

PARECER

**PRETENDIDA INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE
ÁREA AGRÍCOLA NÃO OBJETO DE PROJETO
DE LOTEAMENTO COM CONTRATOS DE
EXPLORAÇÃO AGROPASTORIL NO PERÍODO
AUTUADO PELO MUNICÍPIO – ILEGALIDADE E
INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA À LUZ
DO CTN E CF – INTELIGÊNCIA DOS §§ 1º E 2º DO
ARTIGO 32 DO CTN – TRATAMENTO DESIGUAL
ENTRE CONTRIBUINTES EM IGUAL SITUAÇÃO
JURÍDICA – FERIMENTO DO INCISO II DO ARTIGO
150 DA LEI SUPREMA – PARECER**

Ives Gandra da Silva Martins

CONSULTA

Formula-me, empresa loteadora, a seguinte consulta:

“O loteamento CIDADE, no Estado, foi criado pelo Decreto Municipal n. 57 de 27 de setembro de 1979, do Município, ao qual pertencia à época.

No projeto de loteamento, a loteadora deixou uma vasta área denominada de “R” – Reservas para futura expansão do município – com área total de 12.067.057,65m² de uma área total de 31.928.377,84m², que corresponde à área total do loteamento.

Até o ano de 2003, essa área não era tributada pelo IPTU pois estava sendo utilizada para exploração agrícola, nelas não existindo nenhum melhoramento urbano que justificasse a cobrança do imposto municipal. Também sobre elas não era recolhido o ITR, pois nunca houve cobrança desse tributo.

O ‘Código Tributário do Município’, ao regular o IPTU, estabelece, no art. 116, II isenção em favor dos “imóveis não edificados cuja área seja superior a 01 (um) hectare e que embora localizados na zona urbana do Município, sejam utilizados para exploração agrícola, extrativismo vegetal, pecuária, ou agroindústria, desde que não tenham loteamentos aprovados pelo poder competente”.

Nessa situação encontram-se as áreas designadas como R31, R31-A, R31-B, R32, R33, R34, R36, R37, R38 e R39, pertencentes à loteadora e utilizadas para plantio.

Ocorre que em 2003, a Câmara Municipal fez aprovar a Lei Complementar n. 13/2003, de 23 de outubro de 2003, que introduziu no mencionado art. 116 do CTMS, um parágrafo único criando uma exceção à isenção do inciso II, nos seguintes termos:

Parágrafo único: Ficam excluídos da isenção do pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana os imóveis denominados R31, R31-A, R31-B, R32, R33, R34, R36, R37, R38 e R39.

Finalmente, em 31 de dezembro de 2007, foi publicada a Lei Complementar n. 036/2007, que, no seu art. 1º, prevê:

Art. 1º. Cria o artigo 102-A na Lei Complementar n. 007/2001, com a seguinte redação:

Art. 102 A – Os imóveis não edificados cuja área seja superior a 01 (um) hectare e que embora localizados na zona urbana do município, sejam utilizados para exploração agrícola, extrativismo-vegetal, pecuária, ou agro indústria, desde que não tenham loteamentos aprovados pelo poder competente, com ou sem lançamento tributário anterior e sem recolher imposto territorial Rural (ITR), serão tributados pelo IPTU, com base de cálculo fixada sobre 10% do valor venal do imóvel.

Parágrafo único: Será obrigatório que o proprietário beneficiado comprove a exploração agrícola, extrativismo-vegetal, pecuária ou agroindústria, mencionada no caput do artigo ao Poder Público, sob pena de revogação do benefício concedido.

O art. 3º dessa lei estabelece que ela entrará em vigor na data de sua publicação ‘revogadas as disposições em contrário’. Porém, essa lei não vem sendo aplicada.

A consultante encontra-se em juízo sustentando a ilegitimidade da cobrança de IPTU com relação aos exercícios de 2004 a 2010, bem

como a inconstitucionalidade da exceção criada pelo parágrafo único do art. 116 da Lei Complementar 013/2003.

Diante disso, indaga:

1) Tratando-se de áreas situadas no perímetro urbano, porém utilizadas para fins agrícolas, é legítimo o lançamento de IPTU?

2) A norma constante do parágrafo único do art. 116 do CTMS que excluiu da isenção prevista no caput as áreas **R31, R31-A, R31-B, R32, R33, R34, R36, R37, R38 e R39** de propriedade da consulente, é constitucional?

3) Possuindo a Consulente outras áreas de terras dentro do perímetro urbano da cidade, aptas a ser loteadas e com os tributos municipais devidamente quitados, pode o Município negar-se a aprovar loteamentos sobre elas, em razão da discussão dos supostos débitos relativos às áreas denominadas ‘R’?”

RESPOSTA

De início, examinei o mapa da cidade e as áreas que circundam a cidade, incluindo aquelas numeradas de **R31, R31-A, R31-B, R32, R33, R34, R36, R37, R38 e R39**.

Todas elas, inclusive as mencionadas, gozam das mesmas características, que levaram a estarem incluídas na isenção do artigo 116 do CTMS até 2003, assim como são iguais àquelas excluídas da isenção pela L.C. n. 13/2003. Em outras palavras, são áreas com perfil idêntico, sem que haja motivo para tratamento diferencial.

Feita esta observação inicial, passo a tecer algumas considerações preliminares, antes de responder às questões formuladas pela consulente.

A primeira diz respeito ao perfil do IPTU no CTN.

Trata-se de tributo real – não pessoal – incidente sobre bem “imóvel” por natureza ou por acessão física, nos termos da definição da legislação civil (propriedade, posse ou domínio útil), localizado em zona urbana do município¹.

1. Aires Fernandino Barreto esclarece: “Núcleo da hipótese de incidência é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil.

Não é imposto pessoal, pois o possuidor pode não ser o proprietário, desde que venha, por exemplo, por convenção constante de contrato de locação, a responsabilizar-se pelo pagamento do imposto, tornando subsidiária a responsabilidade do proprietário. Mesmo que o locatário não tenha capacidade econômica, no entanto, será o responsável de fato, pelo tributo. Pessoal é, pois, o imposto sobre a renda, não o IPTU.

Está o artigo 32 do CTN assim redigido:

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 Município².

Com o advento do novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002), esse núcleo foi ampliado com a inclusão do direito de superfície, assegurado expressamente pelo art. 1.369. Por ser direito real, o direito de superfície é considerado imóvel para efeitos legais, podendo o titular também retirar do bem as utilidades que ele é capaz de produzir” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenação Ives Gandra da Silva Martins, vol. 1, 5. ed., Ed. Saraiva, 2008, p. 255).

2. É ainda Aires Fernandino Barreto que escreve: “O vocábulo “propriedade”, em sentido jurídico, é significativo de poderes inerentes ao domínio. Conforme dispõe o art. 1.228 do CC, o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Assim, o conceito de propriedade só pode ser extraído em razão dos direitos ou poderes que a integram, isto é, os emergentes das faculdades de uso, gozo, disposição das coisas, até os confins fixados para a coexistência do direito de propriedade dos demais indivíduos e das limitações de lei. Nesse sentido, propriedade reflete, de um lado, os direitos de uso, gozo e disposição de bens, conferidos ao titular da coisa; de outro, o de retomada de quem injustamente os possui.

O “imposto predial e territorial urbano” grava, pois, a propriedade, ou seja, recai sobre esse gozo jurídico de uso, fruição e disposição.

Também o “domínio útil” constitui fato imponible do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Configura-se o domínio útil quando o proprietário, despojando-se dos poderes de uso, gozo e disposição da coisa, outorga-os a outrem (denominado enfiteuta), reservando-se, tão-só, o domínio direto ou eminente. Embora o novo Código Civil não tenha previsto enfiteuse, permanecem as existentes. Não obstante os poderes que enfeixa, de uso, gozo e disposição, o enfiteuta não configura proprietário. No aprazamento ou aforamento não há a plenitude de poderes insita à propriedade. No contrato de enfiteuse — embora se trate, entre os direitos reais, do mais amplo — o enfiteuta não recebe todos os poderes de proprietário. Falta-lhe o domínio eminente.

Mesmo sem ser proprietário, o titular do domínio útil exerce o mais complexo direito sobre o imóvel, qual seja, o decorrente da utilização, fruição e disposição, ressalvadas as obrigações de pagamento da pensão anual e do laudêmio.

A posse apresenta-se como terceira variável da hipótese de incidência.

Examinada de per si, reflete o exercício de poderes inerentes à propriedade. Encerra, pois, o fato econômico de relevância jurídica, no caso, contido na hipótese de incidência do tributo em

Seus §§ 1º e 2º, todavia, têm a seguinte redação, estes merecendo consideração à parte:

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

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.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior (grifos meus)³.

Pelo primeiro, “área urbana” é considerada aquela em que existam instalados pelo menos dois dos melhoramentos a que se refere o §1º. Se não houver, mesmo que se localize dentro do perímetro urba-

exame. Enfeixando o poder que se manifesta quando alguém age como se fora titular do domínio, a posse abriga — notadamente quanto a uso e gozo — direitos nos quais se faz presente o substrato econômico tributável. Exemplo característico dá-se com o usufruto, em que não se cogita de alcançar o nu-proprietário, em que pese o poder de disposição, porque a substância econômica do fato jurígeno não lhe foi trespassada, continuando em poder do usufrutuário” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenação Ives Gandra da Silva Martins, vol. 1, 5. ed., Ed. Saraiva, 2008, p. 255-256).

3. É ainda Aires Fernandino Barreto, em outro livro, que esclarece o conteúdo do § 2º: “O legislador complementar foi claro ao definir as condições para que tais áreas se acrescentem à competência municipal, mesmo fora dos perímetros urbanos.

Tais áreas devem ser destinadas à habitação, à indústria ou ao comércio. Os loteamentos, portanto, podem apenas visar a tais finalidades. Ora, o ITR não é tributo que se interesse pela habitação, indústria ou comércio, pois destinado à política agropecuária.

Uma indústria, inclusive, poderá abrigar área superior a 1 ha para suas instalações, mas nem por isto, em função da destinação do imóvel, poderá compor o campo incidível pelo ITR.

Embora cuide o § 2º da lei municipal para que áreas urbanizáveis ou destinadas a expansão urbana fora do perímetro e constantes de loteamento possam ser criadas, não deixa de se referir à aprovação de órgãos competentes” (grifos meus) (*Manual do Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – Manuais de Direito Tributário 1*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1985, p. 93-94).

no, não é considerada urbana, mas área rural. Neste particular, tanto a jurisprudência quanto a doutrina convergem.

O § 2º merece, todavia, reflexão mais profunda, que não percebi, nem na contestação da Prefeitura, nem na sentença do MM. Juízo, que me foram submetidas.

O § 2º cuida de extensão de áreas urbanas ou urbanizáveis, COM UMA CONDIÇÃO: que constem de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, com variada destinação.

Em outras palavras, não havendo os melhoramentos mencionados no § 1º, as áreas só podem ser consideradas urbanas ou urbanizáveis, se fizerem parte de loteamentos específicos aprovados pelos órgãos competentes⁴.

Não pode o Município, sem ofertar os equipamentos necessários, impor que uma área seja considerada urbana ou urbanizável, a não ser que integrem loteamentos solicitados e aprovados, pois, caso contrário, seria inútil a norma do § 1º do artigo 32 do CTN. Nesta hipótese, os equipamentos não seriam necessários para considerar-se sujeita a área ao IPTU.

Com efeito, se o § 1º declara que será urbana a área em que conste pelo menos dois dos melhoramentos arrolados, sendo rural aquela em que tais equipamentos inexistam na quantidade exigida pela lei, a não ser que, sem tais equipamentos, a área tenha loteamentos aprovados para habitação, indústria e comércio, fora de tais perfis, à nitidez, o IPTU não é devido, nem a área é urbanizável. Admitir que mesmo sem dois equipamentos ou sem loteamentos aprovados para a indústria, comércio e serviços, seriam áreas urbanizáveis, bastaria que o

4. Neste sentido, aliás, a ementa abaixo:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SÚMULA N. 282/STF. IPTU. SÍTIO DE RECREIO. LEI MUNICIPAL. ART. 32, § 1º E 2º, DO CTN. ALÍNEA “B” DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL. CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. SÚMULA N. 280/STF. APLICAÇÃO DA TAXA REFERENCIAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. (...) 2. O STJ, ao interpretar o art. 32, § 2º, do CTN, firmou o entendimento de que é legítima a cobrança do IPTU sobre sítios de recreio considerados por lei municipal como situados em área de expansão urbana, ainda que não dotada dos melhoramentos previstos no art. 32, § 1º, do CTN. 3. (...). 4. (...). 5. (...). 6.

Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (REsp 1 85.234/SP, Rel. Ministro JOÃO OTAVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/03/2005, DJ 16/05/2005)” (Internet). Refere-se, pois, ao § 1º do artigo 32.

Município declarasse urbana ou urbanizável todo seu território a fim de cobrar o IPTU para que nada restasse à União, mesmo que nelas houvesse exploração agrícola!!!

Exatamente, para evitar-se tal absurdo é que o aumento de área urbana foi condicionado À EXISTÊNCIA DE LOTEAMENTO aprovado e, portanto, solicitado, com o que a falta dos equipamentos exigidos seria compensável pela perspectiva de sua iminente instalação, em face da aprovação de loteamento em vias de ser implantado. Tais critérios, a saber: a) existência mínima de dois equipamentos ou b) alargamento da área urbana, desde que haja loteamentos aprovados destinados à indústria, comércio ou habitação, mesmo sem equipamentos, SÃO AQUELAS HIPÓTESES PERMITIDAS E ESCULPIDAS NO CTN⁵.

Jamais, em momento algum, os autores do anteprojeto do CTN, que foi recepcionado sem contestação doutrinária ou jurisprudencial, pela lei suprema de 88, pensaram em dar ao Município o poder de alargar a área urbana, sem qualquer limitação, inclusive sem loteamento aprovado para indústria, comércio ou habitação, e sem pelo menos dois equipamentos. E os quadrantes dos §§ 1º e 2º objetivaram evitar conflitos de competência impositiva entre as zonas rurais e urbanas para efeitos de incidência ou do IPTU ou do ITR.

Há, portanto, nos dois parágrafos, dois tipos de áreas urbanas incidíveis pelo IPTU: as áreas que possuam pelo menos dois melhoramentos instalados e as áreas que, sem tais equipamentos, integrem loteamentos solicitados e aprovados pelo poder competente, destinadas à habitação, indústria e comércio e não, naturalmente, para exploração agropecuária.

Um segundo ponto merece reflexão, ou seja, a definição do IPTU punitivo do artigo 182, § 4º, inciso II, da Constituição Federal, assim redigido:

5. Ricardo Lobo Torres assim o comenta: “Para que o imóvel caia no campo de incidência do IPTU é preciso que se caracterize como urbano, já que o rural se sujeita ao ITR. Compete à lei complementar estabelecer a distinção entre o urbano e o rural; o CTN desenha o contorno jurídico genérico do imóvel urbano, adotando o critério geográfico e deixando à lei municipal definir a respectiva zona urbana” (*Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, volume IV, Os tributos na Constituição, Ed. Renovar, RJ, 2007, p. 334-335).

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

... II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;...⁶.

Faz menção, o dispositivo, à existência de um plano diretor, conformedo por uma lei federal, para aproveitamento do solo urbano não edificado.

A inexistência de um plano diretor definido, nos termos da lei federal n. 10.257/01, torna impossível a aplicação do 2º nível de punição para a área não utilizada ou subutilizada, qual seja, a progressividade do IPTU⁷.

É interessante notar que não basta a lei municipal declarar que adotará um IPTU progressivo – hoje possível pela E.C. n. 29/2000, na inteligência da Suprema Corte-, para que este seja devido, visto que há necessidade de definição dos critérios de punição claramente no texto legal, a partir do plano diretor, com delimitação da área de não

6. Manoel Gonçalves Ferreira Filho lembra que: “II— imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

Imposto progressivo. Não havendo cumprido, no prazo, a determinação de parcelar o imóvel ou nele edificar, o proprietário fica sujeito a imposto progressivo no tempo. Este imposto subirá gradativamente para compeli-lo a cumprir a determinação. Mas o princípio da anualidade (v., supra, art. 150, III, b, da Constituição) limitará esse aumento a uma vez ao ano. E, por outro lado, esses aumentos não poderão levar ao confisco, pois a isto proíbe o art. 150, IV, da Constituição (v. supra), e própria previsão de desapropriação constante do inciso seguinte” (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 2, Ed. Saraiva, São Paulo, 1999, p. 196).

7. Ao falar sobre distribuição disfarçada de lucros escrevi com Luciano da Silva Amaro estudo entendendo ser tal figura tributação penal: “Como já escrevêramos para os leitores argentinos a respeito na obra citada, ao tempo da anterior legislação, decidimos complementar aquele trabalho, relatando como, na atualidade, se coloca esta figura própria do direito brasileiro, tendo pedido a valiosa colaboração do eminente tributarista Luciano da Silva Amaro, que encampara e encampa a tese defendida por Fábio Fanucchi e por nós de que a tributação penal ou sancionatória, por incidir sobre atos ilícitos, prescinde de penalidade, a não ser que expressamente a lei diferencie dois momentos para sua exigência, que, temporalmente não cumprida, ensejaria o acréscimo penalizante” (grifos não constantes do texto) (*Sociedades por Ações*, Estudo n. 13, coordenação de Geraldo de Camargo Vidigal e Ives Gandra Martins, Ed. Resenha Universitária, São Paulo, 1978, p. 964-965). Este trabalho foi originalmente publicado na *Revista da Universidade de Buenos Aires*, em número dedicado à memória de Rafael Bielsa.

utilização ou de subutilização. Não pode o Município entender que uma área sobre a qual não exista loteamento aprovado e nem melhoramentos, seja considerada urbana, em violação ao CTN, e, ao mesmo tempo, pretender aplicar o IPTU progressivo no tempo, a pretexto de que aquela área, sem equipamentos e sem loteamentos aprovados, seja área não utilizada “urbanamente” e, portanto, sujeita ao IPTU punitivo. Seria o mesmo que, num passe de mágica legislativa, pudesse instituir o tributo sem estabelecer os critérios para caracterizar o conteúdo sancionatório da tributação.

Fábio Fanucchi e eu defendemos, na década de 70, que há uma tributação punitiva – o que a maioria dos autores não aceitava – ao examinar a figura da distribuição disfarçada de lucros⁸.

À evidência, o inciso II do § 4º do artigo 182 da C. Federal veio nos dar razão, pois, são três as penas aplicáveis ao contribuinte proprietário de imóvel não utilizado ou subutilizado, a saber: parcelamento ou edificação compulsória, desapropriação e IPTU progressivo.

Ora, essas sanções só são aplicáveis a imóvel constante de plano diretor, firmado nos termos da lei federal n. 10.257/01, com clara definição dos mecanismos, objetivos e conformação das áreas pré-definidas para o crescimento urbano.

Fora da clara leitura do § 4º do artigo 182 da C. Federal, não pode haver lei que permita tal tributação, à falta de previsão na lei suprema⁹.

8. Sobre a distribuição disfarçada de lucros afirma Fábio Fanucchi: “Aplicando-se à espécie os critérios de Identificação alinhados nos subitens 7.1 a 7.3, nota-se que a caracterização da distribuição disfarçada de lucros como tributação penal fica patenteadada” (grifos meus) (*Resenha Tributária*, 55:551, seção 1.3, Comentário, 1972).

9. O artigo 4º da Lei Federal n. 10.257/01 apresenta os instrumentos para sua aplicação, a saber:

“Art. 4º Para os fins desta Lei, serão utilizados, entre outros instrumentos:

I – planos nacionais, regionais e estaduais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social;

II – planejamento das regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões;

III – planejamento municipal, em especial:

a) plano diretor;

b) disciplina do parcelamento, do uso e da ocupação do solo;

c) zoneamento ambiental;

d) plano plurianual;

e) diretrizes orçamentárias e orçamento anual;

Uma terceira perfunctória consideração deve ser tecida, antes de passar a responder às questões propostas. Diz respeito ao principal princípio constitucional de uma democracia, qual seja, o da igualdade.

Pelo menos três vezes, é ele repetido, no início do art. 5º da lei suprema, e estendido para o campo tributário como o “princípio da equivalência”.

Estão o “caput” do artigo 5º, inciso I e 150, inciso II, da Constituição Federal assim redigidos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a

-
- f) gestão orçamentária participativa;
 - g) planos, programas e projetos setoriais;
 - h) planos de desenvolvimento econômico e social;
 - IV – institutos tributários e financeiros:
 - a) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU;
 - b) contribuição de melhoria;
 - c) incentivos e benefícios fiscais e financeiros;
 - V – institutos jurídicos e políticos:
 - a) desapropriação;
 - b) servidão administrativa;
 - c) limitações administrativas;
 - d) tombamento de imóveis ou de mobiliário urbano;
 - e) instituição de unidades de conservação;
 - f) instituição de zonas especiais de interesse social;
 - g) concessão de direito real de uso;
 - h) concessão de uso especial para fins de moradia;
 - i) parcelamento, edificação ou utilização compulsórios;
 - j) usucapião especial de imóvel urbano;
 - l) direito de superfície;
 - m) direito de preempção;
 - n) outorga onerosa do direito de construir e de alteração de uso;
 - o) transferência do direito de construir;
 - p) operações urbanas consorciadas;
 - q) regularização fundiária;
 - r) assistência técnica e jurídica gratuita para as comunidades e grupos sociais menos favorecidos;
 - s) referendo popular e plebiscito;
 - t) demarcação urbanística para fins de regularização fundiária; (Incluído pela Lei n. 11.977, de 2009)
 - u) legitimação de posse. (Incluído pela Lei n. 11.977, de 2009)
 - VI – estudo prévio de impacto ambiental (EIA) e estudo prévio de vizinhança (EIV).” (grifos meus).

inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ...

I- homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

...

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ...

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

... (grifos meus).

À evidência, pretendeu, o constituinte, em matéria de igualdade, não deixar qualquer dúvida, para coibir veleidades exegéticas redutoras de tal garantia e direito¹⁰.

No que concerne à matéria tributária, foi, inclusive, mais longe, pois exige o mesmo tratamento não apenas para situações idênticas, mas para situações equivalentes, não permitindo tratamento diferenciado por parte do Poder Tributante.

Reproduzo texto que escrevi sobre o alargamento do princípio da igualdade, no que concerne ao sistema tributário:

Com exceção ao disposto no art. 151, I, assim redigido: “É vedado à União: I — instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”, em que admitiu o constituinte, em tese, tratamento desigual para permitir o equilíbrio regional – e o dispositivo permite

10. Celso Ribeiro Bastos lembra que: “Desde priscas eras tem o homem se atormentado com o problema das desigualdades inerentes ao seu ser e à estrutura social em que se insere. Daí ter surgido a noção de igualdade a que os doutrinadores comumente denominam igualdade substancial. Entende-se por esta a equiparação de todos os homens no que diz respeito ao gozo e fruição de direitos, assim como à sujeição a deveres.

A idéia de igualdade foi uma contribuição à antiguidade, feita pelo Cristianismo, embora tenha tido de percorrer um longo caminho, defrontando-se com a organização econômica e a necessidade de escravatura e a servidão” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 2º volume, Ed. Saraiva, 1989, p. 5).

leitura em que o tratamento desigual não se faz necessário—, não é possível tratamento desisonômico para qualquer situação, visto que optou pelo termo “equivalente”.

‘Equivalente’ é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que ‘igual’. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência.

Situações iguais na equi-polência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais em situação de aproximação devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência, não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.).

Qual foi a razão para tal elasticidade ofertada pelo constituinte para a proteção dos contribuintes, vedando ao poder tributante a adoção de técnica diversa?

A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária — o Presidente Collor chegou a pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer uma reforma tributária, que tinha na essência o princípio de ‘maiores tributos, menores direitos’ — certamente levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (três sobre o mesmo ‘pagador de tributos’) aos grillhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente que: a) a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da igualdade; b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável às perseguições fiscais em relação a setores que estivessem em conflito com os governos.

Entendo ter sido essa a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que esse tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade.

Compreende-se, assim, porque o discurso do inc. II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.

Em outras palavras, quaisquer que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos imponíveis, o tratamento isonômico se impõe, vedada qualquer forma de atuação discriminatória¹¹.

Ora, pretender que áreas de conformação idêntica, sempre tratadas de forma rigorosamente igual por longo período, sejam perfiladas de forma diferente, em determinado momento, sem motivação expressa, é, à evidência, violentar princípio que foi considerado – logo depois da imunidade recíproca –, como o mais relevante dentre os princípios fundamentais, cláusula pétrea constitucional, no direito tributário brasileiro. Não pode ser admitido seu não cumprimento, sem grave mácula à Carta Magna brasileira.

Um último ponto merece reflexão preambular.

Áreas, que não correspondam aos requisitos dos §§ 1º e 2º do artigo 32 do CTN, são áreas exclusivas da incidência do ITR, por não serem urbanas. Por essa razão, não poderiam ser consideradas isentas de IPTU. É que tais áreas estão fora do campo de tributação, não por força de favor fiscal municipal, mas sim porque, nos termos da lei complementar, não constituem hipóteses de imposição do IPTU.

Em decisão de 2002, mencionada pela Procuradoria do Município, da lavra de confrade meu na Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Ministro José Delgado, o pressuposto é que a falta de equipamentos não prejudicaria a expansão de área urbana – no que não discordo, pois não se aplicaria o § 1º do artigo 32 do CTN, – se existentes loteamentos permanentes aprovados. Não é o caso da consulente, nos exatos termos do § 2º do artigo 32, cuja dicção reproduzo na nota de rodapé¹².

O próprio STJ, em decisões constantes, distingue a zona urbana da zona rural, tendo declarado que não pode o IPTU incidir sobre áreas que, mesmo no perímetro urbano, são destinadas à exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

11. *O sistema tributário na Constituição*, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 265-266.

12. “§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior” (grifos meus).

Em outras palavras, a determinação que prevalece é a do DL 57/66, em seu artigo 15, assim redigido:

Art. 15. O disposto no art. 32 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados¹³.

O artigo é o que comanda a incidência do ITR.

Isto posto, passo a responder a consulta consubstanciada nas três questões apresentadas.

1) Tratando-se de áreas situadas no perímetro urbano, porém utilizadas para fins agrícolas, é legítimo o lançamento de IPTU?

O lançamento pretendido pela Prefeitura é ilegal e inconstitucional por variados motivos.

Começo pelas ilegalidades.

A primeira delas diz respeito à pretendida extensão das áreas urbanizadas, atingindo exclusivamente as áreas periféricas pertencentes à consulente, e não às demais áreas¹⁴.

Como demonstrei ao comentar o artigo 32, §§ 1º e 2º, podem ser consideradas urbanas aquelas áreas que possuam pelo menos dois dos cinco equipamentos imunizadores, a saber:

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

13. Artigo revogado pela Lei n. 5.868, de 1972, porém com revogação suspensa pela RSF n. 9, de 2005.

14. O CTMS tinha seu artigo 116 inciso II assim redigido:

“Art. 116 São isentos do imposto: ...

II. os imóveis não edificadas cuja área seja superior a 01 (um) hectare e que embora localizados na zona urbana do Município, sejam utilizados para exploração agrícola, extrativismo vegetal pecuária ou agroindústria, desde que não tenham loteamentos aprovados pelo poder competente”, tendo sido introduzido pela Lei Complementar n. 13/2003 o § único:

“Parágrafo único: Ficam excluídos da isenção do pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, os imóveis denominados R-31/A, R-31, R-32, R-33, R-34, R-36, R-37, R-38 e R-39”.

- 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.

assim como outras áreas que não possuam tais equipamentos, mas que são OBJETO DE LOTEAMENTOS APROVADOS PELA MUNICIPALIDADE, com destinação à indústria, comércio ou a habitação, mas NÃO À AGROPECUÁRIA.

A dicção do § 2º do artigo 32 do CTN é claríssima, ao dizer que só

“pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis ou de expansão”

que constem

“DE LOTEAMENTOS APROVADOS PELOS ÓRGÃOS COMPETENTES”

destinados

“à habitação, à indústria ou ao comércio”¹⁵.

15. Todas as ementas elencadas fazem menção exclusivamente à inexistência de equipamentos, o que, efetivamente, o § 2º do artigo 32 dispôs, mas não cuidam da inexistência de LOTEAMENTOS APROVADOS:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPTU. ÁREA DE EXPANSÃO URBANA. LEI MUNICIPAL. MATÉRIA DE FATO. SÚMULA N. 7/STJ. 1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento firmado no sentido de que incide IPTU sobre imóvel situado em área de expansão urbana, assim considerada por lei municipal, a despeito de ser desprovida dos melhoramentos ditados pelos parágrafos do art. 32 do Código Tributário Nacional. 2. Recurso Especial não-conhecido. (REsp 234.578/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/05/2005, DJ 01/07/2005);

ATO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE QUE O IMÓVEL ESTARIA LOCALIZADO EM ÁREA URBANA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 7/STJ. IPTU. ART. 32 DO CTN. IMÓVEL SITUADO EM ÁREA DE EXPANSÃO URBANA. MELHORAMENTOS. DESNECESSIDADE. AGRAVO DESPROVIDO. 1. Tendo o douto magistrado *a quo* consignado que, no caso dos autos, trata-se de imóvel localizado em área de expansão urbana (fls. 161), qualquer manifestação deste Superior Tribunal de Justiça em sentido diverso encontraria óbice na Súmula 7 desta Corte. 2. Deve ser mantida a decisão ora agravada que, adotando orientação firmada nesta Corte Superior, entendeu que “incide a cobrança

Pela dicção da lei com eficácia de complementar, à evidência, se as áreas não pertencerem a loteamentos aprovados com clara destinação à habitação, indústria e comércio, não poderão ser consideradas urbanizáveis, A NÃO SER QUE DISPONHAM DE DOIS DOS CINCO EQUIPAMENTOS CONSTANTES DO § 1º DO ARTIGO 32 do CTN.

Em outras palavras, ou possuem dois dos melhoramentos indicados na lei, ou se não possuírem nenhum, só poderão ser consideradas urbanizáveis áreas para futura expansão, se houver loteamentos aprovados com destinação específica (habitação, indústria e comércio) e jamais para agropecuária.

Neste sentido, leia-se a decisão do TRF da 3ª. Região, que transcrevo:

DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO CONSIGNATÓRIA – CONFLITO DE COMPETÊNCIA IMPOSITIVA ENTRE IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR) E IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL URBANO (IPTU) – ADEQUAÇÃO DA AÇÃO CONSIGNATÓRIA – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ARTIGO 32 – DECRETO-LEI Nº 57/66, ARTIGO 15 – NORMA GERAL TRIBUTÁRIA – LEI COMPLEMENTAR – INCONSTITUCIONALIDADE DA REVOGAÇÃO OPERADA PELO ARTIGO 12 DA LEI Nº 5.868/72, DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – PREVALÊNCIA DA REGRA DA DESTINAÇÃO DO IMÓVEL PARA DEFINIÇÃO DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – EXIGÊNCIA INDEVIDA DE IPTU DE IMÓVEL RURAL AINDA QUE DENTRO DA ÁREA URBANA DO MUNICÍPIO – APELAÇÃO DO MUNICÍPIO E REMESSA OFICIAL DESPROVIDAS.
I – Preliminarmente, havendo dúvida se sobre um imóvel deve haver incidência de ITR ou de IPTU, um tributo que é excludente do outro, é adequada a utilização da ação de consignação em pagamento para fins de dirimir a dúvida e obter a extinção do crédito tributário, nos termos do art. 895 do CPC c.c. arts. 156, VIII e 164, III, do CTN.

do IPTU sobre imóvel considerado por lei municipal como situado em área urbanizável ou de expansão urbana, mesmo que a área não esteja dotada de qualquer dos melhoramentos elencados no art. 31, § 1º, do CTN” 3. Agravo regimental desprovido.” (grifos meus) (REsp 433.907/DF, 1ª. Turma, Rel. Min. José Delgado, DJU de 23.9.2002)” (Internet).

II – O C. Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento no sentido de que **a regra do art. 32 do Código Tributário Nacional, na redação dada pelo art. 15 do Decreto-Lei n. 57/66, foi recepcionada** pela Constituição Federal de 1967, pela Emenda Constitucional n. 01/69 e pela atual Constituição Federal de 1988 **como norma com natureza de lei complementar, por ser regra geral tributária acerca dos tributos ITR e IPTU, assim somente podendo ser alterada por norma desta mesma espécie**, pelo que declarou a inconstitucionalidade do art. 6º e seu parágrafo único da Lei nº 5.868/72 (STF. RE nº 94.850-8/MG. LEX 46/91. Rel. Min. Moreira Alves) e também do art. 12 da mesma Lei (na parte que revogava o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66 (STF. RE 140773 /SP. J. 08/10/1998, DJ 04-06-1999, p. 17; EMENT 1953-01/127. Rel. Min. Sydney Sanches; Resolução nº 09/2005 do Senado Federal), **restabelecendo assim a plena vigência do art. 32 do CTN, impondo a regra da prevalência da destinação do imóvel para fins de incidência do ITR ou do IPTU, sujeitando-se o imóvel com destinação rural ao ITR mesmo que esteja na área urbana do município.**

III – Note-se que o imóvel de propriedade da parte autora, embora em vias de ter sua destinação alterada para fins urbanos conforme exposto pela própria autora, até que o loteamento seja definitivamente aprovado pelas vias legais continua a ter destinação rural, sujeitando-se então à incidência do ITR, e não do IPTU.

IV – Mantida a sentença que julgou procedente a ação declaratória cumulada com ação consignatória, convertendo em renda do INTER (sucessor do INCRA) os depósitos efetivados nos autos até o limite de seus créditos e liberando o saldo remanescente em favor da parte autora.

V – Apelação do Município e remessa oficial desprovidas. (grifos meus)¹⁶.

Ora, as áreas da Consulente consideradas urbanizáveis não possuem nem equipamentos, nem loteamentos aprovados, SENDO DESTINADAS, PARTE DELAS, EM PERÍODOS DIFERENTES, mesmo após os lançamentos, à exploração agropastoril, conforme contratos anexados à defesa, que me foram submetidos.

Desta forma, ferem, claramente, tais lançamentos, os §§ 1º e 2º do art. 32 do CTN, sendo, portanto, ilegais.

Mas não apenas desta ilegalidade padecem os referidos lançamentos.

16. TRF3, Apelação Cível n. 11620: AC 33357 SP 89.03.033357-8, Rel. Des. Souza Ribeiro, DJU. de 17/05/2007.

No Código Tributário Municipal, as referidas áreas antes isentas, passaram a ser tributadas, por extensão maculadora do CTN, do conceito de área urbanizável.

Ocorre, todavia, que o Código Tributário Municipal padecia, antes e depois, de manifesta ilegalidade, por outorgar-se capacidade tributária que o CTN não lhe dera. Em outras palavras: só pode conceder isenção quem tem poder de tributar; não aquele poder que está impedido de pela lei maior ou pela lei complementar de fazê-lo¹⁷.

Ora, se os §§ 1º e 2º do artigo 32 do CTN impuseram que, para serem consideradas urbanas e urbanizáveis e, portanto, sujeitas ao IPTU e não ao ITR, as áreas devem atender a determinados requisitos, à falta deles, a área é rural, não tendo, o legislador ordinário municipal, poder para transformá-las em áreas urbanas ou urbanizá-

17. REsp 433.907/DF, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJU de 23.9.2002:

“TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEL SITUADO EM ÁREA CONSIDERADA URBANIZÁVEL OU DE EXPANSÃO URBANA. INCIDÊNCIA. INTERPRETAÇÃO DO ART. 32 E §§ 1º E 2º, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão segundo o qual ‘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 quando localizadas fora das zonas definidas como zonas urbanas, pela lei municipal, para efeito da cobrança do IPTU, porquanto inaplicável, nessa hipótese, o disposto no parágrafo 1º, do artigo 32, do CTN, por força do comando emergente do parágrafo 2º, do mencionado artigo, porque este dispositivo excepciona aquele’.

2. **Incide a cobrança do IPTU sobre imóvel considerado por lei municipal como situado em área urbanizável ou de expansão urbana, mesmo que a área não esteja dotada de qualquer dos melhoramentos elencados no art. 31, § 1º, do CTN.**

3. Interpretação feita de modo adequado do art. 32 e seus §§ 1º e 2º, do CTN. 4. Precedentes das Primeira e Segunda Turmas desta Corte Superior. 5. Recurso não provido”. (grifos meus);

“TRIBUTÁRIO. IPTU. EMBARGOS DE TERCEIRO. IPTU. ENQUADRAMENTO DO IMÓVEL COMO URBANO OU RURAL, PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO. CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO. PREVALÊNCIA. PRECEDENTES. COMPROVAÇÃO QUE O IMÓVEL É UTILIZADO PARA EXPLORAÇÃO AGRO-PASTORIL. RECOLHIMENTO DE ITR. AFASTAMENTO DO IPTU QUE SE IMPÕE. RECURSO CONHECIDO. NÃO PROVIMENTO. SENTENÇA MANTIDA.

1. **De acordo com a jurisprudência atual, o critério da destinação é válido para distinguir um imóvel urbano do rural, para fins de tributação, pois nem sempre o critério geográfico é suficiente para enquadrar corretamente um imóvel nas concepções de área urbana ou rural.**

2. **Tratando-se de imóvel de atividade preponderantemente rural, não há que se cogitar em exigência do IPTU, mas tão somente de ITR, inclusive a fim de evitar a bitributação**”. (Tribunal de Justiça do Paraná. Apelação Cível n. 263271-5, 3ª Câmara Cível, Rel. Des. Paulo Habith, DJ de 11/10/2007)

veis contra a expressa determinação do CTN, que, neste particular, é condicionador da produção legislativa municipal.

A isenção é sempre uma exclusão do crédito tributário, em que há nascimento de obrigação tributária, mas, por determinação legal, a cobrança do tributo é afastada, por força do artigo 175 do CTN assim redigido:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente¹⁸.

Ora, não pode haver tributação de imóveis nem urbanos, nem urbanizáveis por não se enquadrarem nos requisitos dos §§ 1º e 2º do artigo 32 do CTN, razão pela qual a pretendida isenção, que pressuporia o nascimento da obrigação tributária e a exclusão do crédito tributário, inexistente por falta de competência tributária do município de fazer incidir o IPTU sobre todas as áreas periféricas nele mencionadas.

Em outras palavras, a não tributação do IPTU não decorre de mera isenção (na qual, pelo CTN, nasce a obrigação e não o crédito tributário) mas sim incompetência impositiva do Município sobre tais

18. Walter Barbosa Corrêa lembra que: “Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação do CTN, no sentido de saber se a isenção extinguiu a obrigação (e consequentemente o respectivo crédito) ou excluía apenas o crédito. Rubens Gomes de Sousa nos dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito, orientação que, em nossa opinião, foi acolhida pelo CTN. E sem embargo disso, aquele autor, expressamente, afirma que o Código Tributário Nacional não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como esse Código — sem aludir a qualquer efeito ou consequência da isenção sobre a obrigação tributária — versa figura tributária como exclusão do crédito tributário.

Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo CTN apenas cuidou da isenção como excludente de crédito, resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído — é vedada a constituição de crédito —, mantém-se íntegra” (*Comentários ao CTN*, 5. ed., vol. 2, Ed. Saraiva, São Paulo, 2008, p. 478-479).

áreas, à falta dos requisitos mínimos mencionados nos §§ 1º e 2º do artigo 32 do CTN¹⁹.

De uma terceira ilegalidade padece o referido lançamento.

A incidência do IPTU pretendido, conforme afirmou o eminente procurador Municipal, decorre do direito de lançar IPTU punitivo, em face da competência outorgada pelo artigo 182, § 4º, inciso II da Constituição Federal.

Ocorre que tal dispositivo impõe à União a produção de lei federal que regula a matéria (Lei n. 10.257/01), que obriga os Municípios a terem seu plano diretor com estabelecimento das áreas, em que as sanções penais ou punitivas seriam impostas ao contribuinte.

Só em havendo tal plano diretor e estabelecidas condições necessárias para a organização urbana do Município, é que, diante do seu não cumprimento, poder-se-ia aplicar o IPTU progressivo, como segunda sanção, após imposição para que houvesse utilização ou construção compulsória.

19. Na mesma linha, escrevi, em parecer, que distingo “não-incidência” de “isenção”: “Desta forma, a não-incidência se constitui no abandono do exercício da competência impositiva, não por falta de capacidade, mas por ato de príncipe, enquanto na imunidade tal exercício ou não-exercício está definitivamente proibido. A não-incidência cria área provisória de afastamento da obrigação tributária, enquanto a imunidade, área definitiva.

Embora com conseqüências semelhantes, no concernente aos efeitos sobre o sujeito passivo da relação tributária, a isenção difere das duas outras figuras legislativas. É que na isenção nasce a obrigação tributária, sendo apenas excluído o crédito correspondente.

Tal colocação decorre do art. 175 do CTN, assim redigido:

“Art. 175 – Excluem o crédito tributário: I. a isenção; II. a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüentes”.

O Supremo Tribunal Federal adotou a interpretação acima (nascimento da obrigação tributária e eliminação do crédito), a partir dos polêmicos casos de créditos escriturais de ICM nas importações de matérias-primas antes da E.C. 23/83. Negou, por outro lado, direito ao mesmo nas hipóteses de diferimento da incidência.

É que, no primeiro caso, a hipótese configurava-se como de isenção (nascimento da obrigação tributária e exclusão do crédito), razão pela qual a obrigação nascida gerava direito a crédito escritural, que não se confunde com crédito tributário. No segundo, a hipótese ganhava a tonalidade de não-incidência, com o que a inexistência de nascimento da obrigação tributária acarretava o afastamento de pretensão direito a crédito escritural, inviável por força da não-incidência.

Desta forma, na isenção nasce a obrigação tributária, não nascendo o crédito tributário, vale dizer, a obrigação tributária existe, mas o Poder Tributante concede o favor ao contribuinte de não convertê-la em crédito tributário” (*Direito Empresarial – Pareceres*, Ed. Forense, 2. ed., 1986, Rio de Janeiro, p. 300-302).

Em outras palavras, apenas se houver desrespeito ao plano diretor, o IPTU punitivo do inciso II do artigo 182, § 4º, da C.F., poderá ser aplicado ao contribuinte proprietário, possuidor ou detentor de domínio útil, após não ter se revelado eficaz a sanção de utilização ou construção compulsórias.

Ora, no caso, não se aplica, à evidência, a lei federal n. 10.257/01 decorrente do artigo 182, § 4º, da C. Federal, pois o IPTU exigido decorre, exclusivamente, da suspensão de suposta isenção, para a qual o Município era incompetente para concedê-la, pois fora de sua área de atuação²⁰.

Em outras palavras, o IPTU ilegalmente lançado não poderia sê-lo nem como sanção prevista no inciso II do § 4º do artigo 182, à falta de plano diretor, de lei específica para a referida tributação, nem como planejamento urbano, à falta dos requisitos mencionados, tanto pelo § 1º, como pelo § 2º do artigo 32 do CTN, este último exigindo LOTEAMENTOS APROVADOS PARA HABITAÇÃO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

O que é pior, o próprio artigo 116 § único do CTMS reconhece que as áreas R31, R31-A, R31-B, R32, R33, R34, R36, R37, R38 e R39 são áreas destinadas à agropecuária, pois coloca como parágrafo de um artigo destinado a isentar áreas agropecuárias. A leitura, portanto, que se faz é que todas as áreas de exploração agropecuária estão isentas, menos aquelas destinadas às mesmas finalidades, ou seja, as de n. R31, R31-A, R31-B, R32, R33, R34, R36, R37, R38 e R39²¹.

20. Se a área não é urbana não tem equipamentos, nos loteamentos aprovados, sendo utilizada para a exploração agrícola, à evidência o IPTU não incide conforme lê-se na ementa do STJ:

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

1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ” (REsp 1.112.646-SP, rel. Min. Herman Benjamin, 1ª Seção, j. 26.08.2009, DJ 28.08.2009).

21. Leia-se:

“TRIBUTÁRIO. IPTU. ITR. FATO GERADOR. IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA. LOCALIZAÇÃO. DESTINAÇÃO. CTN, ART. 32. DECRETO-LEI N. 57/66. VIGÊNCIA.

É de se lembrar que, dentro das áreas urbanas, a consulente possui, sem conseguir comercializar, em torno de 2.000 lotes, o que vale dizer, o argumento de que o Município estaria interessado em expandir-se, resta destruído, pois apenas uma das empresas loteadoras tem na área efetivamente urbana, nada menos de 2.000 lotes não vendidos por falta de compradores, em um Município de pequena população.

Ao agir como pretende, o Município invade a competência tributária da União, no que diz respeito ao ITR, competência esta que pode pela União ser exercida ou não exercida. Na verdade, toda competência tributária pode ou não ser exercida e, quando não exercida o seu não exercício gera o fenômeno da “não incidência”, que não se confunde com a isenção, visto que para esta seria necessário surgir a obrigação tributária sendo afastado o crédito e naquela, pelo não exercício de competência impositiva, não nascem nem obrigação, nem crédito tributário, por decorrência.

Nem o IPTU sancionatório, nem o IPTU comum, decorrente da eliminação de uma isenção – para a concessão da qual não tinha o Município competência tributária-, poderão incidir sobre os lotes mencionados pela consulente²².

1. Ao ser promulgado, o Código Tributário Nacional valeu-se do critério topográfico para delimitar o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): se o imóvel estivesse situado na zona urbana, incidiria o IPTU; se na zona rural, incidiria o ITR.

2. Antes mesmo da entrada em vigor do CTN, o Decreto-Lei nº 5 7/66 alterou esse critério, estabelecendo estarem sujeitos à incidência do ITR os imóveis situados na zona rural quando utilizados em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial.

3. A jurisprudência reconheceu validade ao DL 57/66, o qual, assim como o CTN, passou a ter o status de lei complementar em face da superveniente Constituição de 1967. Assim, o critério topográfico previsto no art. 32 do CTN deve ser analisado em face do comando do art. 15 do DL 57/66, de modo que não incide o IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber quaisquer das destinações previstas nesse diploma legal.

4. Recurso especial provido. (STJ. REsp 492.869/PR, P' Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 7.3.2005)²².

22. Odmir Fernandes lembra que: “Zona urbana. É delimitada pela lei municipal e se contrapõe à zona rural. Para que os Municípios não estendam a zona urbana a todo o seu território, o CTN impôs limite exigindo a existência de pelo menos dois melhoramentos, construídos ou mantidos pelo poder público municipal entre os cinco fixados pelo Código.

Áreas urbanizáveis ou de expansão urbana. São aquelas com loteamento aprovado e destinado a habitação, indústria ou comércio, que podem ser consideradas zonas urbanas para efeito do imposto” (grifos meus) (*Código Tributário Nacional Comentado*, Ed. Revista dos Tribunais, 1999, São Paulo, p. 88).

Duas inconstitucionalidades são também evidentes, nos lançamentos mencionados.

A primeira delas diz respeito ao direito que se auto-outorgou o Município de tornar as áreas rurais (independentemente de não serem urbanizáveis, por força de não se adequarem aos requisitos dos §§ 1º e 2º do artigo 32 do CTN) sujeitas ao IPTU.

Um dos argumentos do digno procurador municipal é de que não apresentou, a consulente, prova de pagamento do ITR. Vale dizer, ao ver do eminente representante da Prefeitura, se a União não exercer sua competência impositiva, pode o Município invadir aquela competência tributária, exigindo o IPTU de imóvel sujeito ao ITR.

Ora, a questão que se coloca reside em determinar que o não exercício da competência impositiva da União, nem por isto transfere, por decorrência, ao Município o direito de se sub-rogar nesta competência. Assim agindo, viola-se a lei maior. Há de se também reconhecer que não tem o município competência de exigir IPTU de imóveis, que não se enquadrem nas hipóteses impositivas definidas pela lei complementar (art. 32 §§ 1º e 2º do CTN).

E aí, decididamente, a resposta é negativa. Só pode o município exercer sua competência impositiva sobre imóveis que se enquadrem nos limites impostos pela lei complementar, carecendo de competência para tributar áreas pertencentes ao campo impositivo de outra entidade federativa²³.

23. Roque Carrazza esclarece: “Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la através da não-tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas.

O que queremos significar é que quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada pela própria entidade tributante.

Temos, pois, que o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem aliená-la, nem renunciá-la. Admite-se, todavia, que a deixe de exercitar, que a exercite apenas em parte ou que, após exercitá-la, venha a perdoar o débito tributário nascido ou a permitir

É de se notar que a consulente juntou sobre os imóveis com IPTU lançado farta documentação, demonstrando que, em períodos diversos, após os lançamentos, arrendou essas áreas para a exploração agropastoril.

Tais pactuações são inequívoca prova de que tais áreas não estavam destinadas à habitação, indústria e comércio.

A inconstitucionalidade, portanto, reside em pretender o Município invadir a área de competência impositiva da União, que a tem, por força do Decreto-Lei com eficácia de lei complementar (D.L. 57/66, art. 15), considerado recepcionado pela Constituição de 1988.

Uma última observação e esta –na expressão de eminente ministro aposentado do STF, Sepúlveda Pertence- de chapada inconstitucionalidade, é a que diz respeito ao princípio da igualdade²⁴.

Examinei o mapa da cidade, cuja zona urbana é cercada por inúmeras áreas agrícolas, que formam um perímetro verde à cidade, cujo nome é o da consulente.

Todas elas não foram tributadas. Embora incorreta a interpretação do legislador municipal, que via hipótese de isenção e não de incompetência impositiva, o resultado, todavia, sempre resultou em idêntica solução desonerativa. Por isenção ou incompetência impositiva, os imóveis não eram tributados.

Ocorre que em 2003, ao destacar apenas uma área para a imposição – repita-se, sem atender aos requisitos dos §§ 1º e 2º do artigo 32 do CTN – e sem qualquer motivo plausível, feriu, gravemente, o dispositivo do artigo 150, inciso II, cuja redação repito:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ...
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; ...²⁵.

que ele seja salgado em prestações sucessivas. Tudo com base em lei.” (*Curso de direito constitucional tributário*, Malheiros Editores, 12. ed., São Paulo, 1999, p. 330).

24. A expressão foi utilizada na ADIN 1802 ao considerar inconstitucional o § 3º do artigo 12 da Lei 9.532/97.

25. Cretella ensina: “O princípio da igualdade perante a lei tributária ordena que o tratamento de contribuinte seja uniforme, proibido, pois, o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção.

Com efeito, tanto as áreas da consulente, quanto as demais áreas encontram-se em

“situação equivalente”,

sendo, pois,

“proibida qualquer distinção”

ou

“tratamento desigual”

de natureza tributária.

O tratamento desigual é de tal forma incoerente, que, ao olhar-se a planta da cidade, percebe-se com nitidez absoluta, que toda ela é cercada por tais áreas, sempre consideradas “isentas”, tendo, o Município, a partir de 2004 até o presente transformado uma dessas áreas em área urbanizável, nada obstante a existência de contratos de exploração agropecuária durante todo esse período sobre esta área e a inexistência seja de equipamentos urbanos (§ 1º do art. 32), seja de loteamentos (§ 2º do art. 32). Manteve, todavia, a “isenção” sobre outras demais áreas rigorosamente idênticas às da consulente²⁶.

A Constituição pode quebrar o princípio, a lei não. A Constituição de 1946, art. 203, determinou que nenhum imposto gravaria diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas. A lei da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não o poderia ter feito.

Se a situação de dois ou mais contribuintes for equivalente, é vedado tratamento desigual entre eles.

O princípio da uniformidade do tributo, em todo o território nacional, impede que a União trate desuniformemente os contribuintes. Aplica-se também esse princípio, nos outros âmbitos, o estadual, o municipal e o distrital. Nenhuma lei do Estado pode tratar, dentro de seu território, dois contribuintes de modo desigual. O mesmo ocorre na esfera do Distrito Federal e na do Município” (*Comentários à Constituição 1988*, vol. VII, Forense Universitária, Rio de Janeiro, 1992, p. 3551).

26. Pinto Ferreira ensina: “O princípio da uniformidade tributária (art. 150, II) é uma resultante do federalismo e do municipalismo, pressupondo igualdade político-jurídica dos Estados-Membros e dos Municípios.

Neste tocante, incide o princípio da isonomia, pois todos os contribuintes que se encontrem em situações equivalentes merecem tratamento igual, tendo direito a mandado de segurança para defesa de seus direitos.

Nesta matéria, a doutrina e a jurisprudência são unânimes em não admitir tratamento diferente para situações idênticas, lembrando-se que nem se pode falar em escolha política para a expansão da cidade quando:

- a) Há, dentro da cidade, áreas loteadas e não vendidas;
- b) não há um plano diretor, nos moldes da Lei n. 10.257/01;
- c) a imposição pretendida decorreu de suspensão de isenção no CTM;
- d) de 2004 a 2010, a área mencionada está sendo utilizada para agropecuária, em períodos e por contratos diversos;
- e) as demais áreas foram mantidas com desoneração do IPTU,

evidenciando-se, portanto, tratamento desigual.

Isto posto, respondo, a primeira questão declarando ser ilegítimos, ilegais e inconstitucionais os lançamentos do IPTU, por força dos argumentos retrocitados, sobre as áreas mencionadas na consulta²⁷.

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (art. 150, II)” (*Comentários à Constituição Brasileira*, 5º volume, ed. Saraiva, 1992, p. 316/317).

27. É interessante notar que o inciso II do artigo 150 foi introduzido pela Constituição de 88, não constando da C.F. de 67 (E.C. 1/69) entre as limitações constitucionais ao poder de tributar. O artigo 19 estava assim redigido:

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

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; e

III - instituir imposto sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- 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; e
- d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º 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.

§ 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.”

Tal inclusão reforça a relevância de tal princípio na atual lei suprema.

2) A norma constante do parágrafo único do art. 116 do CTMS que excluiu da isenção prevista no caput as áreas R31, R31-A, R31-B, R32, R33, R34, R36, R37, R38 e R39 de propriedade da consulente, é constitucional?

Está o artigo 116 e seu § único do CTMS assim redigido:

Art. 116 São isentos do imposto: ...

II. os imóveis não edificados cuja área seja superior a 01 (um) hectare e que embora localizados na zona urbana do Município, sejam utilizados para exploração agrícola, extrativismo vegetal pecuária ou agroindústria, desde que não tenham loteamentos aprovados pelo poder competente.

...

Parágrafo único: Ficam excluídos da isenção do pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana os imóveis denominados R31, R31-A, R31-B, R32, R33, R34, R36, R37, R38 e R39.

Nitidamente, padece o dispositivo de inconstitucionalidade direta, que exsurge dos dispositivos que ferem, claramente:

- a) o princípio da igualdade²⁸;
- b) o princípio da discriminação das competências impositivas, invadindo área de competência exclusivamente da União (ITR) da Lei Suprema.

É, por outro lado, indiretamente inconstitucional e diretamente ilegal, por macular

a) os §§ 1º e 2º do artigo 32 do CTN, ao pretender tornar urbanizáveis áreas

I- sem equipamentos mínimos de urbanização;

II- sem loteamentos aprovados;

28. Escrevi sobre o inciso II do artigo 150: "No Texto, a isonomia é ampla e não limitada como no direito pretérito.

O inc. II tem redação melhor que o direito anterior, pulverizado pelas variadas competências impositivas, embora pior que a do anteprojeto preparado pelo IASP e pela ABDF.

Se, de um lado, todos os contribuintes são assegurados contra tratamento desigual por parte do Estado, de outro, tal tratamento não é apenas vedado a situações rigorosamente iguais, mas também àquelas que, sem serem iguais, são equivalentes. A equivalência é uma igualdade mais ampla, a que se poderia chamar de equípólencia³ (*O Sistema Tributário na Constituição*, 6. ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2007, p. 263).

III- áreas de exploração agrícola, sujeitas à incidência do ITR e não do IPTU²⁹.

Todas estas ilegalidades e inconstitucionalidades foram analisadas na resposta ao quesito anterior.

3) Possuindo a Consulente outras áreas de terras dentro do perímetro urbano da cidade, aptas a ser loteadas e com os tributos municipais devidamente quitados, pode o Município negar-se a aprovar loteamentos sobre elas, em razão da discussão dos supostos débitos relativos às áreas denominadas “R”?”

Esta terceira questão merece rápidas considerações. À evidência, a não aprovação de loteamentos pleiteados pela consulente por não haver quitação de débitos, representa tipo de sanção política inadmissível no direito brasileiro.

Neste particular, é pacífica a jurisprudência dos tribunais e a doutrina, transcrevendo súmulas e acórdãos neste sentido:

1) “Súmula 70, STF — “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”³⁰;

29. Yonne Dolácio de Oliveira ensina: “3.2. Princípio da igualdade que postula os mesmos gravames tributários para os governados que se encontrem nas mesmas condições. Princípio antigo, reconhecido como de igualdade relativa, é, em geral, visto em correlação com 2 outros: o princípio da generalidade, que veda a exclusão de governados da imposição tributária, em razão de privilégio de classe, religião, raça, etc.; o princípio da capacidade econômica ou contributiva, cuja complexidade não leva a uma conclusão unânime, mas pode ser visto como critério de distribuição das cargas tributárias, por exemplo, potencialidade econômica efetiva dos contribuintes, ou grau da sua participação na fruição dos serviços públicos. Pinheiro Xavier, após salientar que a justiça tributária está na base do princípio da igualdade, ressalta que esta, na criação e majoração dos impostos, tem um aspecto positivo — a adoção do critério da capacidade econômica — e um aspecto negativo que exige a exclusão de qualquer outro critério baseado no sexo, na raça ou até na nacionalidade.

O princípio da igualdade, visto em co-implicação com o da generalidade — todos devem suportar a carga tributária, afastados quaisquer privilégios —, comporta exceção consubstanciada nas desonerações tributárias. As imunidades, definidas na Constituição, são poucas e trazem a suposição de um exame a nível nacional e sistemático. Todavia, isenções, redução da base de cálculo, de alíquotas etc. têm grande implicação com o princípio da generalidade, postulando cuidados especiais” (*Curso de direito tributário*, Centro de Extensão Universitária/Resenha Tributária, p. 4).

30. Internet, site do STF.

2) “Súmula 323, STF – “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”³¹;

3) “Súmula 547, STF – “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”³²;

4) “TRIBUTÁRIO. INSCRIÇÃO NO CGC. INDEFERIMENTO. SÓCIO INADIMPLENTE.

1. Não é lícito ao Fisco exigir da empresa, em situação regular, que pretenda abrir filial, que seus sócios estejam em situação fiscal regular, tanto quanto à obrigação tributária principal como à acessória, para deferir pedido de inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes- CGC. Trata-se de uma forma indireta e fácil de cobrar o tributo, quando a cobrança deve ser feita via execução judicial. II. Merece elogios a apresentação ordenada, concatenada, precisa, dos documentos trazidos pela impetrante, facilitando o manuseio dos autos”³³;

5) “TRIBUTÁRIO. ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. EXIGÊNCIA PARA A INSCRIÇÃO NO CGC DA REGULARIDADE DA SITUAÇÃO FISCAL DE UM DOS ASSOCIADOS. EXIGÊNCIA INDEVIDA. Não pode o Fisco se valer de medidas oblíquas como meio coercitivo para a cobrança de tributos, sem obedecer sequer o devido processo legal”³⁴;

6) “PROCESSO CIVIL. LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. INSCRIÇÃO NO CGC.

1. Exigência de inscrição que se faz pertinente para o exercício da atividade comercial. 2. Negativa de registro que se constitui, a princípio, em forma oblíqua de exigir pagamento. 3. Recurso improvido”³⁵;

7) “TRIBUTÁRIO – CADASTRO GERAL DE CONTRIBUINTE: CGC- REGISTRO DE EMPRESA- INDEFERIMENTO. 1- Não é lícito ao Fisco impor, por via oblíqua, sanção a devedor remisso- Súmula 547 do STF. 2- Sócio de empresa que está inadimplente não pode servir de empecilho para a inscrição de nova empresa pelo só motivo de nele figurar o remisso como integrante. 3- Recurso provido.

Observação: em seu Voto, diz a Min. Eliana Calmon:

31. Internet, site do STF.

32. Internet, site do STF.

33. TRF- 1ª Região, AMS n. 1997.01.000093-8-MG, 3ª. T., rel. Juiz Tourinho Neto, j. em 14.04.98 e publ. em 08.05.98.

34. TRF- 1ª Região, AMS n° 1997.01.000662-5-DF — Apelação em Mandado de Segurança- 3ª. T., rel. Juiz Tourinho Neto, j. em 04.08.98 e publ. em 23.10.98- DJ de 23.10.98, p. 387.

35. AG 1998.01.00.061243-8/MT. Agravo de Instrumento. Rel. Juíza Eliana Calmon, Quarta Turma. Data da decisão 23.02.99. Fonte: DJ de 07.05.99, p. 282.

“A Secretaria da Fazenda negou-se a atender a pedido de inscrição de nova empresa, ao argumento de que um dos sócios dirigentes da empresa estava inadimplente para com o Fisco. A recusa embasou-se no art. 94, IV do Decreto nº 22.406, de 26.02.93, do teor seguinte.

Art. 94- Não será concedida a inscrição nos seguintes casos:

IV- Quando o titular ou sócio da empresa pleiteante o seja de outra que esteja baixada de ofício.

Reprova-se não a aplicação da norma, mas sim o conteúdo da mesma, eis que impõe ao novo estabelecimento o constrangimento de pagar débito que não é seu, com o só objetivo de obter a chancela estatal. Daí o repúdio que está a merecer a exigência. E de invocar-se o teor da Súmula 547 do STF, pela pertinência e equidade. Com efeito, repudia-se o decreto porque ele, efetivamente, impõe à parte sanção contra o devedor remisso. Daí o entendimento do STF: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Ora, sem a inscrição não pode funcionar a empresa e isto é, sem dúvida, cerceamento ao exercício de uma atividade. Observe-se, ainda, que a dívida não é da empresa que pretende formar-se, e sim de seus sócios, em razão de participarem de uma outra empresa que está remissa. O argumento da Fazenda de que, no caso, trata-se de obrigação acessória, não procede, vez que, nos termos do art. 113, 3º do CTN, esta, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária...”³⁶;

8) “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. NEGAÇÃO DO PEDIDO DE ALTERAÇÃO DE INSCRIÇÃO DO CGC. INSTRUÇÃO NORMATIVA. SANÇÃO POLÍTICA. PRECEDENTES. SÚMULAS DO STF. INCABIMENTO.

1. ENCONTRA-SE BASTANTE FIRMADO NA JURISPRUDÊNCIA ATUAL O POSICIONAMENTO ADOTADO PELO JUÍZO SINGULAR DE QUE É INCONSTITUCIONAL A IMPOSIÇÃO DE RESTRIÇÕES À ATIVIDADE COMERCIAL DO CONTRIBUINTE COMO FORMA DE EXIGIR A COBRANÇA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS;

2. A INSTRUÇÃO NORMATIVA QUE FUNDAMENTA A NEGAÇÃO DA INSCRIÇÃO DE REGISTRO EXTRAPOLOU SUA FUNÇÃO MERAMENTE ORIENTADORA, CONTRARIANDO PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E INSTITUINDO NORMAS DE CONDUTA AOS PARTICULARES;

36. Unânime, j. 08.02.00. STJ, RE em MS n. 8.880- Ceará- 19/9700623-8, Relatora Ministra Eliana Calmon, Recorrente Ypioca Agroindustrial Ltda., Recorrido Estado do Ceará.

3. A FAZENDA NACIONAL, AO OPOR-SE AO DEFERIMENTO DO PEDIDO DE INSCRIÇÃO JUNTO AO NOVO CADASTRO DE CONTRIBUINTES, EM VIRTUDE DA EMPRESA POSSUIR DÉBITOS JUNTO À RECEITA FEDERAL, INSTITUIU RESTRIÇÃO DE CARÁTER PRIVATIVO, CONSUBSTANCIADO EM SANÇÃO POLÍTICA;

4. AS SANÇÕES POLÍTICAS COMO MEIO DE PRESSIONAR O CONTRIBUINTE AO PAGAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS NÃO SÃO ADMISSÍVEIS NO ATUAL SISTEMA CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO, JÁ TENDO SIDO REPELIDAS INCLUSIVE PELO PRÓPRIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (SÚMULAS N.º 70, 323 E 547);

5. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL IMPROVIDAS³⁷;

9) “INSCRIÇÃO NO CNPJ (ANTIGO CGC/MF) – INSTRUÇÕES NORMATIVAS – RESTRIÇÕES ÀS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS QUE SE ENCONTRAM COM PENDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS — IMPOSSIBILIDADE — PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA RESERVA LEGAL

1. Não pode o Fisco estabelecer meios coercitivos indiretos de cobrança de tributo impedindo a inscrição no CNPJ, que substitui o antigo CGC/MF, com base em instrução normativa que extrapola a letra da lei, caso tenha o contribuinte débito para com a Fazenda Pública.

2. Com o advento da Constituição de 1988, somente é possível estabelecerem-se sanções ou restrições a direitos, através de lei formalmente editada, resultante do processo legislativo, sob pena de ferir-se o princípio da reserva legal.

3. Os documentos exigidos quando do registro comercial dos atos constitutivos das empresas estão dispostos no art. 37 da Lei n.º 8.934/194, sendo vedada, em seu parágrafo único, qualquer outra exigência.

4. Apelação e remessa oficial não providas³⁸.

Entendo ser cabível, neste caso, a responsabilização do Poder Público por danos indiscutíveis causados à consulente, nos termos do artigo 37, § 6º, da C.F., assim redigido:

§ 6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes,

37. TRF 5ª Região, Processo: 200005000212637, Rel. Desembargador Federal Petrucio Ferreira. DJ 22/06/2001 página: 233.

38. TRF 3ª. R. — AMS 182098 — (97.03.068516-1) — SP 4 T. — Rel. Juiz Fed. Conv. Manoel Álvares — DJU 02.08.200208.02.2002 — p. 786.

nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

A não aprovação de projetos de loteamentos, como coação pelo não pagamento de um tributo nitidamente indevido, implica o direito da consulente de responsabilizar a Administração por prejuízos patrimoniais e morais causados por sua conduta arbitrária. De observar que, à responsabilidade objetiva do Município corresponde o direito de responsabilizar, em ação de ressarcimento, a autoridade que tenha determinado a imposição dessa sanção administrativa, contra o direito, a doutrina e a jurisprudência³⁹.

É de se lembrar que a responsabilidade da autoridade, embora por dolo e culpa, é imprescritível nos termos do § 5º do artigo 37, assim redigido:

§ 5º - A lei estabelecerá os prazos de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento. (grifos meus),

o que vale dizer, mesmo após ter deixado a função que exercia, continua, o agente, até a morte, a responder pelos prejuízos causados, dada a imprescritibilidade da ação⁴⁰.

39. Carlos Mário da Silva Pereira lembra que: “O direito positivo brasileiro consagra a teoria do risco integral ou risco administrativo (Supremo Tribunal Federal, in RTJ, 55/50; TRF in Revista Forense, vol. 268/2). O art. 37, § 6º da Constituição de 5 de outubro de 1988, repetindo a política legislativa adotada nas disposições constitucionais anteriores, estabelece o princípio da responsabilidade do Estado pelos danos que os seus agentes causarem a terceiros. A pessoa jurídica de direito público responde sempre, uma vez que se estabeleça o nexo de causalidade entre o ato da Administração e o prejuízo sofrido (Revista dos Tribunais, vol. 484, p. 68). Não há que cogitar se houve ou não culpa, para concluir pelo dever de reparação. **A culpa ou dolo do agente somente é de se determinar para estabelecer a ação de “in rem verso”, da Administração contra o agente. Quer dizer: o Estado responde sempre perante a vítima, independentemente da culpa do servidor. Este, entretanto, responde perante o Estado, em se provando que procedeu culposa ou dolosamente. Não importa que o funcionário seja ou não graduado** (Washington de Barros Monteiro, *Curso*, vol. 5, p. 108). O Estado responde pelo ato de qualquer servidor (Revista dos Tribunais, vol. 169/273; 224/222; vols. 227/203; 230/123; 234/268; 238/172; 247/491, Revista Forense, vol. 146/320). O Dr. Edson Ribas Malachini sustenta a necessidade da denunciação da lide (Revista Forense, vol. 293, p. 43)” (grifos meus) (*Responsabilidade Civil*, 2. ed., ed. Forense, 1990, p. 142-143).

40. Celso Bastos esclarece: “Todos estão sujeitos aos prazos, tanto penais quanto administrativos, que a lei determinar pelos ilícitos que causarem prejuízo ao erário. Note-se que no caso de

Para concluir, entendo ser absolutamente inaceitável a negativa de aprovação de novos loteamentos. Tal conduta, sobre ferir o princípio da moralidade administrativa, é de manifesta ilegalidade, sujeitando o município e as autoridades que assim estão agindo à responsabilização civil, nos termos da lei suprema⁴¹.

É minha opinião,

S.M.J.

São Paulo, 15 de setembro de 2010.

atentado ao direito penal a competência normativa será exclusivamente da União. Já se de infração administrativa se cuidar, a lei poderá ser tanto federal quanto estadual ou municipal, visto que cuida ela de matéria de natureza administrativa.

No que tange aos danos civis, o propósito do Texto é de tornar imprescritíveis as ações visando ao ressarcimento do dano causado” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 3º volume, tomo III, ed. Saraiva, 1992, p. 167).

41. O princípio da moralidade pública é o principal dos cinco princípios enunciados no “caput” do artigo 37 da C.F. assim redigido:

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 19, de 1998)...” (grifos meus).

