

**UNIVERSIDADE CESUMAR - UNICESUMAR**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS APLICADAS**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS QUE AMPLIAM A  
INCIDÊNCIA DE IPTU E ITR**

**NÁTALY RAFAELA TONINI MOREIRA**

MARINGÁ – PR

2025

Nátaly Rafaela Tonini Moreira

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS QUE AMPLIAM A  
INCIDÊNCIA DE IPTU E ITR**

Artigo apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Cesumar – UNICESUMAR como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel(a) em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Murilo Alan Volpi.

MARINGÁ – PR

2025

**FOLHA DE APROVAÇÃO**  
**NÁTALY RAFAELA TONINI MOREIRA**

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS QUE AMPLIAM A  
INCIDÊNCIA DE IPTU E ITR**

Artigo apresentado ao Curso de Graduação em direito da Universidade Cesumar – UNICESUMAR como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel(a) em direito, sob a orientação do Prof. Dr. Murilo Alan Volpi.

Aprovado em: \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Nome do professor – (Titulação, nome e Instituição)

---

Nome do professor - (Titulação, nome e Instituição)

---

Nome do professor - (Titulação, nome e Instituição)

## AGRADECIMENTOS

A quem e ao que agradecer? Muitos me acompanharam nesta jornada. Alguns seguiram outros caminhos. Talvez resida aí a essência da vida: permitir que certas presenças permaneçam apenas o tempo necessário para ensinar, inspirar e transformar. Ainda assim, a todos que, de alguma forma, estiveram comigo nesta caminhada, dedico minha sincera e eterna gratidão.

Concluir esta graduação foi mais que um feito acadêmico: foi um rito de passagem. Um processo de desconstrução e renascimento, no qual aprendi que a dor também educa e que o cansaço não apaga o brilho da conquista. Vivi dias de euforia e noites de dúvida, mas em todas as fases encontrei mãos estendidas, abraços silenciosos e palavras que serviram de abrigo.

Aos meus pais, o mais puro e doce amor que minha escrita jamais conseguirá traduzir, minha eterna reverência. Foram vocês, pai e mãe, fonte inesgotável de amor, sabedoria e energia. A força que me habita é herança do amor inabalável que me deram, da fé silenciosa que sustentou meus dias e da confiança com que sempre me olharam, mesmo quando eu mesma duvidava de mim.

Aos meus irmãos, cúmplices de infância e companheiros de alma. Entre risadas e pequenas guerras, aprendi o valor da paciência, do dividir e do pertencer. À minha sobrinha, presente de amor que veio para multiplicar as razões do meu viver, deixo também um pedaço do meu coração. A vida ao lado de vocês sempre foi plena e por vocês, eu mataria e morreria sem hesitar.

À minha tia querida, Jaqueline Tonini, conselheira de tantas horas incertas, voz de ternura e razão quando o mundo parecia desabar. As suas palavras me encontraram sempre no tempo certo e talvez por isso tenham se tornado parte de quem sou.

Às minhas irmãs por escolha e afinidade, Paula Spaciari e Rafaela Torelli, devo linhas inteiras de gratidão.

Paula, o amor que sinto por ti é vasto como o tempo que nos une. Sua presença leve, seus conselhos despretensiosos e nossas conversas que flutuam entre o sério e o banal sempre tornaram meus dias mais brandos. Sua amizade é um dos pilares invisíveis da minha existência, mesmo à distância, você segue sendo lar.

Rafaela, ou melhor, Rafaelinha, como o coração insiste em chamar, obrigada pelos anos partilhados em segredos, confissões, gargalhadas e lágrimas. Você foi e continua sendo

um espelho onde me reconheço: uma mulher forte, inteira, agora também mãe e mais luminosa do que nunca.

Com a amizade de vocês, tornei-me a mulher que sou, inspirada em cada gesto, em cada palavra e em cada linha que compartilhamos nessa caminhada da vida.

Aos meus avós, tios, tias, primos e primas, presença discreta, mas essencial. Cada gesto, cada lembrança, compôs o tecido dessa história que agora se costura em gratidão.

À minha gestora, Isabela Lisandro, obrigada por acreditar em mim quando eu mesma duvidava, por me mostrar que nossa capacidade expande-se quando o propósito nos guia. Seu incentivo ensinou-me que os desafios só nos assustam até que descobrimos o tamanho da força que já temos.

Ao meu orientador, professor Murilo Alan Volpi, registro meu reconhecimento pela paciência, sabedoria e generosidade intelectual. Sua orientação foi mais do que técnica: foi uma bússola. Obrigada por enxergar caminhos onde eu via muros, e por me lembrar, nas entrelinhas, que o pensamento crítico também é uma forma de amor pela verdade.

A todos os amigos que partilharam comigo os risos, as noites insones, o café amargo e o alívio da superação, vocês sabem quem são. Nossa amizade é tecida de cumplicidade e afeto genuíno, saber que posso contar com vocês é um privilégio raro.

As palavras que deixo aqui ainda são pequenas diante da imensidão do que sinto. Mas, se de algum modo elas aquecerem o coração de quem as lê, então, terão cumprido seu papel, o mesmo papel que cada um de vocês teve na minha jornada: o de me fazer acreditar que, no fim, nada é mais bonito do que seguir em frente, grata, inteira e com amor.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>7</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>8</b>
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE NO BRASIL.....	9
2.2 IMPOSTOS EM ESPÉCIE: IPTU E ITR.....	11
2.3 O CONCEITO JURÍDICO DE PROPRIEDADE NO DIREITO CIVIL BRASILEIRO.....	13
2.4 POSSE E DOMÍNIO ÚTIL: DISTINÇÕES E IMPLICAÇÕES JURÍDICAS.....	16
2.5 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E OS LIMITES DA COMPETÊNCIA FISCAL.....	18
<b>3 A INCIDÊNCIA DO IPTU E DO ITR: ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E INFRACONSTITUCIONAIS.....</b>	<b>20</b>
3.1 O FATO GERADOR DOS IMPOSTOS PATRIMONIAIS: PROPRIEDADE VERSUS POSSE E DOMÍNIO ÚTIL.....	21
3.2 A AMPLIAÇÃO LEGISLATIVA DO FATO GERADOR NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	22
3.3 COMPATIBILIDADE ENTRE A NORMA CONSTITUCIONAL E A NORMA INFRACONSTITUCIONAL.....	22
<b>4 JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE O TEMA 23</b>	<b>23</b>
4.1 INTERPRETAÇÕES DOCTRINÁRIAS E SEUS FUNDAMENTOS.....	24
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>25</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>26</b>

# ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS QUE AMPLIAM A INCIDÊNCIA DE IPTU E ITR

Nátaly Rafaela Tonini Moreira

## RESUMO

O presente trabalho analisa a constitucionalidade da ampliação do fato gerador dos impostos sobre a propriedade — o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) — para alcançar figuras distintas da propriedade plena, como a posse e o domínio útil. A partir de uma abordagem qualitativa e método dedutivo, a pesquisa investiga se essa extensão, prevista no Código Tributário Nacional, encontra amparo nos artigos 153, VI, e 156, I, da Constituição Federal, que fazem referência exclusiva à “propriedade” como base de incidência tributária. São analisados o conceito civilista de propriedade, os limites da competência tributária e os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, à luz da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. Conclui-se que a exigência de IPTU e ITR de possuidores ou titulares de domínio útil, sem previsão constitucional expressa, revela potencial conflito entre normas constitucionais e infraconstitucionais, comprometendo a coerência do sistema tributário e exigindo interpretação restritiva do fato gerador. O estudo contribui para o debate acerca dos limites da atuação legislativa em matéria tributária e para a consolidação de uma tributação patrimonial mais justa e harmônica com os fundamentos constitucionais.

**Palavras-chave:** Competência fiscal. Sistema tributário. Interpretação normativa.

## ANALYSIS OF THE CONSTITUTIONALITY OF LAWS EXPANDING THE SCOPE OF IPTU AND ITR

## ABSTRACT

This paper analyzes the constitutionality of extending the taxable event of property taxes — the Urban Building and Land Tax (IPTU) and the Rural Land Tax (ITR) — to situations other than full ownership, such as possession and beneficial ownership. Using a qualitative approach and a deductive method, the study examines whether this extension, established by the National Tax Code, aligns with Articles 153, VI, and 156, I, of the Federal Constitution, which expressly refer only to “property” as the taxable base. It discusses the civil law concept of ownership, the limits of tax competence, and the principles of legality and contributive capacity, based on legal doctrine and precedents from the Supreme Federal Court and the Superior Court of Justice. The findings suggest that imposing IPTU and ITR on possessors or beneficial owners, without explicit constitutional authorization, creates a potential conflict between constitutional and infraconstitutional norms, undermining the coherence of the tax system and requiring a restrictive interpretation of the taxable event. This research contributes to the discussion on the boundaries of legislative action in tax matters and promotes a fairer and more constitutionally consistent property taxation system.

**Keywords:** Fiscal competence. Tax system. Normative interpretation.

## 1 INTRODUÇÃO

A tributação sobre a propriedade constitui pilar estrutural do sistema fiscal brasileiro, desempenhando dupla função: arrecadatória e extrafiscal, esta última voltada à efetivação da justiça social e das políticas urbana e agrária. Contudo, a ampliação legislativa da base de incidência do IPTU e do ITR para abranger figuras jurídicas além da propriedade formal suscita questionamentos constitucionais fundamentais. Notadamente o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), para abranger figuras jurídicas como a posse e o domínio útil.

Os artigos 153, VI, e 156, I, da Constituição Federal (Brasil, 1988) delimitam rigorosamente a competência tributária da União e dos municípios, utilizando exclusivamente o termo "propriedade" como materialidade dos impostos patrimoniais. O Código Tributário Nacional, todavia, nos artigos 32 e 34, amplia essa incidência para alcançar possuidores e titulares de domínio útil, configurando aparente extrapolação dos limites constitucionais da competência fiscal. Todavia, o Código Tributário Nacional (CTN) (Brasil, 1966), ao disciplinar os dispositivos legais dos referidos impostos, estende tal incidência também aos possuidores e aos titulares de domínio útil, configurando uma possível extrapolação da norma constitucional. Essa divergência normativa levanta o questionamento sobre a constitucionalidade dessa ampliação, especialmente sob a ótica dos princípios da legalidade tributária, da segurança jurídica e da capacidade contributiva.

Autores como Hugo de Brito Machado (2020) e Ricardo Lobo Torres (2000) reforçam que a competência tributária deve ser interpretada estritamente, sendo vedado ao legislador infraconstitucional criar novas hipóteses de incidência não autorizadas pela Constituição. Da mesma forma, Maria Helena Diniz (2025) diferencia de forma precisa o conceito civilista de propriedade, que pressupõe o registro formal do título translativo, do conceito de posse, que apenas confere ao possuidor o exercício de fato sobre a coisa, sem a plenitude jurídica da titularidade. Assim, a ampliação do sujeito passivo para além do proprietário formal pode representar não apenas um desvio técnico, mas também uma afronta aos princípios constitucionais que regem o sistema tributário.

Diante desse cenário, a presente pesquisa busca analisar a constitucionalidade das normas que ampliam a incidência do IPTU e do ITR sobre a posse e o domínio útil, examinando o alinhamento dessas previsões infraconstitucionais com o texto da Constituição Federal e com os fundamentos da teoria geral da propriedade.

A tributação patrimonial brasileira possui raízes coloniais, remontando ao Alvará de 27 de junho de 1808, que instituiu a "Décima dos Prédios Urbanos". Essa matriz histórica evoluiu para o atual sistema bipartido: IPTU (imóveis urbanos, competência municipal) e ITR (imóveis rurais, competência federal), ambos fundamentados constitucionalmente no conceito de "propriedade". Essa delimitação histórico-constitucional torna ainda mais relevante o questionamento sobre a legitimidade da ampliação legislativa infraconstitucional. Entretanto, a definição do fato gerador desses impostos sempre esteve atrelada à noção de propriedade, conforme a conceituação civilista consolidada no Código Civil (Brasil, 2002).

Contudo, a partir da edição do Código Tributário Nacional, em 1966, houve uma ampliação interpretativa quanto aos sujeitos passivos, incluindo a posse e o domínio útil como situações equivalentes à propriedade para fins tributários (Brasil, 1966). Tal previsão gerou uma aparente dissonância entre a norma constitucional e a infraconstitucional, uma vez que a Constituição de 1988 (Brasil, 1988) manteve a utilização exclusiva do termo "propriedade" em seus dispositivos relativos à competência tributária.

Essa problemática revela um potencial conflito entre a função arrecadatória e os limites impostos pelo princípio da legalidade tributária, segundo o qual nenhum tributo pode ser criado ou exigido sem previsão expressa em lei (Carrazza, 2010). Além disso, a cobrança de tributos sobre figuras não proprietárias pode violar o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, ao impor ônus fiscal a quem não detém a titularidade plena do bem.

Portanto, a presente pesquisa justifica-se pela necessidade de examinar a constitucionalidade da incidência do IPTU e do ITR sobre a posse e o domínio útil, avaliando se tais previsões legais encontram respaldo no texto constitucional ou se configuram uma ampliação indevida do poder de tributar por parte do legislador infraconstitucional.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

No presente trabalho, a fundamentação teórica adotar-se-á sob uma dupla vertente de análise: em primeiro lugar, procedendo-se à caracterização conceitual dos tributos patrimoniais, especialmente o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), à luz da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT), concebida como instrumento lógico-normativo destinado a

organizar os critérios material, espacial e temporal, bem como os critérios pessoal e quantitativo das normas de tributação (Britto, 2011). Partindo desse arcabouço teórico, em segundo lugar, será apresentada a técnica de análise que orienta o estudo empírico-dogmático, consistente na aplicação sistemática dos cinco critérios da RMIT aos dispositivos normativos e administrativos pertinentes, incluindo a definição da competência tributária, da base de cálculo, da alíquota, do fato gerador e da sujeição ativa e passiva (Fischer, 2019). Essa abordagem visa reconstruir a lógica estrutural da tributação sobre a propriedade no Brasil e demonstrar de que forma a evolução histórica do ITR e do IPTU, interage com os limites constitucionais e legais de incidência. A metodologia utilizada compreenderá revisão bibliográfica especializada, exame de legislação vigente e análise normativa integrada, permitindo identificar de que modo tais parâmetros teóricos se projetam nos tributos em espécie estudados, oferecendo suporte para a interpretação crítica da disciplina constitucional e infraconstitucional da matéria.

## 2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE NO BRASIL

A tributação sobre a propriedade no Brasil apresenta uma trajetória histórica marcada pela alternância de competências entre os entes federativos e pela consolidação gradual dos dois principais tributos patrimoniais: o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Ambos refletem a evolução do sistema tributário nacional, adaptando-se a diferentes contextos políticos, econômicos e sociais ao longo dos séculos XIX e XX.

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) teve seu primeiro esboço ainda em 1822, quando se projetou uma cobrança sobre a propriedade da terra, sem, contudo, prosperar. Outras tentativas ocorreram em 1843 e 1877, igualmente sem êxito. Apenas em 1879 foi instituído um imposto de 5% sobre as propriedades urbanas e rurais, posteriormente revogado (Azevedo, 2016).

Com a Constituição da República de 1891, inaugurou-se a possibilidade de decretar um imposto territorial sobre imóveis rurais e urbanos, de competência exclusiva dos Estados, conforme o artigo 9º, §2º da referida Constituição (Oliveira, 2010). O modelo manteve-se descentralizado até a Constituição de 1934, que pela primeira vez diferenciou o imposto territorial rural do urbano, conferindo aos Estados a competência sobre o primeiro (Meneghetti, 1992).

Essa estrutura foi modificada pela Emenda Constitucional nº 5/1961, que transferiu a competência do ITR para os Municípios. Contudo, em menos de quatro anos, a Emenda Constitucional nº 10/1964 reverteu a mudança, restabelecendo a competência da União e determinando que a arrecadação fosse repassada aos municípios onde se localizassem os imóveis tributados (Azevedo, 2016).

Ainda em 1964, o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964) reformulou profundamente a natureza do ITR, conferindo-lhe caráter extrafiscal (Brasil, 1964). O objetivo passou a ser não apenas arrecadar, mas também estimular o cumprimento da função social da propriedade rural. A lei estabeleceu critérios de progressividade e regressividade com base no valor da terra nua (VTN), na área total, no grau de utilização (GUT) e na eficiência produtiva, buscando desestimular o latifúndio improdutivo (Oliveira, 2010).

Contudo, a ausência de um cadastro fundiário preciso comprometeu a efetividade da norma. Muitos proprietários declaravam índices artificiais de produtividade e valores inferiores de hectares para obter alíquotas menores (Oliveira, 2010). Apesar disso, o artigo 48, inciso IV, do Estatuto da Terra representou avanço ao alinhar o vencimento do imposto ao período de comercialização agrícola, facilitando o pagamento pelos contribuintes.

A partir da década de 2000, houve novo movimento de descentralização administrativa. A Lei nº 11.250/2005 (Brasil, 2005) possibilitou aos municípios conveniados com a União reter integralmente a arrecadação do ITR, desde que assumissem as funções de fiscalização, lançamento e cobrança com recursos próprios (Azevedo, 2016). O Decreto nº 6.433/2008 regulamentou essa competência, criando o Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (CGITR) e o Observatório Extrafiscal do ITR (OEITR), que acompanham a aplicação e os resultados do tributo (STN, 2018).

Atualmente, o ITR mantém dupla natureza, fiscal e extrafiscal, com baixa expressão arrecadatória, mas relevância social e ambiental. Seu papel principal é desestimular a ociosidade da terra e incentivar o uso produtivo, em consonância com o princípio constitucional da função social da propriedade, conforme art. 186, da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988).

Por outro lado, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) teve origem no período colonial. Em 19 de maio de 1799, a Rainha D. Maria I recomendou ao Governador da Bahia a instituição de uma “décima” sobre as casas urbanas (Fraga, 2003). Posteriormente, o Alvará de 27 de junho de 1808 criou oficialmente a Décima Urbana,

cobrada pela Coroa Portuguesa até 1834, quando sua competência foi transferida às províncias (Azevedo, 2016).

Os bons resultados arrecadatários fizeram com que o tributo fosse mantido e ampliado ao longo do século XIX. Com a Constituição de 1891, a competência para instituir impostos sobre imóveis rurais e urbanos passou aos Estados. Já a Constituição de 1934 modificou o sistema, criando dois tributos distintos, o imposto predial e o imposto territorial urbano, ambos de competência municipal, e diferenciando o fato gerador em razão da situação do imóvel (edificado ou não edificado) (Azevedo, 2016).

A Constituição de 1946 unificou esses dois tributos, criando o atual Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) (Fraga, 2003). A Constituição Federal de 1988 manteve essa estrutura, fixando, no artigo 156, inciso I, a competência municipal para instituir o imposto e reconhecendo sua função extrafiscal, pela possibilidade de progressividade de alíquotas conforme o valor do imóvel ou o cumprimento da função social da propriedade (Duarte; Alcântara, 2013).

## 2.2 IMPOSTOS EM ESPÉCIE: IPTU E ITR

A análise dos tributos patrimoniais exige, antes de tudo, a aplicação da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT), ferramenta conceitual que organiza os elementos da hipótese e da consequência normativas, isto é, os critérios material, espacial e temporal (antecedente) e os critérios pessoal e quantitativo (consequente), que são necessários à perfeita identificação do fato gerador e da obrigação tributária (Carvalho, 2011, p. 400). A Constituição atua como fundamento estruturante do sistema tributário e, segundo Roque Antônio Carrazza (2010, p. 41), é a base do Direito Tributário, condicionando a aptidão do legislador para instituir tributos e delimitando a competência dos entes. Essas considerações hermenêuticas orientam a construção da regra-matriz tanto para o ITR quanto para o IPTU.

O ITR incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana, conforme art. 29 do CTN e Lei nº 9.393/1996 (Brasil, 1996). Para Ribeiro (2013, p. 23-25), o estudo do ITR inicia-se pela aplicação da RMIT. O critério material exige o direito real (propriedade/domínio útil) ou a posse com *animus domini* sobre imóvel rural (Ribeiro, 2013, p. 26). O critério espacial delimita a incidência aos imóveis situados fora do perímetro urbano legalmente definido (Ribeiro, 2013, p. 30). O critério temporal está fixado,

por regra, no primeiro dia do exercício (1.º de janeiro), conforme disciplina normativa e interpretação doutrinária (Ribeiro, 2013, p. 31).

No plano quantitativo, a base de cálculo do ITR é o valor fundiário (valor da terra nua) e a alíquota é progressiva em função do grau de utilização da terra (GUT), conforme apuração prevista na Lei nº 9.393/1996 e no Regulamento do ITR (Ribeiro, 2013, p. 31). Quanto ao critério pessoal, o sujeito ativo primário é a União, sendo possível a delegação de fiscalização e arrecadação a municípios conveniados (Lei nº 11.250/2005); o sujeito passivo é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor com *animus domini*, não incluindo ocupantes precários sem sinalização de exercício de poderes patrimoniais (Ribeiro, 2013, p. 32-33). A competência federal, com possibilidade de convênios, revela a dupla natureza do tributo: fiscal e extrafiscal, esta última voltada à efetivação da função social da propriedade rural (Ribeiro, 2013, p. 23-33).

Já o IPTU incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel localizado em zona urbana, nos termos do art. 32, do CTN e da norma constitucional que atribui competência aos Municípios (art. 156, I, CF). Na matriz analítica de Ribeiro (2013, p. 36-37), o exame do IPTU segue a mesma lógica da RMIT aplicada ao ITR, com ênfase em elementos que refletem a função urbana do tributo.

No critério material, considera-se a existência da relação jurídica de poder sobre o imóvel urbano (propriedade, domínio útil ou posse *ad usucapionem*), não alcançando, por regra, detentores transitórios como locatários ou comodatários (Ribeiro, 2013, p. 38). O critério espacial exige que o bem situe-se na zona urbana, conforme legislação municipal e plano diretor (Ribeiro, 2013, p. 41). O critério temporal para a configuração do fato gerador também se consolida no primeiro dia do exercício fiscal (1.º de janeiro), salvo disposição legal municipal em contrário quanto à data de apuração (Ribeiro, 2013, p. 42).

No aspecto quantitativo, a base do IPTU é o valor venal do imóvel (apurado pelas normas municipais) e a alíquota é estabelecida por lei municipal; juridicamente relevante é a possibilidade de progressividade das alíquotas (progressividade fiscal e extrafiscal) para imóveis subutilizados ou em desconformidade com o plano diretor, medida que busca efetivar a função social da propriedade urbana (Ribeiro, 2013, p. 43-44). Quanto ao critério pessoal, o município figura como sujeito ativo e o contribuinte pode ser o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor com *animus domini*, desde que sua situação configure efetiva fruição econômica do bem (Ribeiro, 2013, p. 44).

Por fim, a competência para instituir e regulamentar o IPTU é municipal e indelegável, em consonância com a autonomia política e tributária dos municípios, o que reforça a dimensão local da política urbana e da arrecadação (Carrazza, 2010, p. 41; Coêlho, 2006, p. 65; Ribeiro, 2013, p. 46).

### 2.3 O CONCEITO JURÍDICO DE PROPRIEDADE NO DIREITO CIVIL BRASILEIRO

O direito de propriedade ocupa posição central no sistema jurídico brasileiro, constituindo um dos pilares do Direito Civil e servindo de fundamento à tributação sobre o patrimônio. Nos termos do artigo 1.228, do Código Civil de 2002, a propriedade confere ao titular o direito de usar, gozar e dispor da coisa, além de reavê-la de quem injustamente a possui (Brasil, 2002). Esse dispositivo traduz o núcleo clássico da propriedade, composto pelas faculdades de fruição, disposição e reivindicação. Contudo, conforme observa Fernandes (2024, p. 37), o domínio não pode ser compreendido de forma absoluta, pois está condicionado à função social, que legitima e limita o exercício do poder do proprietário.

A trajetória histórica do direito de propriedade evidencia sua transição de um instituto absolutista e individualista, inspirado pelo liberalismo do século XIX, para uma concepção funcional e solidária, na qual o interesse coletivo sobrepõe-se ao uso meramente patrimonial do bem. Essa transformação foi consolidada pela Constituição Federal de 1988, cujo artigo 5.º, XXIII, estabelece que “a propriedade atenderá a sua função social” (Brasil, 1988, n.p). Segundo Fernandes (2024, p. 38–39), o Estado brasileiro passou a exercer papel ativo na regulação do domínio, impondo deveres voltados ao bem-estar social e à justiça distributiva, o que caracteriza a passagem do Estado Liberal ao Estado Social.

Sob esse prisma, Jelinek (2006, p. 21) destaca que o dever jurídico de agir em prol do interesse coletivo transforma o direito de propriedade em uma situação jurídica complexa, composta por direitos e encargos. A propriedade não se esgota no poder de domínio, mas envolve responsabilidades perante a coletividade. Schreiber (2013, p. 252) complementa que a função social “inspira e fundamenta o ordenamento jurídico, moldando as relações patrimoniais segundo valores existenciais”.

A expressão “direito” foi mantida no Código Civil apenas para a vindicação do bem, por meio da ação petítória, o que representa uma alteração conceitual relevante. Essa mudança indica o rompimento parcial do caráter individualista da propriedade, predominante em visões anteriores, substituindo a noção de direito absoluto por um feixe de faculdades jurídicas que

podem ser distribuídas entre sujeitos distintos. Farias e Rosenvald (2006, p. 183) observam que o artigo 1.228 do Código Civil apresenta definição acanhada do conceito de propriedade ao não qualificá-la como relação jurídica, mas delinea o seu conteúdo interno ao relacionar as faculdades inerentes ao domínio de usar, gozar, dispor e reaver.

No mesmo sentido, Gagliano e Pamplona Filho (2017, p. 1.019) afirmam que “a propriedade não é mais considerada um direito ilimitado, como no passado”. Karl Larenz (1978, p. 259) aprofunda essa ideia ao sustentar que o direito subjetivo pode compreender em si diversas faculdades autônomas, que podem ser temporariamente separadas e transferidas a terceiros, como ocorre no usufruto. Essa visão funcional reforça que a propriedade contemporânea admite a decomposição de seus atributos, o que viabiliza sua circulação e compatibiliza o domínio com a realidade social.

No que tange às faculdades da propriedade, a primeira delas é a de gozar ou fruir a coisa (antigo *ius fruendi*), consistente na possibilidade de extrair frutos naturais, industriais ou civis. A segunda é a de usar (*ius utendi*), ou seja, empregar o bem conforme sua destinação e os limites legais, como os previstos nas regras de vizinhança e no Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/2001) (Tartuce, 2025, p. 112). Penteadó (2008, p. 242) destaca o chamado poder ablativo, que representa a ingerência da Administração sobre o patrimônio particular, manifestando-se em medidas como a desapropriação. A terceira faculdade é a de dispor da coisa (*ius disponendi*), seja por atos inter vivos, como compra e venda ou doação, seja *mortis causa*, por testamento.

Conforme Tartuce (2025, p. 115), essas faculdades não são estanques, mas complementares, compondo um sistema de poderes que se integram e se condicionam ao atendimento da função social da propriedade. O autor sublinha que o art. 1.228 do Código Civil deve ser interpretado à luz da Constituição, de modo que cada faculdade seja exercida dentro dos limites éticos, ambientais e urbanísticos impostos pelo ordenamento jurídico contemporâneo.

Por fim, o artigo 1.228, do Código Civil (Brasil, 2002), assegura o direito de reivindicar o bem (*ius vindicandi*) contra quem injustamente o possui, exercido pela ação petítória, notadamente a ação reivindicatória (*rei vindicatio*). A proteção da propriedade concretiza-se por meio dessa ação, na qual o autor deve demonstrar o domínio registrado e a posse injusta do réu. Diferentemente das ações possessórias, que discutem apenas a posse, a ação petítória versa sobre a titularidade do bem, exigindo a comprovação do registro imobiliário e das confrontações do imóvel.

Didaticamente, a doutrina resume essas quatro faculdades sendo elas: Gozar, Reaver, Usar e Dispor, no acróstico “GRUD”, indicando que a propriedade plena verifica-se quando todas elas encontram-se reunidas nas mãos de um único titular. Quando há separação entre essas faculdades, tem-se a propriedade limitada ou restrita, na qual incidem ônus ou direitos reais de terceiros, como hipoteca, servidão, usufruto ou propriedade resolúvel (arts. 1.359 e 1.360 do CC/2002) (Brasil, 2002).

Sob o enfoque técnico-jurídico, o proprietário é aquele cujo nome consta no registro de imóveis, exercendo domínio pleno sobre o bem (Ellwanger, 2011). O titular do domínio útil é o foreiro, que detém o direito de fruição sobre imóvel aforado, mediante pagamento de foro anual (Brasil, 2015). O possuidor com *animus domini*, embora sem título formal, é equiparado ao proprietário para fins tributários, especialmente na incidência do ITR (Brasil, 2015). Já o mero detentor, como o locatário ou comodatário, não integra a sujeição passiva, pois sua posse é precária e subordinada à vontade do proprietário (Ellwanger, 2011). Assim, tanto no IPTU quanto no ITR, a tributação recai sobre quem exerce poder de fato e de direito sobre o imóvel, usufruindo de sua utilidade econômica, independentemente da titularidade formal.

Do ponto de vista constitucional e civil, o domínio pleno, formado pelas faculdades de usar, gozar, dispor e reivindicar, somente se harmoniza com o ordenamento quando observado o interesse social. Chalub (2003, p. 312) destaca que a destinação do bem deve atender à coletividade, ajustando o conteúdo da propriedade à sua finalidade social. Diniz (2013, p. 178) acrescenta que o proprietário está sujeito a limitações jurídicas que asseguram o equilíbrio entre o uso privado e o interesse público, sob pena de sofrer medidas sancionatórias, como desapropriação ou usucapião especial.

Para Fernandes (2024, p. 44–45), a função social converte-se em verdadeiro poder-dever do proprietário, de modo que o domínio só é legítimo quando exercido em conformidade com os valores coletivos, ambientais e éticos que orientam o Estado Democrático de Direito. A propriedade, assim, transcende seu aspecto patrimonial e assume dimensão ética e solidária, vinculando-se diretamente aos princípios da dignidade da pessoa humana e do desenvolvimento sustentável.

Em síntese, o conceito jurídico de propriedade no Direito Civil brasileiro evoluiu de uma visão absolutista para uma concepção relacional e funcional. A propriedade contemporânea é um instituto de natureza social, no qual o domínio privado condiciona-se ao cumprimento de finalidades públicas e à observância da função social. O proprietário, o titular

do domínio útil e o possuidor com *animus domini* exercem graus diversos de poder sobre a coisa, mas todos devem orientar o exercício de seus direitos segundo valores de justiça, sustentabilidade e solidariedade, transformando a propriedade em verdadeiro instrumento de realização do bem comum.

## 2.4 POSSE E DOMÍNIO ÚTIL: DISTINÇÕES E IMPLICAÇÕES JURÍDICAS

O estudo da propriedade no Direito Civil brasileiro não se esgota na análise de suas faculdades clássicas. A compreensão plena do instituto exige examinar as formas de desdobramento do domínio, especialmente quando há separação entre o poder de titularidade formal e o exercício concreto das prerrogativas de uso e fruição do bem. Essa cisão origina as figuras da nua-propriedade e do domínio útil, cuja distinção é essencial para o estudo das situações jurídicas que interferem na incidência dos tributos patrimoniais.

A nua-propriedade corresponde à titularidade formal do bem, traduzindo o direito de quem o detém em seu nome, mas desprovido dos atributos de uso e fruição. O sujeito que a possui é denominado nu-proprietário, senhorio direto ou proprietário direto, detendo a prerrogativa de dispor e reaver o bem, mas não de utilizá-lo economicamente. Já o domínio útil abrange os atributos de usar, gozar e, em determinadas situações, dispor da coisa, sendo titularizado por figuras como o usufrutuário, ou superficiário, o usuário, o habitante ou o promitente comprador, conforme a natureza do direito real ou do negócio jurídico que o originou (Tartuce, 2025, p. 118-120).

Por essa divisão, é possível que uma pessoa figure como proprietária formal do bem, com o registro imobiliário em seu nome, enquanto outra exerce os poderes de uso e fruição em virtude de um título jurídico específico. Essa realidade manifesta-se em institutos como o usufruto, a superfície, a servidão, o uso, o direito real de habitação, as concessões especiais de uso, o direito do promitente comprador e as garantias reais como o penhor, a hipoteca e a anticrese. Nesses casos, coexistem duas esferas jurídicas distintas: uma voltada à titularidade formal e outra ao aproveitamento material do bem (Tartuce, 2025, p. 118-120).

A depender de quem concentre esses atributos, a propriedade poderá ser plena ou restrita. Haverá propriedade plena quando a nua-propriedade e o domínio útil pertencerem à mesma pessoa; e propriedade restrita quando houver desmembramento entre titulares distintos. No usufruto, por exemplo, verifica-se uma divisão proporcional das faculdades: o nu-proprietário conserva os atributos de dispor e reaver, enquanto o usufrutuário exerce o uso

e a fruição, em verdadeira cooperação de direitos sobre a mesma coisa (Tartuce, 2025, p. 118-120).

A análise dessa estrutura permite avançar na compreensão do conceito de domínio, frequentemente utilizado como sinônimo de propriedade. Para Maria Helena Diniz (2005, v. 2, p. 278), o domínio é “o poder jurídico direto, absoluto e imediato que o proprietário tem sobre a coisa que lhe pertence”, sendo identificado com o direito real que confere ao titular o uso, o gozo, a disposição e o direito de sequela. Nessa linha, o domínio expressa o vínculo jurídico que une o sujeito à coisa, legitimando o exercício das faculdades previstas no artigo 1.228 do Código Civil (Brasil, 2002).

Paulo Lôbo (2015, p. 86) reforça essa equivalência terminológica ao observar que “os termos domínio e propriedade são utilizados indistintamente pelo Código Civil, com o mesmo significado”. Para o autor, a codificação adota os vocábulos como sinônimos, a exemplo do artigo 39, que menciona o domínio dos bens dos ausentes, e do artigo 481, que trata da obrigação de transferir o domínio na compra e venda.

Contudo, há quem defenda distinções conceituais entre ambos. Na Enciclopédia Saraiva do Direito, Altino Portugal, sob coordenação de Rubens Limongi França (1977, v. 29, p. 325), diferencia os termos ao afirmar que, embora a propriedade reúna os poderes de uso, gozo, disposição e reivindicação, equivalentes ao domínio, o vocábulo “propriedade”, em sentido amplo, abrange a totalidade dos direitos que compõem o patrimônio do indivíduo. Assim, o domínio corresponderia à propriedade corpórea, enquanto a propriedade englobaria também outros direitos patrimoniais.

Na doutrina contemporânea, Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald (2006, p. 179) propõem distinção mais funcional:

o domínio é instrumentalizado pelo direito de propriedade. Ele consiste na titularidade do bem, referindo-se ao conteúdo interno da propriedade. O domínio, como vínculo real entre o titular e a coisa, é absoluto; mas a propriedade é relativa, pois é intersubjetiva e orientada à funcionalização do bem (Farias; Rosenvald, 2006, p. 179).

Dessa forma, os autores compreendem o domínio como aspecto estático, o vínculo jurídico direto e a propriedade como relação dinâmica, sujeita a deveres perante a coletividade, em razão da função social.

Luciano de Camargo Penteado (2008, p. 149–150) adota linha semelhante ao definir o domínio como o “estado ou situação de quem tem o senhorio”, indicando a submissão da

coisa ao poder do titular. A propriedade, por sua vez, é entendida como a vinculação formal da coisa ao sujeito, dotada de conteúdo dinâmico. Para o autor, o domínio traduz a substância da relação real, enquanto a propriedade revela a exteriorização jurídica desse vínculo.

Apesar dessas diferenciações, a interpretação sistemática do Código Civil de 2002 (Brasil, 2002), orientado pelo princípio da operabilidade, afasta a necessidade de distinção rígida entre os termos. O legislador optou por uma terminologia funcional, conferindo-lhes valor prático equivalente e vinculando ambos aos mesmos princípios, especialmente o da função social. Assim, o domínio, tanto quanto a propriedade, é relativo e condicionado ao interesse coletivo.

Em síntese, a separação entre nua-propriedade e domínio útil evidencia a complexidade interna do direito de propriedade e suas repercussões nas relações civis e tributárias. O domínio, enquanto vínculo jurídico entre sujeito e coisa, materializa-se por meio da propriedade formal, mas pode coexistir com direitos reais limitados que fracionam suas faculdades. O estudo dessa distinção revela que o ordenamento jurídico brasileiro adota uma concepção unitária e funcional do domínio, integrando-o ao regime constitucional da propriedade e submetendo-o, igualmente, aos valores da justiça social e da destinação coletiva dos bens.

## 2.5 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E OS LIMITES DA COMPETÊNCIA FISCAL

O princípio da legalidade tributária constitui um dos pilares do Sistema Tributário Nacional, consagrado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal (Brasil, 1988), e no artigo 97 do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966). Seu núcleo estabelece que nenhum tributo pode ser instituído ou majorado sem lei que o preveja, traduzindo a exigência de reserva legal absoluta na criação de deveres fiscais. Esse comando expressa o compromisso do Estado Democrático de Direito com a previsibilidade normativa e a proteção do contribuinte contra a atuação arbitrária do Poder Público.

Conforme acentua Sérgio André Rocha (2025), a legalidade tributária não se limita a um conceito formal de exigência de lei, mas envolve o conteúdo e os limites dessa lei no processo de conformação da relação jurídico-tributária. A Constituição Federal, ao utilizar o verbo “estabelecer”, impõe ao legislador a tarefa de criar, de forma expressa e completa, os elementos estruturantes do tributo, hipótese de incidência, base de cálculo, sujeito passivo e

alíquota. Entretanto, Rocha (2025) sustenta que esse comando não exclui a possibilidade de o legislador realizar delegações legislativas condicionadas, desde que o mérito da regulação permaneça definido na própria lei e o Poder Executivo atue apenas para concretizar os critérios previamente estabelecidos (Rocha, 2025, p. 788–791).

Essa leitura corresponde a uma evolução da doutrina clássica, marcada por uma visão rígida da legalidade, representada por Alberto Xavier (1978) e Hugo de Brito Machado (2020), segundo a qual todos os elementos da regra-matriz de incidência deveriam estar expressamente fixados em lei. A partir da Constituição de 1988, autores como Ricardo Lobo Torres (1991) e Marco Aurélio Greco (1998) passaram a reconhecer maior flexibilidade, desde que preservada a competência normativa essencial do Poder Legislativo. Nesse sentido, Rocha (2025) demonstra que o texto constitucional não veda a delegação de competências em matéria tributária, desde que ela se dê sob critérios e limites claros, configurando uma delegação legislativa restrita e condicionada, compatível com o Estado Democrático de Direito.

A análise do artigo 68, da Constituição Federal (Brasil, 1988), reforça esse entendimento ao prever expressamente a figura das leis delegadas, instrumento que permite ao Congresso Nacional outorgar ao Presidente da República competência normativa específica, desde que o conteúdo e as condições de exercício estejam definidos na resolução de delegação. Tal previsão evidencia que o constituinte reconhece a possibilidade de flexibilização da legalidade tributária, ainda que de forma excepcional e controlada. Ademais, o §1º, do artigo 153, da Constituição, ao autorizar o Poder Executivo a alterar alíquotas de tributos com função extrafiscal, como o IPI e o IOF, demonstra que a delegação normativa, quando restrita e teleologicamente justificada, integra o próprio desenho constitucional do sistema tributário (Rocha, 2025, p. 789–792).

Essas conclusões assumem especial relevância quando aplicadas à análise das leis que ampliam a incidência do IPTU e do ITR. O Código Tributário Nacional (Brasil, 1966), ao incluir na sujeição passiva o possuidor com *animus domini* e o titular do domínio útil, introduziu hipóteses não expressamente previstas no texto constitucional. Se a Constituição limita a competência dos Municípios e da União à propriedade, nos termos dos artigos 156, I, e 153, VI, a inclusão de figuras possessórias por lei ordinária somente seria legítima se configurasse uma delegação legislativa condicionada, ou seja, se a Constituição houvesse estabelecido parâmetros objetivos que autorizassem essa ampliação, o que não ocorre.

Desse modo, à luz do princípio da legalidade tributária, a ampliação legislativa da base de incidência do IPTU e do ITR ultrapassa os limites constitucionais da competência fiscal. A lei infraconstitucional, ao inovar no campo de incidência sem amparo na norma superior, viola a reserva legal qualificada e rompe o equilíbrio entre os Poderes, configurando ato de usurpação de competência. Essa interpretação harmoniza-se com a advertência de Roque Antônio Carrazza (2013) e Paulo de Barros Carvalho (1998) de que a legalidade tributária não se esgota na existência de uma lei formal, mas exige que seu conteúdo mantenha-se dentro dos limites delineados pela Constituição.

Em síntese, o princípio da legalidade tributária opera como instrumento de contenção do poder fiscal, delimitando a atuação do legislador infraconstitucional e impedindo que ele amplie, por via interpretativa ou delegatória, hipóteses de incidência não previstas na Constituição. A delegação legislativa em matéria tributária é admissível apenas quando restrita, condicionada e teleologicamente compatível com os fins constitucionais, o que não se verifica nas normas que estendem a incidência do IPTU e do ITR à posse e ao domínio útil. Assim, a constitucionalidade dessas leis deve ser analisada à luz da reserva de competência e do princípio da legalidade estrita, pilares que asseguram a coerência do sistema tributário brasileiro.

### **3 A INCIDÊNCIA DO IPTU E DO ITR: ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E INFRACONSTITUCIONAIS**

A tributação sobre a propriedade imobiliária no Brasil representa um dos campos mais sensíveis do Direito Tributário, pois reflete diretamente a capacidade econômica do contribuinte e a efetividade da função social da propriedade. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) compartilham a mesma lógica de tributação da riqueza material imóvel, distinguindo-se apenas pelo critério espacial, urbano e rural, e pela competência do ente tributante, Município e União.

Ambos encontram fundamento constitucional nos artigos 156, inciso I, e 153, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, os quais delimitam o campo de incidência desses tributos à “propriedade” (Brasil, 1988, n.p). Contudo, o Código Tributário Nacional (CTN), ao disciplinar suas hipóteses de incidência, nos artigos 32 e 34, ampliou o alcance do termo

para abranger também o “domínio útil” e a “posse a qualquer título” (Brasil, 1966, n.p). Essa expansão interpretativa, embora justificada por razões de eficiência arrecadatória e adequação à realidade econômica, suscita questionamentos quanto à sua compatibilidade com os limites constitucionais da competência tributária.

A tensão entre norma constitucional e norma infraconstitucional exige interpretação harmônica e criteriosa, de modo a evitar que o legislador ordinário ultrapasse o núcleo da competência prevista na Carta Magna. Como adverte Carrazza (2010, p. 287), “a intervenção tributária deve respeitar os limites constitucionais, sob pena de o tributo perder sua legitimidade e converter-se em instrumento de violação de direitos fundamentais”.

### 3.1 O FATO GERADOR DOS IMPOSTOS PATRIMONIAIS: PROPRIEDADE *VERSUS* POSSE E DOMÍNIO ÚTIL

A Constituição Federal (Brasil, 1988, n.p) utiliza a “propriedade” como elemento definidor do fato gerador dos impostos patrimoniais. Já o CTN (Brasil, 1966), em seus artigos 32 e 34, estende essa noção para alcançar o domínio útil e a posse. Essa divergência conceitual gera intenso debate doutrinário e jurisprudencial acerca da validade dessa ampliação.

Para Hugo de Brito Machado (2020, p. 135), “a competência tributária deve ser exercida dentro dos limites semânticos da Constituição; ampliar o conceito de propriedade para incluir a posse é criar nova hipótese de incidência sem autorização constitucional”. O autor destaca que o conceito de propriedade, no sentido jurídico estrito, pressupõe a plenitude do domínio, isto é, o direito de usar, gozar, dispor e reaver o bem, conforme o artigo 1.228 do Código Civil.

Luis Eduardo Schoueri (2019, p. 211) observa que o fato gerador dos impostos patrimoniais deve ser entendido como “a exteriorização de riqueza pela titularidade econômica do bem” e não pela mera detenção física. Assim, a posse que não se reveste de caráter dominial, isto é, sem *animus domini*, não manifesta a riqueza que justifica a tributação.

Dessa forma, apenas a posse qualificada, exercida com intenção de agir como dono e acompanhada de fruição econômica do imóvel, pode ser equiparada à propriedade para fins tributários. Essa distinção reforça a ideia de que o imposto patrimonial não incide sobre a posse precária ou transitória, mas sobre a propriedade real ou funcionalmente equivalente.

### 3.2 A AMPLIAÇÃO LEGISLATIVA DO FATO GERADOR NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional (Brasil, 1966) buscou adaptar o sistema tributário às múltiplas formas de detenção e fruição econômica da propriedade, incluindo o domínio útil e a posse no rol das situações tributáveis. Essa ampliação reflete, em parte, o princípio da capacidade contributiva e a função social da propriedade, mas enfrenta resistências quanto à sua legitimidade constitucional.

Carrazza (2010, p. 287) adverte que “a ampliação das hipóteses de incidência não pode ultrapassar os limites materiais da competência tributária”. O CTN, ao admitir o possuidor “a qualquer título” (Brasil, 1966, n.p) como contribuinte, abre espaço para interpretações incompatíveis com o texto constitucional, especialmente quando alcança figuras que não possuem o *animus domini*.

Segundo Machado (2020, p. 119), o legislador infraconstitucional “não pode criar hipóteses de incidência que extrapolem o conceito de propriedade”, sob pena de violar o princípio da tipicidade cerrada e o da legalidade tributária (art. 150, I, CF/88). Já Schoueri (2019) e Ribeiro (2018) sustentam que a ampliação deve ser compreendida como desdobramento da relação de propriedade, sendo legítima apenas quando houver exteriorização de riqueza.

Desse modo, a interpretação constitucionalmente adequada do CTN impõe que a posse e o domínio útil somente ensejem tributação quando se aproximarem, na prática, da propriedade plena, isto é, quando houver *animus domini*, uso econômico do bem e proveito decorrente de sua fruição.

### 3.3 COMPATIBILIDADE ENTRE A NORMA CONSTITUCIONAL E A NORMA INFRACONSTITUCIONAL

A compatibilidade entre o texto constitucional e o CTN requer uma leitura hermenêutica que harmonize a amplitude do artigo 34 com o princípio da legalidade tributária. O ponto de convergência reside na compreensão de que o CTN não cria nova hipótese de incidência, mas apenas desdobra a materialidade da propriedade em suas formas econômicas equivalentes.

Schoueri (2019, p. 214) explica que “a interpretação conforme a Constituição exige que o intérprete reconheça como fato gerador apenas as situações que revelem domínio econômico sobre o bem”. Assim, a tributação da posse é constitucionalmente válida quando esta traduz a fruição econômica da propriedade, como ocorre na enfiteuse, no usufruto e na posse do promitente comprador que detém *animus domini*.

Para Coêlho (2015), a distinção está em compreender a Constituição como norma de competência e o CTN como norma de incidência. Enquanto a primeira delimita o poder de tributar, a segunda concretiza as manifestações econômicas que dão ensejo ao imposto. A compatibilidade entre ambas é preservada quando a posse ou o domínio útil representam, de fato, o exercício funcional da propriedade.

Ribeiro (2018) acrescenta que a ampliação infraconstitucional não deve ser lida como desvio de competência, mas como reconhecimento da realidade econômica que a Constituição pretendeu alcançar ao tributar a propriedade enquanto manifestação de riqueza.

#### **4 JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE O TEMA**

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) desempenhou papel essencial na delimitação da sujeição passiva dos impostos patrimoniais, fixando como parâmetro a presença do *animus domini*.

De acordo com o artigo 34 do CTN, são contribuintes do IPTU “o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor a qualquer título” (Brasil, 1966, n.p). O STJ, porém, tem afirmado reiteradamente que o possuidor apenas pode ser considerado sujeito passivo se exercer poderes de proprietário e demonstrar a intenção de agir como tal.

No AREsp 1.566.893/SP (Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 14/06/2022), o Tribunal reconheceu que tanto o proprietário quanto o usufrutuário podem ser contribuintes do IPTU, uma vez que o usufrutuário exerce posse direta e detém o domínio útil, configurando *animus domini* (Brasil, 2022a). Assim, cabe à legislação municipal definir sobre quem recairá a obrigação tributária, podendo, inclusive, eleger ambos.

Por outro lado, no AREsp 1.796.224/SP (Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 16/11/2021), o STJ afastou a responsabilidade do credor fiduciário antes da consolidação da propriedade e da imissão na posse, justamente porque ele não detinha *animus domini* (Brasil,

2021). O credor, enquanto não exercer atos de proprietário nem usufruir do bem, não manifesta riqueza tributável e, portanto, não pode figurar como sujeito passivo do IPTU.

No REsp 1.937.821/SP (Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 24/02/2022), reafirmou-se que o valor venal adotado para o IPTU e o ITBI não é necessariamente o mesmo, pois o fato gerador de cada tributo deve refletir a realidade econômica da relação de domínio, não a mera titularidade formal (Brasil, 2022b).

Esses precedentes convergem para uma diretriz: a ampliação da sujeição passiva é constitucional apenas se houver demonstração de *animus domini*. Quando a posse é precária, transitória ou subordinada a vínculo que exclui a intenção de domínio (como na locação, comodato ou propriedade fiduciária), o STJ afasta a incidência. Assim, o imposto incide apenas sobre quem efetivamente exerce a função econômica da propriedade.

Conclui-se, portanto, que o STJ reconhece a constitucionalidade condicionada da ampliação do fato gerador. Ela é válida somente quando a figura eleita pelo legislador local ostentar domínio econômico e *animus domini*, exteriorizando riqueza e fruição do bem. Essa linha jurisprudencial assegura que a tributação permaneça dentro dos limites constitucionais e respeite os princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da tipicidade cerrada.

#### 4.1 INTERPRETAÇÕES DOUTRINÁRIAS E SEUS FUNDAMENTOS

Tanto o ITR quanto o IPTU são estruturados pela mesma lógica da Riqueza Material Imóvel Tributável (RMIT), distinguindo-se pelo critério espacial (rural × urbano) e pela competência do ente tributante (União × Município). A doutrina e a jurisprudência sublinham que a extensão da hipótese de incidência para abranger domínio útil e posse deve ser interpretada com parcimônia: a Constituição refere-se à “propriedade” como critério de competência, de modo que a ampliação prevista no CTN precisa ser compreendida como desdobramento da relação de propriedade apenas quando houver efetiva exteriorização de riqueza e fruição econômica, teoria defendida por Coêlho (2015) e Ribeiro (2018).

Carrazza (2010, p. 287) enfatiza que “a intervenção tributária encontra seus limites na própria Constituição”, de modo que a construção da hipótese de incidência exige interpretação restritiva quando houver risco de extrapolação do texto constitucional. Essa limitação é também corroborada por Hugo de Brito Machado (2020, p. 138), para quem “a tributação sobre a posse só é legítima quando esta traduz o exercício de poderes equivalentes ao domínio, com intenção inequívoca de agir como proprietário”.

Luis Eduardo Schoueri (2019, p. 215) acrescenta que o fato gerador deve refletir um “evento econômico significativo” e não uma mera relação formal com o bem. A leitura sistemática dessas posições conduz à conclusão de que o CTN não é inconstitucional, desde que interpretado em consonância com o princípio da capacidade contributiva e com a exigência do *animus domini*.

Assim, a doutrina contemporânea e a jurisprudência convergem para um ponto comum: a tributação da propriedade deve recair apenas sobre quem detém domínio econômico e intenção de proprietário, pois é nessa figura que se manifesta a riqueza tributável que justifica o IPTU e o ITR.

## 5 CONCLUSÃO

A pesquisa desenvolvida demonstrou que a ampliação do fato gerador dos impostos sobre a propriedade, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), para abranger o domínio útil e a posse, embora prevista no Código Tributário Nacional, encontra limites expressos na Constituição Federal. O estudo confirmou que os artigos 153, VI, e 156, I, da Carta Magna utilizam exclusivamente o termo “propriedade” para definir a competência tributária da União e dos Municípios, sem referência a figuras possessórias. A análise doutrinária e jurisprudencial evidenciou que, embora o CTN tenha buscado adequar o sistema tributário à realidade econômica e às diferentes formas de detenção de imóveis, sua interpretação deve ser condicionada à observância dos princípios da legalidade tributária, da capacidade contributiva e da tipicidade cerrada.

Verificou-se que tanto o IPTU quanto o ITR seguem a mesma lógica estrutural, distinguindo-se apenas quanto ao critério espacial (urbano ou rural) e à competência do ente tributante. Entretanto, a equiparação entre propriedade, posse e domínio útil não pode ser absoluta: somente se justifica quando a posse é exercida com *animus domini*, isto é, quando o possuidor manifesta poder de proprietário e fruição econômica sobre o bem. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou essa compreensão, reconhecendo que a sujeição passiva é legítima apenas quando a posse ostenta caráter dominial e gera exteriorização de riqueza.

Sob o prisma constitucional, a pesquisa constatou que o legislador infraconstitucional não pode criar hipóteses de incidência tributária que extrapolem o conceito de propriedade, sob pena de violar a reserva de competência. O princípio da legalidade tributária, interpretado em sentido material e formal, impõe que a lei não apenas exista, mas se mantenha fiel aos limites da norma constitucional. Assim, conclui-se que a constitucionalidade da ampliação da incidência de IPTU e ITR depende de uma leitura restritiva e sistemática do CTN, que compatibilize a norma infraconstitucional com os fundamentos da Constituição.

A questão central investigada, se é constitucional a ampliação do fato gerador dos impostos sobre a propriedade (IPTU e ITR) para alcançar o domínio útil e a posse, foi respondida de forma crítica e fundamentada. Concluiu-se que tal ampliação é constitucional apenas em caráter condicionado: a incidência sobre o domínio útil e a posse é válida exclusivamente quando essas situações jurídicas representarem o exercício efetivo das faculdades inerentes à propriedade, isto é, quando houver *animus domini* e fruição econômica do bem. Fora dessas hipóteses, a exigência tributária carece de fundamento constitucional e viola os princípios da legalidade tributária e da capacidade contributiva.

Portanto, a lei infraconstitucional não possui autonomia para redefinir o conceito de propriedade utilizado pela Constituição, devendo limitadamente interpretá-lo de forma funcional e conforme o texto constitucional. Essa conclusão reforça a necessidade de que a tributação sobre a propriedade urbana ou rural, seja aplicada apenas quando houver exteriorização de riqueza e correspondência entre o fato gerador e a titularidade econômica do bem. Em síntese, a pesquisa confirma que a ampliação legislativa prevista no CTN somente se mantém constitucional quando harmonizada com a noção civilista de propriedade e com os princípios estruturantes do sistema tributário brasileiro.

## REFERÊNCIAS

ABBOUD, Georges. Usucapião urbano coletivo e o art. 1.228 do Código Civil de 2002: novas perspectivas para a implementação da função social da propriedade urbana. **Revista de Direito Privado**, v. 36, p. 164, 2008.

AZEVEDO, Felipe de. **Tributação sobre propriedade no Brasil: descrição e mensuração**. 2016. Monografia (Bacharelado em Ciências Econômicas) – Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/1285/1/FAzevedo.pdf>. Acesso em: 15 out. 2025.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 25 maio 2025.

BRASIL. **Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o Estatuto da Terra. Brasília, DF.

BRASIL. Código Tributário Nacional (CTN). **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 28 maio 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9393.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm). Acesso em: 29 maio 2025.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm). Acesso em: 25 maio 2025.

BRASIL. **Lei nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005**. Dispõe sobre a opção dos Municípios pela fiscalização e cobrança do ITR. Brasília, DF. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11250.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11250.htm). Acesso em: 11 out. 2025.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Manual do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)**. Brasília, 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AREsp 1.566.893/SP**. Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 14 jun. 2022. Ementa: Tributário. IPTU. Imóvel submetido ao usufruto. Proprietário. Sujeição passiva. Reconhecimento. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2022. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num\\_registro=201902434653](https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=201902434653). Acesso em: 12 out. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AREsp 1.796.224/SP**. Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 16 nov. 2021. Ementa: Tributário. IPTU. Sujeito passivo. Imóvel objeto de alienação fiduciária. Credor. Responsabilidade antes da consolidação da propriedade. Impossibilidade. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2021. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num\\_registro=202003128517](https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=202003128517). Acesso em: 30 out. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.937.821/SP**. Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 24 fev. 2022. Ementa: Tributário. Recurso especial representativo de controvérsia. ITBI. Base de cálculo. Vinculação com o IPTU. Inexistência. Valor venal declarado pelo contribuinte. Presunção de veracidade. Revisão pelo fisco. Instauração de

processo administrativo. Possibilidade. Prévio valor de referência. Adoção. Inviabilidade. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2022. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num\\_registro=202000120791](https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=202000120791). Acesso em: 30 out. 2025.

BRITTO, Lucas Galvão de. **Notas sobre a regra-matriz de incidência tributária**. São Paulo: Noeses, 2011. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/19879/2/Lucas%20Galv%C3%A3o%20de%20Britto.pdf>. Acesso em: 03 set. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CHALUB, Maria Elizabeth de Almeida. **Função social da propriedade e meio ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 28. ed. v. 4. São Paulo: Saraiva, 2013.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Direito das Coisas**. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2025.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. 2 v. São Paulo: Saraiva, 2005.

DUARTE, João A. A.; ALCÂNTARA, Silvano A. O impacto da arrecadação do IPTU no orçamento público. **Caderno Gestão Pública**, Curitiba: Editora Intersaberes, a. 2, n. 1, jan./jun. 2013. Disponível em: <https://www.cadernosuninter.com/index.php/gestao-publica/article/view/186>. Acesso em: 18 ago. 2025.

ELLWANGER, Marcelo. **Direito Tributário Imobiliário: IPTU, ITBI e ITR**. Porto Alegre: Síntese, 2011.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direitos Reais**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

FERNANDES, Elizabeth Bezerra. Função social da propriedade e sua garantia no direito civil brasileiro via usucapião. **Revista JurES**, v. 17, n. 31, p. 36–52, jul. 2024.

FISCHER, Octavio Campos. Regra-Matriz de Incidência Tributária e segurança jurídica. **Revista Consinter**, v. 7, n. 12, 2019. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/230/439>. Acesso em: 29 ago. 2025.

FRAGA, Henrique Rocha. **O IPTU e suas principais características**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/o-iptu-e-suas-principais-caracteristicas/2044057973>. Acesso em: 20 jun. 2025.

FRANÇA, Rubens Limongi (org.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. v. 29. São Paulo: Saraiva, 1977.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Manual de Direito Civil**: volume único. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

JELINEK, Walter. **Direito Civil**: Parte Geral e Direitos Reais. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

LARENZ, Karl. **Derecho Civil**: Parte General. 4. ed. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1978.

LÔBO, Paulo. **Direito Civil**: Parte Geral. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

MENEGHETTI, Alfredo N. Imposto Territorial Rural (ITR): algumas considerações. Indicadores Econômicos, Porto Alegre: **Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser**, v. 16, n. 2, 1992. Disponível em: [https://scholar.google.com/citations?view\\_op=view\\_citation&hl=pt-BR&user=\\_9RRMH4AAAJ&citation\\_for\\_view=\\_9RRMH4AAAJ:zYLM7Y9cAGgC](https://scholar.google.com/citations?view_op=view_citation&hl=pt-BR&user=_9RRMH4AAAJ&citation_for_view=_9RRMH4AAAJ:zYLM7Y9cAGgC). Acesso em: 21 ago. 2025.

OLIVEIRA, Thiago A. M. **Imposto Territorial Rural**: um estudo econômico sobre a descentralização da cobrança. 2010. Dissertação (Mestrado em Economia) – Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2010. Disponível em: <https://repositorio.unicamp.br/acervo/detalhe/784044>. Acesso em: 22 set. 2025.

PENTEADO, Luciano de Camargo. **Direito das Coisas**: teoria geral e direitos reais limitados. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RIBEIRO, Fernando Pinheiro Lopes. **IPTU e ITR**: a identificação do contribuinte nos casos de propriedade invadida. 2013. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/27213>. Acesso em: 14 set. 2025.

RIBEIRO, Ricardo Mariz de Oliveira. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2018.

ROCHA, Sergio André. Legalidade Tributária e Delegação Legislativa. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 59, ano 43, p. 782–807, 1. quadr. 2025. DOI: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.59.32.2025.2754>.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL – STN. **O que você precisa saber sobre transferências constitucionais e legais: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR**. Brasília: Ministério da Fazenda, nov. 2018. Disponível em: [https://cdn.tesouro.gov.br/sistemas-internos/apex/producao/sistemas/thot/arquivos/publicacoes/28549\\_909191/anexos/6372\\_272933/Cartilha%20ITR.pdf?utm\\_source](https://cdn.tesouro.gov.br/sistemas-internos/apex/producao/sistemas/thot/arquivos/publicacoes/28549_909191/anexos/6372_272933/Cartilha%20ITR.pdf?utm_source). Acesso em: 17 ago. 2025.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHREIBER, Anderson. Função social da propriedade na prática jurisprudencial brasileira. *In*: TEPEDINO, Gustavo; SCHREIBER, Anderson (orgs.). **Direito civil e Constituição**. São Paulo: Atlas, 2013. p. 243–266.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil** – Vol. 4. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025. E-book. ISBN 9788530996079. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530996079/>. Acesso em: 07 out. 2025.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978.