

USUCAPIÃO: HIPÓTESES DE IMUNIDADE E DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

J. Virgílio Castelo Branco Rocha F^o*

1. ITR – Competência para instituir e cobrar

Para atingir os propósitos que lhe são inerentes, voltados ao progresso material da sociedade e ao aprazimento do bem comum, o Estado necessita de recursos pecuniários, que são obtidos através da arrecadação de impostos, taxas e outros tributos, instituídos em lei.

Portanto, é a partir dessas carências e necessidades que se cria um liame entre o Fisco e o destinatário passivo da norma tributária, tudo com vista a formar uma relação obrigacional necessariamente derivada do texto da lei, “cuja vinculação se apura pelo meio técnico jurídico do lançamento ou determinação dos elementos ‘de fato’ e dos elementos ‘de direito’ que, somente quando vinculados, compõem o ‘fato gerador’”¹.

Assim, dentre os pressupostos que erigem o relacionamento jurídico-tributário, entre o Poder Público e o contribuinte, surge

* Advogado, ex-professor da Faculdade de Direito da Univel e da Escola da Magistratura do PR, magistrado aposentado.

1 Ruy Barbosa Nogueira — *Curso de Direito Tributário*, 4^a ed., p. 46.

a prerrogativa de a União poder instituir, além de outros tributos, o imposto sobre a propriedade territorial rural — ITR².

Referido tributo esteve contemplado em todas as nossas Cartas Políticas, a saber: Constituição de 1891, art. 9^o, § 2^o; Constituição de 1934, art. 8^o, I, *a*; Constituição de 1937, art. 23, I, *a*; Constituição de 1946, art. 19, I; Constituição de 1967, art. 22, III; Emenda Constitucional n. 1/69, art. 21, III; e Constituição Federal de 1988, art. 153, VI, respectivamente.

Em seu nascedouro, o ITR (imposto territorial rural) era de competência impositiva do Estado Membro. Somente através da Emenda Constitucional n. 10/64 é que tal prerrogativa passou à União Federal, isto sem que, nesse interregno de tempo, tal tributo tivesse deixado de pertencer à competência tributária do município³.

-
- 2 “A história financeira registra o imposto territorial como um dos mais antigos tributos. Sua importância foi marcante nas finanças de alguns países, no início de sua organização tributária. Este fato, aliás, é explicável, por ter sido a terra a primeira fonte de riqueza para o homem. Provavelmente, teve sua origem em Roma, à época das grandes conquistas, o qual era exigido dos ocupantes da terra pública, *ager publicus*, nas províncias ou *ager provincialis*, até onde se estendiam as conquistas romanas.
- “Já em outros povos, como em Portugal, por exemplo, o imposto territorial assumiu o caráter de tributo calculado sobre os produtos da terra, chamados ‘dízimos’, que eram pagos em produtos da natureza.
- “Posteriormente, já no século XVII, os fisiocratas justificavam teoricamente o imposto único sobre o ‘produto líquido’ da terra, que deveria ser cobrado do proprietário da terra, não devendo ser confundido com o agricultor, propriamente dito, visto que este era apenas o arrendatário das terras que pertenciam ao clero e à nobreza, dentro das instituições feudais, que pelo direito de propriedade gozavam de considerável privilégio.
- “Com a Revolução Francesa, surgiu o imposto territorial, baseado na renda líquida da terra” (Marilene Talarico Martins Rodrigues — Comentários ao Código Tributário Nacional, com. 5, p. 247 e 248).
- 3 Nesse sentido: “Inicialmente da competência dos Estados, e posteriormente dos Municípios, o imposto sobre a propriedade territorial foi outorgado à União através da Emenda Constitucional n. 10, de 9 de novembro de 1964. Incidindo sobre a propriedade rural, o tributo em referência pode ser usado como um instrumento da União em sua política agrária, tanto que, nos termos do § 4^o deste artigo, as alíquotas do imposto serão fixadas de maneira a incentivar a produtividade de propriedades rurais, não incidindo nas pequenas glebas rurais, quando exploradas pelo proprietário e sua família, desde que este não possua outro imóvel” (Price Waterhouse — A Constituição do Brasil de 1988, ed. 1989, p. 652).

Assim é que, estribado em permissivo constitucional, o Código Tributário Nacional assenta que o ITR, de competência da União, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel territorial rural, isto é, localizado fora dos limites urbanos do município onde se situa⁴.

2. Natureza jurídica do ITR (imposto territorial rural)

Muito já se discutiu acerca da estrutura jurídica desse tributo.

Com efeito, há os que argumentam que o ITR (imposto territorial rural) se constitui em tributo de natureza imobiliária, haja vista que sua incidência se projeta, inclusive, sobre o patrimônio negativo, vale dizer, aquele submetido aos efeitos de dívida resultante de processo de financiamento, para a aquisição da propriedade.

Entretanto, temos para nós que o imposto territorial rural apresenta nuances próprias de tributo de natureza patrimonial, isto sem embargo da indagação acerca da positividade ou negatividade com que se apresente a hipótese de incidência.

Assim, o imposto em questão sempre terá a característica de tributo de natureza patrimonial, pouco importando o fato de existir ou inexistir dívida incidente sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado em zona rural.

Nesse sentido, contamos com a segura orientação do doutrinador Ives Gandra Martins: “O imposto sobre propriedade territorial rural é um imposto patrimonial. Corresponde para as áreas agropecuárias o que o IPTU corresponde para as áreas urbanas.

“Alguns economistas não o consideram um imposto sobre o patrimônio. Entendem que o imposto incide mesmo que o patrimônio seja negativo. Vale dizer, se alguém adquire um imóvel a prestação ou obtém financiamento correspondente a seu valor para pagá-lo, seu patrimônio, enquanto não pagar o

4 CTN, art. 29: “O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido em lei, localizado fora da zona urbana do Município”.

financiamento, é nulo, posto que ao crédito patrimonial da aquisição corresponde o débito patrimonial do financiamento. Desta forma, tanto o ITR como o IPTU seriam impostos imobiliários diretos, mas não impostos sobre o patrimônio”.

E, mais adiante, continua o eminente constitucionalista: “Entendo que a crítica não procede. O imposto pode ser inclusive sobre o patrimônio negativo, mas incide sobre bem patrimonial. O que me parece essencial visualizar é que, se tal imposto for excessivo, há de se examinar a caracterização ou não do confisco. Em outras palavras, o nível da carga tributária é elemento de relevância superior em relação a outros impostos para que se estude a caracterização do confisco no direito brasileiro”⁵.

3. Elementos da obrigação tributária: Sujeito Ativo, Sujeito Passivo e Fato Gerador

O imposto territorial rural (ITR), como toda obrigação de ordem tributária, haverá que se caracterizar pela concorrência simultânea de uma série de pressupostos, que soem ser indeclináveis. A este respeito, já tivemos a oportunidade de escrever:

“[...] são elementos essenciais à obrigação tributária: I — a lei como fonte primeira da obrigação; II — o sujeito ativo, representado pelo ente de direito público a quem a constituição outorga poderes para exigir o tributo; III — o sujeito passivo da relação tributária, ou destinatário dessa lei; IV — o fato gerador; e, finalmente; V — o objeto, que corresponde a prestação pecuniária propriamente dita”⁶.

Assim, para os desígnios do tributo de que cogitamos, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária é a Fazenda Pública Federal, única detentora de legitimidade para instituir e arrecadar referido tributo, isto sem embargo de que ao município da situação do imóvel caberá metade do produto arrecadado com a referida tributação⁷.

5 Comentários à Constituição do Brasil, 6^o vol., tomo I, p. 264 e 265.

6 J. Virgílio Castelo Branco Rocha F⁹ — *Certidão da Dívida Ativa*, 1980, p. 13.

7 Cfe. CF/88, art. 158, II.

Agora, no que é pertinente ao sujeito passivo da relação tributária, cumpre seja ele identificado sob as feições de *contribuinte*, ou de *responsável*, conforme seja a hipótese com a qual venhamos a nos defrontar.

Assim, revestir-se-á da característica de *contribuinte* aquele que mantiver relação pessoal e direta de proprietário com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Em contrapartida, será considerado responsável aquele que, conquanto não se revista da condição de *contribuinte*, está obrigado a responder pelo tributo, mercê de expressa disposição legal.

Disso resulta que, para os desígnios do art. 31 do CTN, tanto poderá ser devedor do imposto (*contribuinte*, *lato sensu*) aquele em cujo nome esteja registrada a propriedade, como o titular de seu domínio útil (*enfiteuta*), ou, ainda, o mero possuidor, no sentido que lhe dá a lei civil.

Acresça-se, por outro lado, que a conceituação de sujeito passivo, na relação jurídico-tributária, é de natureza *ex lege*, daí por que eventuais convenções particulares, quanto à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não serão oponíveis à Fazenda Pública, para efeito de alterar a indicação legal do devedor.

Vencidos esses aspectos, passemos ao enfoque do fato gerador do tributo sob comento.

Com efeito, cumpre não olvidar que a lei é a fonte primeira da obrigação tributária, daí dizer-se que a relação obrigacional que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte nasce em virtude da lei, independentemente da vontade das partes.

Todavia, insta considerar que a só existência de preceito normativo não basta para que se estabeleça a vinculação jurídico-tributária entre os sujeitos da referência obrigacional. Torna-se de rigor que exista, ainda, um fato imponível, isto é, um comportamento tipificado na descrição da lei e do qual possa resultar uma relação concreta de débito e crédito entre o contribuinte e o Erário Público.

É o que já tivemos a oportunidade de dizer em outra oportunidade: “a relação obrigacional, erigida pela lei, reclama, para seu

efetivo surgimento, a materialização de fatos até então configurados de modo apenas abstrato, como pressuposto da ocorrência da relação jurídico-tributária. Assim, a relação de que cogitamos depende, em um primeiro momento, da preexistência de lei definidora do fato jurídico tributável; depois, da concretização desse mesmo fato, que daí por diante arrastará o nome de fato gerador”⁸.

Em verdade, o fato gerador do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), nos termos do artigo 29 do CTN, tanto pode ser o domínio pleno, caracterizado pela propriedade em si mesma; como o domínio útil, representado pela enfiteuse; ou até mesmo a simples posse do imóvel por natureza, isto é, a exercida sobre a classe de bens referidos nos artigos 79 a 81 do Código Civil vigente⁹.

Ainda que sem um maior poder de persuasão, mercê da dificuldade ínsita na tese, há quem vislumbre laivos de inconstitucionalidade nas disposições do art. 29 do CTN, a pretexto de que a Carta Magna vigente, em seus arts. 153, VI, e 158, II, respectivamente, apenas se refere à *propriedade territorial rural*, não à posse.

Idêntico questionamento já fora feito, sem maiores repercussões, sob a égide da anterior Carta da República. Àqueles tempos, o eminente jurista Aliomar Baleeiro dera a pronta resposta ao tema, com a percuciência que lhe é característica: “Não nos

8 J. Virgílio Castelo Branco Rocha F^o — *Execução Fiscal*, 2^a edição, 2001, p. 31 e 32.

9 “A materialidade do fato gerador deste imposto é a propriedade territorial rural. Entretanto, para que não fique restrito ao imóvel pertencente ao proprietário, no sentido daquele que possui título devidamente registrado no Registro de Imóveis, com título, domínio e posse, a lei complementar (art. 29 do CTN) ampliou o sentido, ao dizer que o imposto sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, e localizado fora da zona urbana do Município. Assim, o imóvel rural passível de tributação deste imposto é a propriedade rural, ou aquele do qual possui apenas o domínio ou a posse. Este último significa aquele que detém a posse, agindo como proprietário ou com ânimo de o ser, remetendo à lei civil o alcance destas definições, cfe. arts. 43 a 46 do Código Civil” (Yoshiaki Ichihara — *Direito Tributário na Nova Constituição*, Ed. Atlas, 1989, p. 130).

parece que a interpretação deva ser restritiva. Afinal, a posse é atributo da propriedade e deve ser incluída no conceito desta, para os efeitos do Direito Fiscal, como já o faziam anteriormente as leis estaduais. Por outro lado, há a realidade de que milhares ou milhões de fazendas ou 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”.¹⁰

Não há negar que assiste inteira razão ao inolvidável tributarista.

Em verdade, impende considerar que o fato gerador do imposto territorial rural (ITR) é o próprio imóvel em si mesmo, independentemente da forma de sua ocupação, se a título de propriedade, enfiteuse ou posse.

Outrossim, para os desígnios da lei sob comento, deve-se, igualmente, abstrair quaisquer considerações acerca da produtividade das respectivas glebas rurais, ou da destinação que se lhes venha a dar.

4. ITR – Periodicidade e imunidade tributária

O imposto de que cogitamos se reveste do caráter de anualidade, isto é, incidirá sobre o imóvel a cada período de doze meses, independentemente de quantas vezes referido imóvel tenha mudado de mãos, a título de propriedade, enfiteuse ou posse, no aludido interregno de tempo. Nesse sentido, não pairam disceptações nos planos doutrinário e jurisprudencial¹¹.

10 Direito Tributário Brasileiro, 1981, p. 148.

11 “Quanto ao aspecto temporal, por ser um imposto que incide sobre a propriedade, subentende-se que o fato gerador ocorra uma vez por ano, e entendido pela doutrina e jurisprudência como sendo sempre no dia 1º de janeiro de cada ano. Por isso, o fato de a propriedade ser transferida a terceiros por várias vezes ao ano, ou permanecer com o mesmo proprietário, em nada altera este aspecto. Aliás, o débito pertinente a tributos que incidem sobre a propriedade, na forma do art. 130 do CTN, acompanha a própria propriedade ou bem, que serve como lastro para garantir a execução, com a exceção prevista no art. 5º, item XXVI, quando se tratar de pequena propriedade, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família, e que não será objeto sequer de penhora” (Yoshiaki Ichihara — *Direito Tributário na Nova Constituição*, p. 131).

Mas, se a regra dominante é a incidência anual do imposto sobre a propriedade territorial rural — ITR, por suas proteiformes maneiras de ocupação (domínio, enfiteuse ou posse), há situações de imunidade tributária que são excepcionadas pela lei, em resguardo do interesse público e do harmonioso desenvolvimento econômico e social.

Para tal propósito, podem os entes federados utilizar-se do instituto da imunidade tributária, com vista a limitar ou suspender o poder de tributar que lhes são inerentes.

É o que nô-lo dizem os estudiosos do assunto: “A imunidade é uma decorrência do princípio constitucional, expresso ou implícito, que suspende, no todo ou em parte, o poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios, quando estejam eles em relação, de fato ou de direito, com qualquer dos elementos do fato gerador da obrigação tributária (imposto) ou, ainda, quando ocorram situações imponíveis igualmente protegidas [...]”¹².

Com efeito, nossa Carta Magna insere, em seu artigo 153, § 4^o, a seguinte norma: “O imposto previsto no inc. VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel”.

Referida imunidade tributária, concebida em defesa dos interesses econômicos do pequeno agricultor, visa a estimular a fixação do homem ao campo, com evidentes e benéficos reflexos na produção agrícola e na manutenção do equilíbrio do índice demográfico rurícola e cidadão^{13 14}.

12 Miguel Lins e Célio Loureiro. *Teoria e Prática do Direito Tributário*, Ed. Forense, p. 418.

13 “O ITR é imposto patrimonial e regulatório, servindo mais como instrumento de adequada política agropecuária do que como instrumento arrecadatório relevante” (Ives Gandra Martins, obra citada, p. 267).

14 Lei n. 6.969/81, art. 8^o: “Observar-se-á, quanto ao imóvel usucapido, a imunidade específica, estabelecida no § 6^o do art. 21 da Constituição Federal.” Parágrafo único: “Quando prevalecer a área do módulo rural, de acordo com o previsto no parágrafo único do art. 1^o desta Lei, o imposto territorial rural não incidirá sobre o imóvel usucapido”.

Mas, para que se possa validamente invocar o benefício da imunidade tributária, urge estejam necessariamente presentes os requisitos estipulados pelo art. 2º da Lei Federal n. 9.393, de 19-12-96, editada para os fins de definir as dimensões da propriedade, conforme previsto em nossa Carta Magna (art. 153, § 4º).

É verdade que ainda existem disceptações em torno de saber-se qual deveria ser a natureza do processo legislativo instituidor da lei editada para disciplinar a obtenção do benefício da imunidade tributária de que trata o art. 153, § 4º, da Carta Magna.

Com efeito, para Ives Gandra Martins, a lei que define as condições da imunidade “deverá ser complementar, visto que apenas esta poderá explicitar o pensamento do *constituente*”¹⁵.

Em posição antagônica se situam outros respeitáveis juristas que, exemplificativamente, assim contemplam a matéria: “Em sentido amplo, como ficou dito, toda vez que uma norma constitucional de eficácia limitada exige, para sua aplicação ou execução, outra lei, essa pode ser considerada complementar, porque integra, completa a eficácia daquela”¹⁶.

Temos para nós que a razão está com os protagonistas da tese por último mencionada, até porque, quando a CF/88 deseje que alguma de suas normas seja especificamente regulamentada por lei complementar, *stricto sensu*, o faz pela expressa previsão, consoante nô-lo dizem os artigos 22, parágrafo único; 40, § 1º, e 43, § 1º, aqui referidos a título de exemplificação.

Enquanto isso, cumpre não perder de vista que, em inúmeras outras situações, a Constituição Federal vigente apenas alude que o tema objeto da abordagem constitucional será definido, ou regulamentado por lei que vier a ser editada (art. 7º, inc. IV, X, XIX, XX, XXI, XXIII e XXVIII; art. 20, inc. II; art. 33; art. 39, § 1º, além do art. 153, § 4º, este objeto destas considerações.

15 Comentários à Constituição do Brasil, vol. 6º, p. 310 e 311.

16 José da Silva Pacheco. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, ed. 1968, p. 226.

Em verdade, tanto em uma como em outra das hipóteses, a norma legal que advier terá a natureza de lei complementar estrito senso, no primeiro caso, e de lei complementar lato senso, no segundo.

Assim, impende concluir-se que lei definidora das pequenas glebas rurais, a que se refere o art. 153, § 4^o, da CF/88, não precisa contar, em seu processo de elaboração legislativa, com o *quorum* a que se refere o art. 69, para que se revista do caráter de lei complementar, no sentido amplo da expressão¹⁷.

Nesse diapasão, forçoso será admitir que a Lei Federal n. 9.393/96 se presta aos objetivos colimados pela constituição, quando assim define o que sejam “pequenas glebas rurais”, para fins de imunidade tributária:

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

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

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

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

“III — 30 ha, se localizado em qualquer outro município”.

Vejamos, agora, o alcance e sentido jurídico impressos no termo *imóvel rural*, para fins de imunidade tributária.

5. Conceito de imóvel rural e a imunidade tributária

Com efeito, comentando as disposições constantes do art. 29 do CTN, em cotejo com a regra do art. 21, § 6^o, da CF/67, confor-

17 Nesse sentido, professa José Carlos de Moraes Salles: “Entendemos, portanto, que a lei em questão pode ser ordinária, nos termos do art. 59, III, da Constituição em vigor.

me redação que lhe dera a EC n. 1/69, já o dissera Aliomar Baleeiro: “Glebas rurais, para esse dispositivo e atenta à respectiva finalidade, não se regem pelo critério do art. 32, § 1º, do CTN, mas pela destinação econômica. A CF, nessa disposição, quer proteger a pequena propriedade e o pequeno agricultor, independentemente de sua proximidade em relação aos centros urbanos, que, aliás, se beneficiam dos chamados cinturões verdes. Gleba rural, no artigo 21, § 6º, da CF, é o imóvel rústico, utilizado para a agricultura sob as várias modalidades, ainda que na zona urbana. A impropriedade técnica da redação não deve prejudicar o fim que a constituição teve como objetivo”¹⁸.

Entrementes, em face da nova roupagem que adquirira a matéria, por força de legislação superveniente, haver-se-á de concluir que, para os fins da imunidade tributária, o caráter de imóvel qualificado pela rusticidade não mais será aferido em consonância com o princípio da destinação econômica de que trata o Estatuto da Terra¹⁹ senão pelo critério de localização a que se refere o CTN.

Com efeito, diz a Lei n. 5.172, de 25-10-1966 (CTN): “O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, *localizado fora da zona urbana do Município*” (art. 29, grifos nossos).

Por outro lado, insta observar que a atual Carta Política de nosso País (art. 191), quando se refere à *área de terra, em zona rural*, certamente que está adotando, de forma deliberada, o requisito da localização do imóvel, como fator indicativo de sua rusticidade. A partir dessa visão, iniludivelmente se estará excluindo do conceito de imóvel rural aquele localizado em perímetro urbano, ainda que, mercê de sua específica característica, destine-se à exploração agrícola ou agropastoril.

18 Direito Tributário Brasileiro, 10ª edição, p. 149.

19 Estatuto da Terra (Lei n. 4.504/64), art. 29: “Imóvel rural é o prédio rústico de área contínua, qualquer que seja a sua localização, que se destine à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer da iniciativa privada”.

Aliás, cumpre atentar para que qualquer imóvel situado no perímetro urbano, sem embargo da destinação a que esteja sendo momentaneamente submetido, sempre agrega elevado valor de mercado, o que não se compadece com o objetivo traçado pela legislação, pertinentemente às hipóteses de imunidade e de isenção tributária do ITR²⁰.

É inescusável dizer, pois, que o objetivo da norma ínsita na Carta Política, que acabara sendo disciplinada pelo legislador infraconstitucional (Lei Federal n. 9.393/96), está voltada à proteção da pequena propriedade, geograficamente localizada em zona rural, tornada produtiva com o trabalho do agricultor hipossuficiente e de sua família.

Assim, todo e qualquer imóvel rural, que se enquadre nas disposições do artigo 191 da Constituição Federal, combinadas com o texto do artigo 29 da Lei n. 5.172/66 (CTN) e art. 2º da Lei Federal n. 9.393/96, gozará de imunidade tributária, sendo irrelevante saber se o prédio rústico está sendo cultivado pelo próprio proprietário, ou pelo enfiteuta, ou ainda pelo possuidor. Todos, indistintamente, beneficiar-se-ão da referida imunidade.

De tudo o que ficara exposto resulta que a norma constante da cabeça do artigo 8º da Lei n. 6.969/81 não tem qualquer objetividade prática, salvo a de fazer lembrar a existência da imunidade tributária, de criação constitucional, expressa no Código Tributário Nacional e na Lei n. 9.393/96, respectivamente.

6. Imunidade e isenção tributária: Diferenças conceituais

Atenta-se, por outro lado, que além da imunidade tributária, a Lei Federal n. 9.393/96 também criara o instituto da isenção, voltada especificamente ao imposto territorial rural — ITR, consoante definido em seu art. 3º, *verbis*:

“São isentos do imposto:

“I — o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes

20 Lei Federal n. 9.393/96, arts. 2º e 3º.

como assentamento que, cumulativamente, atenda aos seguintes requisitos:

“a) seja explorado por associação ou cooperativa de produção;

“b) a fração ideal por família assentada não ultrapasse os limites estabelecidos no artigo anterior;

“c) o assentado não possua outro imóvel.

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

“a) o explore só ou com sua família, admitida ajuda eventual de terceiros;

“b) não possua imóvel urbano”.

De outra parte, impende considerar-se que aqueles dois regramentos legais (imunidade e isenção) devem ser encarados sob diferentes enfoques conceituais.

Com efeito, diz-nos o mestre De Plácido e Silva: “*Isenção é a dispensa de impostos. Revela a liberdade atribuída à pessoa ou ao estabelecimento, para que se livre do encargo fiscal*”; “*Imunidade tributária designa as vedações ao princípio jurídico da tributação obrigatória, oriundas de expressos e inextensivos preceitos constitucionais*”²¹.

Por outro lado, o tributarista Gilberto de Ulhoa Castra dispensa ao tema a seguinte abordagem:

“A isenção consiste na dispensa de um tributo, pelo órgão que poderia, em condições normais, exigí-lo. A imunidade, ao contrário, corresponde a uma limitação imposta à própria competência, a uma restrição ao exercício mesmo da capacidade tributária ativa. A isenção é, ou deve ser, em boa técnica de lei, emanada de órgão investido do poder de tributar. Por outro lado, a

21 Vocabulário Jurídico, 18^a edição.

imunidade, por ser uma redução de capacidade impositiva, há que resultar sempre da Constituição”²².

7. Usucapião e imposto de transmissão de bens imóveis

Nos termos do CTN (Lei Complementar n. 5.172/66)²³, o imposto sobre transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, de competência dos Estados, tem como fato gerador:

‘I — a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;²⁴

‘II — a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

‘III — a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II”.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o tratamento dispensado à matéria permaneceu o mesmo, exceto no que tange à competência para tributar, que passou a ser do Município.²⁵

Infere-se, pois, do próprio texto legal, que o fato imponible da obrigação tributária pertinente à transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos repousa na transferência do domínio, caracterizada por suas proteiformes configurações, a saber:

22 *Apud* Miguel Lins e Célio Loureiro, obra citada, p. 420.

23 CTN, art. 35.

24 Nos termos do Código Civil, são bens imóveis por natureza “o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e subsolo”. Enquanto isso, consideram-se bens imóveis por acessão física “tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano” (art. 43, incisos I e II).

25 CF/88, art. 156: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I — *omissis*; II — transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”.

compra e venda, doação, ato de arrecadação, transmissão decorrente de *causa mortis* etc.

Desse contexto, exsurge a visão de que somente será dado cogitar-se acerca da ocorrência do fato gerador do imposto de transmissão sobre bens imóveis (ITBI), quando nos depararmos com atos e fatos jurídicos, resultantes da lei civil ou do direito tributário, capazes de operar a transferência do domínio sobre aquela específica categoria de bens, ressalvada a hipótese de *causa mortis*²⁶.

Ora, sendo a usucapião uma forma originária de adquirir-se a propriedade, pela simples ocorrência dos elementos caracterizadores de posse mansa e pacífica, exercida durante o lapso temporal estabelecido em lei,²⁷ logo veremos que nessa modalidade de aquisição não ocorrem atos ou fatos transitivos do domínio, capazes de caracterizar o fato imponible da obrigação tributária.

Em verdade, não há negar que a usucapião se constitui em forma originária de aquisição da propriedade, mercê da ausência de uma interposta pessoa que, na qualidade de titular do *dominus*, venha a transmiti-lo ao novo adquirente.

26 A propósito do assunto, lembra Aliomar Baleeiro: “Quando cabe ao Estado decretar impostos sobre a transmissão da propriedade imóvel *inter vivos*, entende-se que o tributo colherá apenas fatos e atos que, por lei civil, ou norma geral de Direito Financeiro, operem transferência de domínio sobre imóveis, ou bens a eles equiparados. Acrescentem-se os direitos à aquisição de imóveis e direitos reais, exceto os de garantia (Código Civil, arts. 43 e 44). Juridicamente, tem por fato imponible, ou ‘fato gerador’, da obrigação fiscal, a transferência de domínio, isto é, o contrato de compra e venda, a doação, o ato de arrecadação, etc., a transmissão por óbito — não a transcrição do instrumento no Registro Público (CC, arts 530 e 1.572). É o negócio jurídico de transmissão que dá nascimento à obrigação fiscal e não o instrumento: *non quod scriptum sed quod gestum inspicitur*, recordam Uckmar e Rotondi, a propósito da ‘taxa de registro’, que, na Itália, equivale ao nosso imposto de transmissão *inter vivos*” (Direito Tributário Brasileiro, 10^a ed., p. 163).

27 Conceito advindo da definição emprestada ao tema, por Modestino: “*Usucapio est adiectio dominii per continuationem possessionis temporis lege definiti*” (Digesto, Livro 41, Título III, 3).

Este, aliás, é o enfoque que vem sendo emprestado ao assunto, pelos nossos Tribunais, sob a segura liderança do Excelso Pretório²⁸.

Senão vejamos:

a) “O imposto de transmissão *inter vivos* só é exigível quando ocorre fato translativo da propriedade, mas no usucapião isso não acontece, porque, sendo modo originário de adquirir a propriedade, tal aquisição é direta, isto é, se faz sem transmissão” (RT 439/214).

b) “Usucapião — Imposto de transmissão *inter vivos* — Tributo não devido — Forma originária de aquisição da propriedade — Inexistência, portanto, de transmissão — Fato gerador não configurado. O registro da sentença declaratória de usucapião não tem natureza jurídica constitutiva de direito. Assim, sendo forma originária de aquisição da propriedade, inexistindo, portanto, transmissão, não se configura fato gerador do imposto de transmissão *inter vivos*” (RT 635/206).

Ainda mais:

“Usucapião — Imposto de transmissão *inter vivos* — Recolhimento — Dispensa, tendo em vista que o usucapião é modo originário de aquisição da propriedade” (RJTJESP 94/203).

E, por derradeiro, invoquemos a sempre percuciente lição do Excelso Supremo Tribunal Federal: “Imposto de transmissão de imóveis. Alcance das regras dos artigos 23, inc. I, da Constituição Federal e art. 35 do CTN. Usucapião. A ocupação qualificada e continuada que gera o usucapião não importa em transmissão da propriedade do bem. À legislação tributária é vedado ‘alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado’ (art. 110 do CTN — Registro da sentença de usucapião sem pagamento do imposto de transmissão)” (RJT 117/652).

28 RTJ 117/652; RT 439/214, 599/232 e 623/58; RJTJESP 99/203, 107/239, 109/277 e 112/283.

Enquanto isso, no trato doutrinário da questão sufraga-se o entendimento de que “a relação jurídica decorrente do usucapião brota como direito novo, independentemente de qualquer vinculação do usucapiente com o proprietário anterior, o qual, se existir, não será o transmitente do bem”²⁹.

Do exposto, impende concluir-se que, se na usucapião não existe ato translativo de domínio, de uma para outra pessoa, impossível será cogitar-se a respeito da incidência do imposto de transmissão sobre bens imóveis, mercê da ausência do fato imponible de que tratam os arts. 35 do CTN e 156, II, da CF/88, respectivamente.

8. Conclusões

I — O ITR (Imposto Territorial Rural) apresenta nuances próprias de tributo de natureza patrimonial, independentemente da indagação acerca do caráter positivo ou negativo com que se apresenta a propriedade, domínio útil ou posse, sob o enfoque econômico-financeiro.

II — Em se tratando do tributo ITR, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária é a Fazenda Pública Federal, única detentora de legitimidade para instituir e arrecadar referido imposto, isto sem embargo de que ao município da situação do imóvel caberá metade do produto da arrecadação, quando da oportuna partilha.

III — O sujeito passivo, ou obrigado da relação tributária, no caso do ITR, poderá ser identificado sob uma dupla feição: *contribuinte*, quando mantiver relação pessoal e direta de proprietário com a situação que constitui o fato gerador do tributo; *responsável*, por sua vez, será todo aquele que, conquanto não se revista da condição de contribuinte, esteja obrigado por força de expressa disposição legal.

IV — Conquanto a lei seja a fonte primeira da obrigação tributária, esta, por si só, não basta para que se estabeleça a vinculação jurídico-tributária entre os sujeitos da referência

29 José Carlos de Moraes Salles, obra citada, p. 32.

obrigacional. Faz-se mister que exista, ainda, um fato imponível, isto é, um comportamento tipificado na descrição da lei e do qual possa resultar uma relação concreta de débito e crédito, entre o contribuinte e o Erário Público.

V — O fato gerador do ITR é o próprio imóvel em si mesmo, independentemente da forma de sua ocupação, se a título de propriedade, de enfiteuse, ou de posse, abstraídas as considerações acerca da produtividade das terras, ou da destinação que se lhe der.

VI — A imunidade tributária relativa ao ITR (Imposto Territorial Rural) concebida em defesa dos interesses econômicos do pequeno agricultor, visa a estimular a fixação do homem ao campo, com evidentes e benéficos reflexos na produção agrícola e na manutenção do equilíbrio demográfico rural e cidadão.

VII — Para que o pequeno agricultor possa invocar o benefício da imunidade tributária, urge estejam necessariamente presentes os requisitos previstos nos arts. 1^o e 2^o da Lei Federal n. 9.393/96, editada para os fins previstos no art. 153, § 4^o, da Constituição da República.

VIII — A lei regulamentadora das disposições constantes do art. 153, § 4^o, da CF/88, não precisa observar, em seu processo de elaboração legislativa, a presença do *quorum* de que trata o art. 69 da Carta Magna, para que se revista do caráter de “lei complementar”, no sentido amplo da expressão.

IX — Para os fins de imunidade tributária, objeto destes comentários, o caráter de imóvel qualificado pela rusticidade não será aferido em consonância com o princípio da destinação econômica de que trata o Estatuto da Terra, senão pelo critério de localização a que se referem o art. 191 da Constituição Federal de 1988, o art. 29 do Código Tributário Nacional e o art. 1^o da Lei n. 9.393/96.

X — Os imóveis situados em perímetro urbano, sem embargo da destinação a que estejam sendo momentaneamente submetidos, não se compadecem com o objetivo traçado pela legislação, pertinentemente às hipóteses de imunidade e de isenção

tributária, até porque referidos bens quase sempre agregam elevado valor de mercado.

XI — A imunidade tributária legalmente assegurada (CF, 153, § 4º e Lei n. 9.393/96, art. 2º) está voltada à proteção da pequena propriedade, geograficamente localizada fora da zona urbana, tornada produtiva com o trabalho do agricultor hipossuficiente e de sua família.

XII — A norma inserida no artigo 8º, *caput*, da Lei n. 6.969/81, não tem qualquer objetividade prática, salvo a de fazer lembrar a imunidade tributária prevista na Constituição Federal (artigo 153, § 4º), que é abrangente, de forma a englobar todos os imóveis que se enquadrem em suas disposições, independentemente da indagação quanto à sua forma de aquisição.

XIII — A disposição contida no parágrafo único do artigo 8º da Lei n. 6.969/81 prevê uma hipótese de isenção tributária, não de imunidade, destinada a abranger os imóveis usucapidos especialmente, com prevalência da área do módulo rural.

XIV — Isenção e imunidade tributária são expressões indicadas para designar diferentes situações jurídicas. O termo isenção corresponde à dispensa de um tributo pelo órgão que poderia, normalmente, exigí-lo. Enquanto isso, a expressão imunidade refere-se a uma restrição ao próprio exercício da capacidade tributária ativa e haverá de resultar, sempre, da constituição.