafo terceiro: "A empresa pública que explorar atividade não monopolizada ficará sujeita ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas".

Inútil, ainda, distinguir "permissionários" e "concessionários" para fins de aplicação da imunidade. Uns e outros estão inapelavelmente fora da proteção constitucional. A imunidade recíproca, ainda sob a Constituição de 1946, foi negada ao Banco do Estado de Minas Gerais, pouco importando o fato de o Estado mineiro ser acionista majoritário (RE 66.888, de 5-5-1959, RTJ, 50:525).

#### 6.1.2. Imunidades das instituições e dos partidos

Regra imunitória de grande interesse para as Municipalidades é a que protege as instituições de educação e assistência social. Prevê a Constituição:

"Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

III — instituir imposto sobre:

.....

b) os templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei".

A Constituição juridiciza determinados valores éticos, os garante e protege. Conquanto o regime econômico capitalista, pela sua própria dinâmica, utilize o homem como meio para a obtenção da riqueza, pelo que já se disse que subordina o "ser" ao "ter" (quem tem "é"), as Constituições brasileiras, harmônicas com a boa tradição humanista, têm feito profissão de fé em alguns valores que não descendem do modo capitalista de produção, mas da concepção democrática de vida e governo. Do constitucionalista e cientista político baiano, Prof. Nelson Sampaio<sup>18</sup> a frase lapidar: "A idéia nuclear da concepção democrática é o pressuposto ético que condena a utilização de qualquer indivíduo humano como simples instrumento ou meio para os fins de outros indivíduos ou grupos".

Daí resulta a imunidade dos templos de qualquer culto (liberdade de crença e igualdade entre as crenças), dos partidos políticos (veículos da vontade nacional), do jornal, periódico, livro assim como o papel destinado à sua impressão (veículo de idéias)<sup>19</sup>, das instituições de educação e assistência social (veículos de cultura, bem-estar, solidariedade e filantropia). Confirma-se a CF, art. 19, III, d.

A imunidade das instituições de educação e assistência social as protege da incidência do IR, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre serviços, não de outros, quer sejam as instituições contribuintes *de jure* ou *de facto*. Destes outros só se livrarão mediante isenção expressa, uma questão diversa. Aqui cuida-se de imunidade, cujo assento é constitucional. A imunidade em tela visa preservar o patrimônio, os serviços e as rendas das instituições de educação e assistenciais porque os seus fins são elevados, nobres, e, de uma certa maneira, emparelham com as finalidades e deveres do

18. Nelson Sampaio, *As idéias forças da democracia*, Bahia, 1941, p. 187.

19. A redação da Constituição é pobre e quebrantada. Deveria proteger expressamente, além dos jornais, livros e periódicos, o disco didático, o *slide*, os filmes educativos e outros meios modernos de comunicação, v. g., o cassette.

próprio Estado: proteção e assistência social, promoção da cultura e incremento da educação *lato sensu*<sup>20</sup>.

A regra imunitória é todavia *not self enforcing* ou *not self executing*, como dizem os saxões, ou ainda, não bastante em si como diria Pontes de Miranda com aquele seu falar complicado. Vale dizer, o dispositivo não é *auto-aplicável* e carece de acréscimo normativo, pois a Constituição ao final do art. 19, III, c, condiciona a gozo da imunidade a que sejam *observados os requisitos da lei*.

Que lei?

Evidentemente, a lei complementar da Constituição.

Toda imunidade é uma limitação do poder de tributar, e as limitações ao poder de tributar no sistema da Constituição vigente são reguladas por lei complementar.

“Art. 18, § 1.º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Sem razão, indubitavelmente, Aliomar Baleeiro ao dizer que a lei na espécie é a ordinária<sup>21</sup>.

Não é nem poderia ser lei ordinária. A uma porque a imunidade, restrição ao poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios, *ficaria à mercê da vontade dos próprios destinatários da restrição*, se lhes fosse dado regulá-la pela lei ordinária. Seria transferir ao legislador ordinário das ordens parciais poder permanente de Emenda à Constituição. Sim, porque na medida em que por lei ordinária pudessem variar *as condições* para a fruição da imunidade, poderiam até mesmo frustrá-la. Assistiríamos ao absurdo de ver um valor posto numa Constituição rígida para garantir certas categorias de pessoas contra a tributação vir a ser manipulado por quem, justamente, se proíbe o poder de tributá-las . . .

A duas, porque seria admitir duas *fórmulas constitucionais* para operar uma *só matéria*, a regulação das limitações ao poder de tri-

20. Motivos que justificariam, no âmbito de cada ordem de governo, a concessão de isenção de outros impostos, na medida em que estes viessem a interferir na atividade das instituições.

21. Aliomar Baleeiro, *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 92.

butar. Haveria antinomia entre o art. 18, § 1.º, que prevê lei complementar para o trato da espécie, e o art. 19, III, c, prevendo apenas lei ordinária para a regulação de uma *limitação específica* ao poder de tributar. Sabido que o direito não tolera disposições antitéticas sob pena de ilogismo deontico, cabe ao intérprete harmonizar o conflito (se real) pela supressão de uma das disposições e se aparente, pela integração dos dispositivos à luz do *Conjunto Normativo*. *In casu* o conflito é meramente aparente ou noutra giro *não existe*. Há tão-somente uma insuficiência literal no texto do art. 19, III, c. O constituinte deveria ter acrescentado ao substantivo “lei” o adjetivo “complementar”, para maior claridade. A omissão, todavia, não é de forma alguma comprometedora, em face do axioma hermenêutico de que, salvo exceção expressa, o “menos” se integra no “mais”. Vale dizer, se toda regulação de limitação ao poder de tributar, enquanto gênero, é objeto de lei complementar, fica subentendido que a regulação específica de uma limitação ao poder de tributar *deve ser* feita por lei complementar, como na espécie.

O art. 19, III, c, é uma aplicação específica do art. 18, § 1.º, mais genérico. Dessarte, o instrumento próprio para fixar os pressupostos da imunidade das instituições de educação e assistência social é a lei complementar da Constituição, votada mediante o *quorum* qualificado de metade mais um dos membros do Congresso Nacional (bicameral) nos termos do art. 50 da Carta, *quorum* idêntico ao previsto para as Emendas à Constituição (CF, art. 48, com a redação da Emenda n. 8, de 1977).

Poder-se-ia, ainda, objetar em defesa de Baleeiro que a lei ordinária a que este se referiu é a federal e não outra.

Nem assim poderíamos salvar do deslize o inolvidável Mestre. É que o legislador da União não pode regular limitação ao poder de tributar dos Estados e Municípios, tanto quanto ela, ordens parciais. Só o constituinte pode pôr a limitação e só o legislador complementar da Constituição pode regulá-la por meio de lei complementar que não é lei federal, mas nacional, de observância obrigatória por parte das três ordens de Governo, União, Estados e Municípios.

A lei complementar pedida pela Constituição é, na espécie, o Código Tributário Nacional (lei complementar *ratione materiae* embora não o seja pelo aspecto formal, visto que ao tempo de sua edição ainda não existia, sob este aspecto, lei complementar no direito brasileiro. Hoje, porém, a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, só

pode ser revogada por outra lei complementar, o que a legitima como tal e atesta a sua recepção pelo ordenamento constitucional que se lhe seguiu, confirmando-lhe a validade).

O digesto tributário repete no Capítulo II, Seção I, art. 9.º, *a*, o texto imunitório da Constituição. No que interessa prescreve:

“Art. 9.º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....  
IV — cobrar imposto sobre:

.....  
b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II desse Capítulo.

.....  
§ 1.º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte<sup>22</sup>, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros”.

E, o art. 14 do Código Tributário Nacional, dispõe sobre a imunidade *in examen*.

“Art. 14. O disposto na alínea *c* do inciso IV do artigo 9.º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nelas referidas:

I — não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II — aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III — manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

22. A obrigação aí é de *fazer e não de dar*, como é a obrigação tributária.

§ 1.º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1.º do art. 9.º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2.º Os serviços a que se refere a alínea *c* do inciso IV do art. 9.º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos”.

Quatro são os requisitos previstos pelo legislador complementar e somente quatro, a saber:

— escrituração regular;

— não distribuição de lucros;

— proibição de remetê-los ao exterior, devendo ser aplicados na manutenção dos objetivos institucionais;

— e cumprimento de “obrigações acessórias”.

Desde que os partidos e instituições de educação e assistência social os observem, terão direito subjetivo à imunidade, oponível ao poder tributário que estiver em causa, dependendo do imposto a ser considerado. A União, no caso dos impostos sobre serviços de transportes e comunicações, não estritamente municipais, renda e territorial rural; no caso do imposto sobre transmissão de bens imóveis, os Estados; na hipótese do imposto sobre serviços de qualquer natureza e do imposto territorial e predial urbano, os Municípios.

Estas pessoas políticas não podem instituir outros requisitos além dos previstos na lei complementar da Constituição, que a todos obriga. Tampouco, depende o gozo da imunidade de requerimento ou petição. O imune, quadrandose na previsão constitucional, observados os requisitos, tem, desde logo, direito. Não pagará o imposto, desnecessária autorização, licença ou alvará do ente político cujo exercício da competência está vedado (a imunidade se abre para dois lados: à pessoa jurídica de direito público, titular da competência impositiva, proíbe o exercício da tributação; ao imune, assegura-lhe o direito de não ser tributado).

Aceitável que o imune comunique ao ente tributante a sua condição e requeira o respectivo título. O ato é facultativo.

Será impertinente, dessarte, toda legislação ordinária ou regulamentar de qualquer das pessoas políticas que acrescente mais

antepostos aos requisitos da lei complementar tributária (CTN) concernentes à imunidade. Pode o fisco, esta é uma outra questão, investigar e fiscalizar a pessoa imune, suas atividades, no escopo de verificar se os pressupostos imunitórios estão sendo rigorosamente observados. Não se tratará aí dos pressupostos, mas do respectivo cumprimento e sem os quais imunidade não haverá.

O que a lei complementar assegura ao ente tributante, faltando o cumprimento dos requisitos do art. 14, I, II, III e art. 9.º, § 1.º, é o poder de suspender o benefício (não o reconhecimento). Tal só poderá ser feito, no entanto, por meio de processo regular, assegurando-se ao imune ampla defesa. E, frise-se, desde que o imune passe a cumprir os requisitos — supondo-se que não os tenha efetivamente cumprido — reingressa no direito subjetivo à imunidade. À autoridade administrativa é vedado *cassar* a imunidade. Pode tão-somente suspender-lhe a fruição, fundamentadamente até e enquanto não observados os requisitos legais. Mas o imune está obrigado, como um contribuinte qualquer, a cumprir os deveres acessórios impostos pela administração, como por exemplo, o de reter na fonte tributos devidos por terceiros, manter livros, *ex vi* do Código Tributário Nacional. Entretanto, não estará obrigado a cumprir ainda que acessórios deveres secundários não existentes para a generalidade dos contribuintes, salvo se destinados especificamente a demonstrar ou comprovar sua condição de imune. Irrelevantes, a seu turno, as chamadas declarações de “utilidade pública” para fins imunitórios. Uma coisa não tem a ver com a outra.

Cumpra agora precisar o significado constitucional das palavras templo, partido e instituição, já que cada uma dessas *nomina juris* articula o preceito imunitório. O escopo maior é tratar da imunidade das instituições de educação e assistência social. Mas não haverá prejuízo tratar, para logo, da questão em relação aos partidos e aos templos religiosos.

Templo, do latim *templu* é o lugar destinado ao culto. Em Roma era lugar aberto, descoberto e elevado, consagrado pelos áugures, sacerdotes da adivinhação, a prescrutar a vontade dos deuses, nessa tentativa de todas as religiões de *religar* o homem e sua finitude ao absoluto, a Deus. Hoje os templos de todas as religiões são comumente edifícios. Nada impede, porém, como lembrado por Baleeiro, que o templo ande sobre barcos, caminhões e vagonetes,

ou seja, um terreno não edificado. Onde quer que se officie um culto aí é o templo. No Brasil o Estado é laico. Não tem religião oficial. A todas respeita e protege não indo contra as instituições religiosas com o poder de polícia ou o poder de tributar, salvo para evitar abusos: sacrifícios humanos ou fanatismo demente e visionário. E quando tributa é para evitar que sob a capa da fé se pratiquem atos de comércio ou se exercite *animus lucrandi* sem finalidade benemérita.

O templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shintoísta ou budista e a mesquita maometana. Pouco importa tenha a seita poucos adeptos. Desde que uns na sociedade possuam fé comum e se reúnam em lugar dedicado exclusivamente ao culto de sua predileção, este lugar há de ser um *templo* e gozará de imunidade tributária. Os terreiros da religião afro-brasileira funcionam, muitas vezes, agregados à casa do “pai-de-santo”. Comumente é um barracão nos fundos do terreno. Pois bem a imunidade colhe apenas o barracão. E a casa do padre? Esta também não goza de imunidade. Não é templo, é moradia (embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser um cidadão, com os direitos e deveres comuns à cidadania). O escopo é imunizar o *templo* e não o babalorixá, o padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres. Não é o caso, por exemplo, do Município de Diamantina, em Minas Gerais, reconhecer a imunidade às fazendas e casas do bispo D. Sigaud, homem sabidamente rico (e empresário dos mais sagazes, campeão na arte de defender a propriedade privada). Imune é o templo, não a ordem religiosa. Esta pode gozar de isenções quanto a seus bens, rendas, serviços, indústrias e atividades, se pias caritativas, filantrópicas. Tal porém constitui ordem diversa de indagação, matéria estranha ao tema imunitório. Dependerá aí a isenção do prudente alvedrio do legislador federal, estadual ou municipal, conforme seja o tributo. No mesmo sentido Pontes de Miranda<sup>23</sup>.

No que diz respeito ao IPTU, não podem os Municípios tributar os prédios ou terrenos onde se exerce o culto (os templos). Pode, a nosso ver, tributar com o predial ou o territorial os terrenos paroquiais, da mitra, das ordens religiosas, das seitas e religiões, quer

23. Pontes de Miranda, apud Baleeiro *supra*, p. 91, in *Comentários à Constituição Federal*, 1967, tít. I, p. 425.



estejam afetados a fins econômicos ou não: prédios alugados, terrenos arrendados para estacionamento, conventos e seminários, lotes vagos etc. Agora se o patrimônio imóvel de qualquer religião estiver afetado, ainda que lucrativamente, a fins educacionais ou assistenciais e desde que estejam sendo devidamente cumpridos os antepostos da lei complementar tributária, há pouquinho versados, então a questão passa a quadrar-se nos lindes da imunidade das instituições de educação e assistência, obstando aos Municípios o exercício da competência tributária impositiva relativamente ao predial e territorial urbano. Mas aí já não se trata da imunidade dos templos de qualquer culto (que, aliás, devem ser pessoas jurídicas de direito civil, como tais registradas no ofício próprio).

Os partidos políticos a que se refere a Constituição são aqueles formados e existentes *secundum legem* e não os que existem *contra legem*, como, v. g., o partido nazista brasileiro, se existisse de fato, ou o partido comunista brasileiro que existe de fato, mas não de direito, embora devesse, pois, minoritário que seja, representar uma parcela da opinião nacional. De resto é aceito e reconhecido nas maiores e principais democracias do Ocidente, inclusive nos EUA, onde não vale nada, e na Itália e França, onde vale muito em termos opinativos e eleitorais.

Ora, a democracia postula a existência de partidos sem os quais é impossível a sua mecânica. Os partidos são *no profits*, não projetam "signos presuntivos de capacidade contributiva", como diria Becker. Desempenham o papel mais relevante da cena política, congregando as correntes de opinião, representando as minorias e as maiorias, a situação e a oposição. Nos países parlamentaristas são os sustentáculos do poder político, seus intérpretes mais abalizados. Diferentemente das instituições de educação e assistência social, que são pessoas jurídicas de direito privado, os partidos políticos são pessoas jurídicas de direito público interno e destinam-se "a assegurar no interesse do regime democrático a autenticidade do sistema representativo", conforme afiança Baleeiro.

São regulados por lei própria (lei orgânica dos partidos políticos). Portanto, não devem ter suas rendas, patrimônio e serviços tributados mercê de impostos incidentes sobre tais realidades jurídicas. Os partidos políticos estão previstos na própria Constituição. São, portanto, entes constitucionais, instituições nacionais (art. 152

da Carta). Instrumentos do Governo, seus imóveis estão imunes, no que disser respeito ao imposto predial e territorial dos municípios. Tudo quanto for prédio ou terreno pertencente a partido político está imune, ainda que o imóvel esteja afetado a um fim lucrativo qualquer, permitido em lei às agremiações. É que as receitas auferidas, não podendo ser distribuídas *ex vi legis*, só podem mesmo reverter em favor dos fins partidários. Importante, ademais, a auto-sustentação dos partidos para que não dependam nem do poder político nem do poder econômico.

A imunidade só se sustentará, todavia, se respeitadas as balizas legais postas:

- a) pela lei de regência dos partidos;
- b) pelas normas do próprio estatuto partidário;
- c) pelos pressupostos do Código Tributário Nacional.

As administrações fiscais podem, para fins tributários, fiscalizar instituições de educação e assistência social e também os partidos.

Entre as pessoas imunes os templos e partidos políticos não oferecem o flanco a muitas investidas, são instituições permanentes, seculares. Trata-se de *religião e política*. Seu veículos são aceitos, generalizadamente, como entes imunes. Tirante uma ou outra escaramuça relativa aos bens dominiais da igreja ou certas incertezas quanto aos limites da atividade dos partidos na cena econômica, paralelamente a ação política que lhes é própria, a cogitação imunitória em relação a tais entes é juridicamente tranqüila e de apoucada contestação. O mesmo já não se dá com o "*nomina juris*" instituição, quando ligadas ao *munus* educacional ou assistencial. É que a interpretação das palavras templo e partido é fácil e não embaraça a fiel inteção do relato constitucional. Já no plano da imunidade dos entes privados dedicados à educação e assistência social, as administrações fiscais procuram minimizar o alcance e a abrangência do dispositivo imunitório, operando uma interpretação restritiva do vocábulo. Então, não bastariam aqueles pressupostos do Código Tributário Nacional:

- a) cumprimento de obrigações acessórias;
- b) escrita regular;
- c) não-remessa de lucros para o exterior; e

d) não-distribuição de receitas, implicando sua reaplicação no *munus*, educacional e assistencial.

Além desses pressupostos, o ente dedicado à educação ou assistência social terá de ser uma *instituição*, mas o conceito de instituição que presumem certo e aceitável é estreito em demasia, não se coadunando com o querer do Constituinte que o projetou no espaço normativo com largueza de idéias, sem amarras ou restrições. Por isso mesmo é mister dedicar um pouco mais de cuidado e tempo à análise da palavra, tida como verdadeira chave-de-abóboda da imunidade *in examen*, pelos corifeus da interpretação restritiva e seus inúmeros epígonos.

O intento mais profundo da corrente restritivista fê-lo o eminente jurista Leopoldo Braga em trabalho erudito e longo, publicado na Revista da Procuradoria Geral do Estado da Guanabara<sup>24</sup>. O autor, na época, ocupava o elevado cargo de Procurador Geral da Justiça. Senhor de notável saber jurídico subdivide o trabalho em vários itens.

No item I, à guisa do intróito, ressalta o fato de que só o Brasil abriga imunidade "para instituições de educação e Assistência Social" e critica-o por isso. (Para nós, — é vezo nacional — o que não for copiado não presta. Somos uma cultura reflexa.) Depois, lamentando a escassa literatura referente ao tema, acusa os tribunais do país de "desorientação"<sup>25</sup>.

No item II versa a etimologia geral da palavra "instituição" para concluir que ela *deveria ter* um sentido jurídico específico, ainda que baseado em conceitos de "outras ciências" (metajurídicas), tais como a sociologia, a ciência da administração e a política. Nessa parte, confessando de passagem a "vagueza" do vocábulo em nosso direito, tenta com esforço em Hauriou, Messineo, Pontes de Miranda, La Gressaye *et alii*, extremar o sentido do que seja instituição, *dentro e fora* do direito, atribuindo-lhe as qualidades conceituais de *estabilidade, permanência e vida própria*.

24. Para uma síntese das posições de Leopoldo Braga consultar o Prof. Luiz Ricardo Gomes Aranha, em trabalho publicado nos Anais do 6.º Encontro de Procuradores Municipais do Brasil sob o título de *O patrimônio e os serviços das instituições*; uma questão de imunidade. O Prof. Aranha é Consultor Jurídico da Prefeitura de Belo Horizonte.

25. Leopoldo Braga, *Revista da Procuradoria Geral da Guanabara*, 2:1133, 1969.

Exemplifica, com as noções de "Estado", "Nação", "Igreja", "Democracia" etc.

Finalmente afirma que "Instituição" é ente diverso de "entidades", "fundações", "associações" e "incorporações".

Nos itens III e IV, depois de emaranhar-se num cipoal inextricável de conceitos, distinções sibilinas e questões de *lana caprina* dele safa-se com a pergunta decisiva: O que vem a ser instituição em sentido técnico-jurídico?

Parte então do item IV em diante para uma dilargada e erudita pesquisa da doutrina e do direito comparados, não chegando, a nosso ver, a lugar nenhum. Ao longo de sua investigação, cada vez mais se acendra no espírito do leitor o fracasso do intento. Acumulam-se as dúvidas, as restrições, as incongruências que o autor, com notável maestria, procura harmonizar, compor e integrar. E eis que de inopino se aclara o espírito. *A palavra instituição é mesmo polisêmica, vaga, oca e imprecisa, nela cabendo miríades de acepções . . .*

Chega-se a uma conclusão inversa a de Leopoldo Braga: a palavra é equívoca, dentro e fora do direito. No entanto, perseverando, o autor encontra, *por contraste com outros termos* utilizados pelo Constituinte brasileiro, um significado unívoco para a palavra instituição. Diz, por exemplo, que o Constituinte usa, aqui e acolá, termos como "entidades", "sociedades", "pessoas", "organização", "estabelecimento", "fundações" e "associações" etc., e se usou a palavra "instituição" em tema imunitório, é porque dita palavra "*não significa*" nada de parecido com tais termos. *Deve ter*, portanto, e a suposição é dele, um sentido específico . . .

Assim é que nos itens VI, VII e VIII, sempre volteado à questão fundamental da *especificidade* jurídico-operacional do conceito de instituição, a fugir-lhe das mãos como água, Leopoldo Braga, mergulhado nas profundezas do direito comparado, procura a diferença entre associações, entidades, corporações, fundações, asseverando-nos que "instituição" não é *termo genérico*.

No item X perpassa as legislações da Itália, França, Espanha, Portugal, México, EUA e até Japão, para concluir, entre crítico e amargurado: "Esta exposição põe em evidência o contraste entre o que ocorre no particular, noutros muitos países do mundo culto, e o que ocorre em nosso país, onde, infelizmente, se criou e se generalizou uma mentalidade notoriamente contrária aos relevantes

direitos e interesses fiscais do Estado. Nestes adiantados centros de civilização e de alta cultura social, política e jurídica, lastreada de multissecular experiência, só as verdadeiras, as autênticas, as genuínas 'instituições' de indubitável fim público (*for promoting any public object* — no conceituário de Waarton) de inspiração e vocação altruísticas (*scopo di natura altruistica*, na expressão de Ferrara), 'nascidas do espírito de cooperação com os poderes públicos' na frase de Baleeiro e consagradas à realização de uma obra assistencial, educativa ou filantrópica, absolutamente desinteressada, em bem da coletividade, 'coincidente com o espírito que informa a obra da administração pública' no dizer de Oviedo, só elas merecem do Estado especial proteção e ajuda econômico-financeira... mas jamais, mesmo elas, o privilégio da imunidade. Ao revés disto, no Brasil — onde o interesse particular logra muita vez, preeminência sobre o interesse público — procura-se, amiúde, desvirtuar o fim, a *ratio*, a causa teleológica, o sentido e o alcance político-social de uma outorga constitucional inédita e excepcionalíssima".

Ao cabo de tudo, ao chegar a término a leitura da obra de Leopoldo Braga — leitura difícil — sobeja um sentimento de frustração. A obra, inconclusa, rescende crítica e inconformismo, mas não apresenta soluções alternativas aceitáveis e objetivas.

O Prof. Luiz Ricardo Gomes Aranha, de indistigável simpatia pela posição restritiva, intentou no seu trabalho destacar as notas típicas e o conceito de instituição com base nos ensinamentos de Leopoldo Braga<sup>26</sup>.

O professor mineiro, que opera maravilhas com a pena, quanto às notas do conceito, distingue: "... *fim público* — a instituição realiza obra ou serviço que, se ela não existisse, seria suprido pelo poder público".

As citas a seguir transcritas são dele.

"É o que pensa, inclusive, o magistral Carvalho Santos: "... instituição de educação e assistência social. A imunidade protege atividades de mais alta relevância social e sem fins lucrativos. As instituições substituem-se ao Estado porque, na verdade, ao Estado competiria prover essas atividades, tanto que mantém Ministério

26. Luiz Ricardo Gomes Aranha, Tese denominada *O patrimônio e os serviços das instituições*; uma questão de imunidade.

da Educação e Cultura, Ministério da Saúde, Institutos de Previdência".

*Gratuidade.* A gratuidade, já doutrinariamente, já por inserção do art. 14 do Código Tributário Nacional, há de ser entendida como *ausência de ânimo de lucrar*. Pode, e o Código Tributário Nacional o pressupõe, haver lucro; desde que não seja o móvel da pessoa e desde que haja a total reversão dos resultados aos fins sociais que devem ser benemerentes. Benemerência quer dizer atender a carentes, sem retribuição financeira ou em condições excepcionais em relação ao mercado. Desta forma, não desnatura a instituição de educação ou assistência social ter serviços ou praticar atos que resultem em lucro ou resultados financeiros. Ex.: serviço funerário de uma Santa Casa; a locação de um prédio de uma instituição social de educação etc.

*Generalidade.* É um dos requisitos doutrinários mais difíceis de mensuração. Lembrando que a "instituição" nasceu no Brasil, por herança lusitana, de corporações *locais*, a generalidade pressupõe um dado comunitário e um dado territorial. O que é uma comunidade social dispensa conceito. São todos que moram e vivem (lazer, trabalho, sono) em território comum. Aliás, esta é a origem do Município brasileiro. Simplesmente, poder-se-ia até dizer que o limite menor da *generalidade* de uma instituição é o atendimento a *todos* do Município em que se situe, sem exceções, vantagens ou privilégios. Um clube social, ainda que graciosamente permita a prática de esportes aos seus associados, não é instituição porque *exclui*, na comunidade, os que *não são sócios*.

*Conceito.* Em tentativa, em face do direito posto, esboçemos o conceito de instituição de educação e assistência social: "Toda organização de pessoas, nascida objetivando, benemerentemente, assistir carentes, e cujos objetivos sociais não possam ser alterados pela vontade dos participantes adventícios; que seja aberta a toda a comunidade que faça parte; *cujos eventuais* resultados financeiros revertem totalmente aos fins instituídos e que observe os demais requisitos condicionais do art. 14 do Código Tributário Nacional".

Discordamos de modo frontal.

Qual comunidade?

A municipal? A estadual? a nacional?

O Prof. Aranha que opta pela menor, a municipal, reconhece que o critério é de "difícil mensuração". Ora, a imunidade em tela não pode ficar a mercê de dificuldades na mensuração da atividade assistencial ou educacional. Nem se pretendeu jamais que as instituições atendessem *a todos os munícipes, mas a alguns*. Nem tampouco se lhes exigiu gratuidade em tal mister. De onde viriam então as receitas, as rendas cuja distribuição o Código Tributário Nacional veda como pressuposto da imunidade? É preciso nos darmos conta que o país todo é carente de assistência social, educação e cultura. O gigantesco aparato governamental voltado para as funções assistencial e educacional, conquanto dotado de descomunal orçamento, não cumpre suas finalidades a contento. Aí estão os "sistemas de seguridade" paralelos aos quais a União reconheceu *status* de "Instituições de Assistência Social" por meio da Lei n. 6.435/77, vinculando os efeitos tributários dessa outorga no art. 39, § 3.º. E aí estão os particulares a fazer cultura e a promover educação.

O ideal é precisamente a proliferação de associações, fundações, pessoas civis, que se ocupem "institucionalmente" dos papéis assistencial, cultural e educacional, ainda que no âmbito de uma só empresa, como ocorre com a Fundação Rubem Berta, da Varig, cuja imunidade, antes contestada, foi reconhecida pelo STF, em 1971, em histórica decisão. Muitas outras empresas possuem "organismos" *institucionalmente* voltados para a educação e o *munus* assistencial (lazer, colônias de férias, auxílios diversos, empréstimos de emergência, centros de treinamento, bolsas de estudo, complementação de aposentadoria, cultura, cooperativas de consumo etc.). Merecem a imunidade. Quando deixaremos de lado a vezo de que aos Governos cabem todas as responsabilidades e todas as soluções?

Ao contrário a vida democrática exige, supõe, respeita e até deseja o "pluralismo" e a "liberdade". É preciso que em escala micro, os cidadãos se reúnam e discutam seus problemas, procurando fórmulas capazes e viáveis de resolvê-los, enriquecendo a convivência e acrescentando à sociedade *novas instituições*. O Governo deve fazer o mínimo, não dificultando os movimentos espontâneos da comunidade, evitando tanto a legislação complexa quanto as burocracias inúteis ou as tributações sem sentido. A imunidade,

pois, vem a calhar. E, por isso, o conceito de instituição dos restritivistas deve ser posto de lado, sem a menor deferência. É bizantino, árido, insensível aos reclamos das sociedades modernas, complexas e pluralistas. Está em descompasso com o vir-a-ser histórico, cujo dinamismo procuram dificultar em nome de miúdos interesses fiscais.

A palavra *instituição* não tem nada a ver com tipos específicos de entes jurídicos, à luz de considerações estritamente formais. É preciso saber distinguir, quando a *distinção* é fundamental e não *distinguir* quando tal se apresenta desnecessário. Instituição é palavra destituída de conceito jurídico-fiscal. Inútil procurá-lo aqui ou alhures, no direito de outros povos. É um functor operacional. O que a caracteriza é exatamente a *função* e os fins que exercem e buscam, secundária a forma jurídica de sua organização, que tanto pode ser fundação, associação etc. O destaque *deve ser para a função, os fins*.

Irreprochável o acórdão do STF que deu desfecho ao caso do "serviço social da indústria do papel, papelão e cortiça do Estado de São Paulo", lavrado pelos Mins. Moreira Alves, Djacy Falcão, Leitão de Abreu e Cordeiro Guerra:

"Imunidade tributária, art. 19, III, letra c, da Emenda Constitucional. É instituição de assistência social, entidade mantida por empresas para prestar, gratuitamente, serviços de assistência a diretores, empregados e dependentes destes, uma vez que, além de preencherem os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, auxiliam o Estado na prestação de assistência social aos que necessitam dela, embora em área circunscrita" (RE 89.012, de 1978, Rel. Moreira Alves, *Tribuna da Justiça*, jurisprudência, p. 168, de 10-10-1979).

O critério da "generalidade" da prestação educacional ou assistencial, destarte, não encontra eco na Suprema Corte, como "nota" do "compósito" *instituição*. A Corte atua pragmaticamente. Vê os fins, as funções do ente assistencial ou educacional, ainda que restrito o seu raio de atuação. E convenhamos, com grande senso de realidade e justiça.

Tampouco a "gratuidade" da prestação se nos afigura fundamental enquanto "nota" do compósito "instituição", como reco-



nhece o Prof. Luiz Ricardo Gomes Aranha. O próprio Código Tributário Nacional prevê o lucro, tanto que veda sua distribuição ou sua remessa para fora do país. O *animus lucrandi* é explicitamente admitido na lei complementar tributária *mater*. No campo das instituições de educação, especificamente, é absolutamente natural que cobrem pelos serviços que prestam. O que o Código Tributário Nacional veda é tão-somente a apropriação particular do lucro. Este há de ser reinvestido no *munus* educacional: melhor remuneração para professores, melhores condições ambientais, laboratórios, bibliotecas, centros de pesquisa, cursos de aperfeiçoamento para docentes, incrementos metodológicos etc. A disposição do Código Tributário Nacional é salutar. Quanto mais se faça pela educação melhor.

Essa "gratuidade" pela qual tantos lutam é maléfica e contraproducente. Se as instituições particulares atuassem gratuitamente, a fundo perdido, logo se estiolariam em *quantidade e qualidade*. A idéia de permitir o lucro e de obrigar sua reinversão no *munus* educacional ou assistencial enquanto condição para o privilégio da imunidade é o *verdadeiro motor* do "instituto", tornando-o útil e eficaz. A ampliação do campo de abrangência, da atuação das instituições, a seu turno, tem sido a grande, a inestimável contribuição da Suprema Corte à operacionalidade da imunidade das instituições. Com o decidir assim, o STF tem propiciado o surgimento de centenas de instituições a servir microcomunidades, em verdadeiro somatório de esforços visando a *fim público* inquestionável: a melhoria incessante dos *níveis de educação, cultura e proteção assistencial* do sofrido povo brasileiro. E assim, o que para Leopoldo Braga não passaria de "uma outorga constitucional inédita e excepcional" sem correspondência noutras latitudes onde habitam sociedades "mais cultas", passa a ser uma solução jurídica genuinamente brasileira para problemas que inexistem "noutras latitudes", pelo menos com a intensidade e a dramaticidade com que se dão entre nós<sup>27</sup>.

Quanto a ser "*instituição*" uma *nomina juris* utilizada por sub-sunção a critérios sociológicos será preciso vincar um pouco mais

27. No caso das "instituições de assistência social" a questão do *lucro* é menos problemática do que no caso da *instituição de educação*. Contra aquelas, o fisco diz que só *atendem a poucas*. Quanto a estas que *cobram* pela educação.

a tese, de modo a ficar afastada qualquer vacilação a respeito. No campo jurídico a palavra é utilizada como "functor" e não como "conceito"; denominamos instituições série bem dilargada de fatos e idéias, o que realça o teor polissêmico do termo. O Exército é uma *instituição*. Caio Mário escreveu sobre *Instituições de direito civil*. Diz-se que a família é uma *instituição jurídica* e que as *fundações* são instituições beneméritas. A fundação Calouste Gulbekian, em Portugal, é considerada uma *instituição cultural*, mundialmente reconhecida. O Parlamento e o Poder Judiciário são *instituições* incorporadas ao direito brasileiro, assim como o Poder Executivo e os *partidos políticos*. O "pátrio poder" é uma instituição de direito civil, assim como o *cheque* o é de direito comercial, e a desapropriação de direito administrativo.

É no campo da sociologia que vamos encontrar as "notas" típicas do conceito de instituição, assim mesmo com as variações decorrentes de escolas e correntes de pensamento.

O termo é empregado pela primeira vez em ciências sociais por Comte, Spencer e Hobhouse. O ponto de partida dos estudos de Herbert Spencer foi a crença de que existe um campo de investigação chamado "organização social e instituição", possuindo uma realidade objetiva. Em *Principles of sociology* (1876/1896) esclarece:

a) a sociologia representa um estudo comparativo e objetivo dos sistemas sociais;

b) estes se desenvolvem no tempo e têm de ser investigados no processo mesmo de sua evolução.

Nas sociedades grandes e complexas, cada uma das partes sofre uma diferenciação estrutural e uma especialização funcional. O termo "órgão" é utilizado entre os partidários da teoria do organismo social para designar essas partes da sociedade. Spencer vai adotar o de "instituição". A maior parte de sua obra é dedicada ao estudo comparativo das instituições específicas como entidades abstratas, isto é, fora das sociedades às quais pertencem. A organização de uma sociedade seria a soma de suas instituições, nas quais os indivíduos concorrem com atividades contínuas.

A escola sociológica francesa relacionava o postulado da realidade objetiva da sociedade com a objetividade dos fenômenos



culturais em geral, considerados como dados empíricos irreduzíveis aos fenômenos naturais. A idéia básica de Durkheim é a de que a explicação dos fatos sociais se encontra na sua própria estruturação interna, na forma pela qual as unidades componentes se combinam e se integram num todo orgânico. O meio social é dividido em "coisas" e "pessoas": as coisas constituem os "produtos sociais", modos de ser, pensar e agir estereotipados ou as *instituições sociais*. As pessoas constituem os membros do agregado social.

Maurice Hauriou representou tentativa de formulação de uma teoria sociológica que levasse em consideração princípios consagrados da religião e da ética. Para ele é a *instituição*, e não a sociedade, que constitui a base de toda ordem social moralmente justificável, representando a solução entre o individualismo radical e o coletivismo extremista. Cada instituição representa a continuidade e permanência de uma idéia objetiva. Hauriou distinguia dois tipos gerais de instituições, *institution-groupe* (instituição-grupo) e *institution-chose* (instituição-coisa). O primeiro consiste em pessoas ou grupos sociais e o segundo em coisas que correspondem a sistemas de normas de conduta.

Georges Gurvitch identifica a influência de Santo Tomás na concepção de Hauriou sobre as instituições: tanto a ordem interior dos grupos sociais como a ordem exterior das relações sociais estão fundamentadas na ordem social transcendental.

Para Lester Frank Ward, os desejos dos homens associados atuam como forças sociais, a "sinergia social". Quer dizer, o processo pelo qual se restabelece a cooperação entre as forças que estavam em conflito, constitui o princípio construtivo da ordem social. As instituições humanas são estruturas produzidas pela sinergia social.

Para Florian Znaniecki, a utilização dos conceitos de organização social e de instituição social deve ter como premissa o postulado de que esses termos designam classes gerais de *realidades empíricas*, dotadas de existência objetiva.

Os trabalhos de Max Weber concentraram-se em análise sobre a origem e o desenvolvimento das instituições políticas, religiosas e jurídicas do mundo ocidental. A atividade social constitui-se na

realidade primária da sociologia, podendo possuir caráter ocasional e efêmero ou forma durável, fundamento da maior parte das estruturas sociais.

O teorema básico da escola funcionalista é o de que um sistema social é real quando as partes executam funções essenciais à persistência do todo e, portanto, são interdependentes e integradas. Esse tipo de enfoque pode ser reconstituído até os fundadores da sociologia, por meio das obras de E. Durkheim, C. H. Cooley, W. Thomas e Vilfredo Pareto. Mas foi somente com o desenvolvimento da antropologia que ele adquiriu *status* definido.

Para Bronislaw Malinowski, cada instituição desempenha ao menos uma função social e satisfaz uma necessidade social estabelecida. Os seres humanos nascem ou penetram em grupos tradicionais já formados. Ou, de outro modo, às vezes eles organizam ou instituem tais grupos. O estatuto de uma instituição representa "o sistema de valores para a consecução dos quais os homens se organizam ou se filiam a organizações já existentes". Distingue-se da função, "que é o resultado integral das atividades organizadas naquilo em que se distinguem do estatuto". O autor apresenta dois axiomas:

a) cada cultura precisa satisfazer as necessidades biológicas do homem e prover-se para a regulação do seu desenvolvimento;

b) cada conquista cultural representa um aumento do valor instrumental da fisiologia humana, referindo-se direta ou indiretamente à satisfação de uma necessidade corporal.

Ainda segundo Malinowski, "nenhum elemento, traço, costume ou idéia é definido ou pode ser definido, exceto colocando-o no *seu ambiente institucional real e relevante* ... A instituição é a unidade real de análise cultural"<sup>28</sup>.

*Instituições*, dessarte, para o direito tributário, em tema imunitário, são organizações institucionais, políticas ou religiosas, de educação ou assistência social, por subsunção a critérios tomados

28. Para uma investigação mais profunda e detalhada de *instituição*, recomendamos o livro de Paul B. Horton e Chester Hunt intitulado *Sociologia*, trad. Auriphebo Berrance Simões, São Paulo, McGraw-Hill, 1980, p. 145 e s.

da teoria das organizações sociais. (No plano especificamente jurídico da imunidade das instituições de educação e assistência social, quer se queira doutrina, quer se colime referência bibliográfica, o melhor repositório indicativo ainda é o livro de Aliomar Baleeiro, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, clássico sobre o tema)<sup>29</sup>.

## 6.2. Isenções

As isenções, assim como as imunidades, podem ser vistas de dois ângulos, o legislativo e o lógico-jurídico.

Pelo ângulo legislativo são declarações de vontade do legislador excluindo fatos ou aspectos factuais — que se não fossem isentos seriam normalmente gravados — do *raio de abrangência do fato gerador*. Nesse ponto a isenção é semelhante em tudo à imunidade. A diferença está na voz que põe a imunidade e põe a isenção. Somente o Constituinte pode dizer que o algo é imune. E o diz ao tempo em que confere a potestade impositiva ao ente tributante.

Já a isenção é posta pelo legislador infraconstitucional. Nesta ótica formal o que diferencia a imunidade da isenção é a sede jurídica. A isenção, porque corporifica fenômeno posterior à dação da competência tributária pode ser heterônoma e autonômica. Esta bifurcação formal não é comum à imunidade, nem poderia ser, já que descende diretamente do poder constituinte.

A isenção é autonômica quando o ente titular da competência tributária impositiva a si próprio limita, restringindo o fato gerador do tributo mediante lei própria (autolimitação legislativa). A isenção é heterônoma quando provém do legislativo uma ordem de governo que não a titular da competência para impor o tributo. Nesse caso uma vontade *ab extra* restringe o fato gerador do tributo.

No Brasil é a hipótese do art. 19, § 2.º, da Constituição vigente, *verbis*: “A União, mediante lei complementar e atendendo a

29. As informações sobre as correntes sociológicas mencionadas neste capítulo podem ser encontradas com maior desenvolvimento no verbete Instituições, in *Enciclopédia Britânica*.

relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais”.

A isenção heterônoma, entre nós, é de competência privativa da União Federal. Não a possuem Estados e Municípios. Dita isenção está sujeita a dois requisitos: um de forma, outro de fundo. O requisito de forma reside no conduto normativo que põe a isenção heterônoma. Este será necessariamente lei complementar cujo *quorum* é qualificado (metade mais um dos membros do Congresso Nacional). O requisito de fundo está no somatório dos antepostos que justificam a edição da lei isencional heterônoma: interesse social ou econômico nacional e que seja, ademais, relevante. Assim não é qualquer interesse *federal* que permite o corte na competência tributária *estadual* ou *municipal*. O interesse há de ser *nacional*, visar a objetivos *econômicos* ou *sociais* e apresentar reconhecida *relevância*. A isenção heterônoma é faculdade excepcional conferida ao Congresso Nacional, sob estritíssima reserva de lei que, por isso mesmo, é qualificada (lei complementar). Ao Congresso — árbitro supremo — cabe decidir se há *interesse social* ou *econômico relevante*, de *caráter nacional*, para a edição da lei isencional.

No tangente a revocabilidade, só outra lei complementar pode tirar dita isenção. Falece competência ao legislador municipal para ajuizar *os motivos* da isenção heterônoma ou sua cessação. Em contrapartida não pode o legislador federal revogar isenção autonômica. Esta foi posta pelo legislativo municipal, à luz de critérios estranhos à competência do legislador federal, ainda que na qualidade de legislador de lei complementar.

A isenção heterônoma é freqüentemente utilizada pela União Federal para livrar suas instrumentalidades não autárquicas da tributação dos Estados e Municípios, com fincas no art. 19, § 2.º, da Constituição. Veja-se, à guisa de exemplo, o caso da Caixa Econômica Federal, que é uma empresa pública.

Dispõe a Lei Complementar n. 6, de 30 de junho de 1970: “Art. 1.º É a Caixa Econômica Federal, CEF, constituída nos termos do Decreto-lei n. 759, de 12 de agosto de 1969, isenta de impostos federais, estaduais e municipais no que se refere às atividades monopolizadas ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes”.

# **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI  
SACHA CALMON NAVARRO COELHO

Edição Saraiva