

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO

RICARDO UEHARA MINELLI CAMPOS

INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS (IPTU E ITR) EM PROPRIEDADE RURAL
LOCALIZADA EM ÁREA URBANA

SÃO PAULO

2020

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO

RICARDO UEHARA MINELLI CAMPOS

**INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS (IPTU E ITR) EM PROPRIEDADE RURAL
LOCALIZADA EM ÁREA URBANA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação. Como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel no curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, na área de direito tributário sob a orientação da Professora Fulvia Helena de Gioia.

SÃO PAULO

2020

RICARDO UEHARA MINELLI CAMPOS

**INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS (IPTU E ITR) EM PROPRIEDADE RURAL
LOCALIZADA EM ÁREA URBANA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação. Como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel no curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, na área de direito tributário sob a orientação da Professora Fulvia Helena de Gioia.

Aprovado em _____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA

Orientadora: Profa. Ms. Fulvia Helena de Gioia.

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Ms. Ricardo Cunha Chimenti

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Dr. Denis Sarak

Integrante Convidado da Banca Examinadora

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho de Conclusão de Curso a minha mãe, Noriko Uehara Klein, pela força, incentivo, compreensão, exemplo, carinho e amor. Sem ela ao meu lado, a conclusão do Curso de Graduação jamais seria possível.

AGRADECIMENTOS

A conclusão do presente trabalho somente foi possível com o auxílio, a compreensão e o suporte de todos os meus familiares, amigos e professores. Em especial, gostaria de agradecer as seguintes pessoas:

À minha mãe, Noriko Uehara Klein, que sempre foi a minha base familiar, meu exemplo de vida, que sempre acreditou em mim e contribuiu para o meu desenvolvimento pessoal, acadêmico e profissional.

À Professora Doutora Fulvia Helena de Gioia pela orientação, paciência e oportunidade de trabalharmos juntos no desenvolvimento do presente trabalho.

Aos professores do curso de direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie por todos os ensinamentos recebidos, pela convivência durante os cinco anos e pelos profundos aprendizados acadêmicos, políticos e sociais que foram essenciais para a evolução do meu caráter pessoal.

Aos meus amigos que sempre estiveram ao meu lado, me apoiando e torcendo para o meu sucesso pessoal, acadêmico e profissional.

Juntos, em uma só energia, conseguimos alcançar mais um sonho!

RESUMO

O presente trabalho visa analisar a incidência dos tributos de Imposto Territorial Rural – ITR e Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU em propriedade rural localizada em área urbana. Nos primeiros capítulos serão estudados os critérios de formação, as regulamentações, as características, as instituições e outros aspectos relevantes do ITR e do IPTU. Após o estudo sobre os tributos em referência, será analisado a regra matriz do ITR e do IPTU diante do aspecto material e dos critérios de localização previstos nos artigos 29 e 32 do Código Tributário Nacional e a apresentação das características das áreas rurais e urbanas. Feito isso, iniciará a discussão referente ao conflito de competência existente entre a União e os Municípios sobre a incidência do ITR e do IPTU em propriedade rural localizada em área urbana, sob a perspectiva dos critérios de localização e destinação do imóvel. Dessa forma, através de análises documentais, doutrinárias e jurisprudenciais, chega-se à conclusão da importância do critério de destinação do imóvel para instituição do ITR e do IPTU para que ocorra a relação jurídico-tributária entre o Ente Federativo e o contribuinte e a confirmação da essência da materialidade do imposto que é conferido à União ou aos Municípios.

Palavra-chave: Imposto Territorial Rural. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. Regra-matriz de Incidência Tributária. Conflito de Competência Tributária. Critério de Localização. Critério de Destinação.

ABSTRACT

The present paper aims to analyze the incidence of the Tax on Rural Property and Tax on Land Ownership and Territorial Urban on rural properties located in urban areas. In the first chapters, formation criteria, regulations, characteristics, institutions, rule-array and other relevant aspects of Tax on Rural Property and Tax on Land Ownership and Territorial Urban will be studied. After the study on the taxes in question, it will be analyzed the tax incidence matrix rule for Tax on Rural Property and Tax on Land Ownership and Territorial Urban in view of the material aspect and the location criteria provided by the articles 29 and 32 of the National Tax Code and the presentation of the characteristics of rural and urban areas. That done, it will start the discussion regarding the conflict of competence between the Union and the Municipalities on the incidence of the Tax on Rural Property and Tax on Land Ownership and Territorial Urban on rural property located in an urban area, from the perspective of the location and allocation criteria of the property. Thus, through documentary, doctrinal and jurisprudential analysis, it comes to the conclusion of the importance of the property allocation criteria for the institution of the Tax on Rural Property and Tax on Land Ownership and Territorial Urban for the legal-tax relationship between the Federative Entity and the taxpayer and the confirmation of the essence the materiality of the tax that is conferred to the Union or to the Municipalities.

Key words: Tax on Rural Property. Tax on Land Ownership and Territorial Urban. Rule Matrix Tax Incidence. Conflict of Tax Competence. Criteria Location. Allocation criteria.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
CC	Código Civil
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ITR	Imposto Territorial Rural
RESP	Recurso Especial
RFB	Receita Federal Brasileira
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
VTN	Valor de Terra Nua

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Variantes das Alíquotas.....	18
Tabela 2 - Competência.....	57

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	16
2 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR.....	12
2.1 Progressividade Extrafiscal do ITR.....	18
2.2 Regra Matriz de Incidência Tributária do ITR.....	20
3 IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – IPTU	24
3.1 Progressividade do IPTU.....	26
3.2 Regra Matriz de Incidência Tributária do IPTU.....	29
4 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITR E DO IPTU	35
4.1 Patrimônio Imobiliário	37
4.2 Imóvel Rural.....	48
4.3 Imóvel Urbano.....	51
5 CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE A UNIÃO E OS MUNICÍPIOS.....	54
6 PROPRIEDADE RURAL LOCALIZADA EM ÁREA URBANA.....	61
7 CONCLUSÃO.....	66
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objetivo trazer a abordagem doutrinária e o entendimento jurisprudencial quanto a incidência do Imposto Territorial Rural – ITR e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU em propriedade rural localizada em área urbana, verificando os principais critérios de formação e incidência dos tributos em referência sobre o fato gerador da relação jurídica tributária.

Com base nos ordenamentos jurídicos legais, será estudado o art. 29 do Código Tributário Nacional – CTN que prevê o critério espacial de localização da propriedade para a incidência do ITR e também será estudada a validade do Decreto Lei nº 57 de 18 de novembro de 1966 que trata sobre a incidência do ITR em bens imóveis, segundo o critério de destinação e vinculação da “exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial” (Decreto Lei nº 57, de 1966).

Por outro lado, também será apresentado as características do IPTU e segundo o art. 32 do CTN e, após análise poderá compreender para que tal tributo será incidido em propriedade que esteja localizada em área urbana e dentro do perímetro do município, conforme definido pelo critério espacial.

É através do crescimento populacional e da expansão territorial que o presente estudo foi iniciado, sendo possível trazer a abordagem das novas definições territoriais e de bens imóveis destinados à produção rural que foram abrangidos pela expansão territorial urbana e que ao longo dos anos foram mantidas a destinação inicial, não sendo vinculados a moradia, ao comércio e a indústria.

Com esse cenário jurídico enfrentado na prática surge o conflito de competência dos entes federativos em legislar e arrecadar o ITR e do IPTU nas propriedades com destinação rural localizada em área urbana.

Para que o conflito citado retratado seja resolvido, será estudada a delimitação da hipótese de incidência tributária e conseqüentemente os critérios de localização e destinação de cada bem imóvel para que ocorra o fato gerador da relação jurídica tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Pois bem, compreendendo melhor o tema, inicialmente estudará de forma mais detalhada as características, competências e formação da regra matriz de incidência tributária do ITR.

Logo em seguida, o segundo capítulo tratará sobre o IPTU, também apresentando suas características e abordando demais assuntos relevantes sobre esse tributo.

Após a apresentação e a caracterização do ITR e do IPTU, será a partir do terceiro capítulo que estudará a regra matriz de cada tributo, observando o aspecto material e trazendo o conceito de patrimônio, a definição de imóvel urbano e rural para que seja possível identificar a incidência do tributo devido em cada propriedade, segundo o local em que se encontra.

Por fim, nos últimos capítulos será identificado a solução do conflito de competência entre a União e os Municípios quanto a incidência do ITR e do IPTU em propriedade rural localizada em área urbana, segundo o entendimento defendido sobre o critério de destinação econômica do imóvel como fator principal para criação do fato gerador que será objeto da relação jurídica tributária entre o ente federativo e o contribuinte.

2 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

Antes de tratarmos sobre o conceito, as características, a função extrafiscal e os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, será necessário conceituarmos o que são tributos, impostos e taxas.

A Lei nº 5.172/66, conhecida como Código Tributário Nacional – CTN, traz a definição do que é tributo. Segundo o art. 3º do CTN, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Fica evidente que o legislador tentou trazer o conceito de tributo selecionando diversas propriedades. Destrinchando o art. 3º do CTN apresentado, verifica-se que o tributo é uma obrigação, devendo ser paga de forma monetária e que independe da vontade do contribuinte. Tal obrigação poderá ser satisfeita pelo contribuinte mediante a entrega de moeda, desde que o fato gerador do tributo seja sempre lícito, previsto na legislação e cobrado por ato administrativo.

O indivíduo é o sujeito que paga o tributo. De forma sinônima, o sujeito é aquele que contribui para a atividade coletiva estatal. Vale ressaltar que a arrecadação dos tributos é realizada pelo próprio Estado e, também pelas entidades de fins públicos.

A legislação tributária descreve que há necessidade de um fato gerador para que ocorra o tributo. Ou seja, quando existe um fato gerador nasce uma obrigação tributária e conseqüentemente surge o tributo.

Como citado, o CTN conceitua a maneira que o tributo é constituído e a forma que deverá ser arrecado. Porém existem várias críticas realizadas perante o CTN no que diz respeito que o legislador deixou de definir e classificar o tributo, cabendo essa função ser exercida e praticada pela doutrina.

Dito isso, pode-se entender que as críticas feitas perante o CTN tratam sobre as maneiras em que as palavras são utilizadas e o modo que trazem uma interpretação maior do que o próprio art. 3º do CTN condiz.

Atualmente, não há uma uniformidade doutrinária para definir e classificar o tributo, cabendo então cada doutrinador classificar o tributo de uma forma. Segundo Luciano Amaro (2006, p. 25) “tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.”

O art. 145 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CF/88, traduz a competência que cada Ente Federativo possui para instituir determinados tributos, sendo:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas¹

Conforme observado no artigo, pode-se notar que os tributos possuem as suas espécies (impostos, taxas e contribuição de melhoria) e que cada espécie de tributo possui a sua finalidade e a sua característica.

Os impostos definidos no art. 16 do CTN são tributos que dependem do fato gerador para sua caracterização. Em outras palavras, pode-se entender que o fato gerador dos impostos independe de qualquer atividade estatal específica. Diferente das taxas definidas no art. 77 do CTN que caracteriza que são impostos em que o fato gerador é dependente de um serviço público realizado. Portanto, entende-se que os tributos possuem as suas espécies e que cada espécie possui uma particularidade.

Após a apresentação das principais características dos tributos, dos impostos e das taxas, bem como os seus critérios de definição diante do CTN, pode-se aprofundar o nosso tema em relação ao ITR.

O ITR é um tributo que está previsto constitucionalmente no art. 153, inciso VI da CF/88 e regulamentado no art. 29 do Código Tributário Nacional. Em sua origem e diante do momento histórico em que o Brasil estava expandindo as suas terras, o ITR foi criado no ano de 1891 com o objetivo de incentivar o crescimento de produção agropecuária. Na época de sua vigência até a promulgação da Constituição 1946, a competência para arrecadação do ITR eram dos Estados.

Logo após a promulgação da Constituição de 1961, a competência para a arrecadação do ITR foi transferida aos Municípios e foi então que, com a criação da Emenda Constitucional nº 10 em 09 de novembro do ano de 1964, a competência foi outorgada para a União.

¹ BRASIL. **Constituição da República Federal do Brasil de 1988**. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

A partir do ano de 1964 até a promulgação da CF/88, nada se alterou com relação a arrecadação do ITR pela União, motivo pelo qual o ITR é um tributo de competência da União para instituição e arrecadação.

No mesmo ano da promulgação da Constituição Federal de 1964 que tornou a União responsável pela instituição e administração do ITR, houve também a criação do Estatuto da Terra com a edição da Lei nº 4.504 de 30 de novembro do ano em referência.

Ocorre que, por mais que a União tivesse competência sobre o ITR, foi passada aos Municípios a competência para arrecadação deste tributo com o objetivo incentivar o desenvolvimento rural da época, ajudar nas políticas públicas de descentralização de terras e realizar os cadastramentos dos imóveis rurais.

Aproveitando o cenário de cadastramento dos imóveis rurais, o Decreto nº 72.106 de 1973 estabeleceu que o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA seria o responsável pelo cadastro dos imóveis rurais. Logo sem seguida, com a criação da Lei nº 8.022 de 12 de abril de 1990, foi transferida a competência à Secretaria da Receita Federal – SRF para arrecadar o ITR e realizar o recadastramento dos imóveis que eram cadastrados pelo INCRA.

Até então, o ITR foi o imposto que era regulamentado tanto pelo INCRA quanto pela Secretaria da Receita Federal, no qual ambos estavam responsáveis pelo cadastramento dos imóveis rurais e realizavam o lançamento deste tributo.

Embora o ITR tenha sido regulamentado por anos pelo Estatuto da Terra, atualmente é a Lei nº 9.393 de 19 de dezembro 1996 que traz características essenciais para o ITR. Porém, isso não quer dizer que a atuação do INCRA e da SRF foram abolidas.

Como definido no art. 153 da CF/88 e com o grande advento da regulamentação do ITR pela Lei nº 9.393 de 19 de dezembro 1996, restou determinado que o ITR é o imposto de competência da União e, diante da Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003, os Municípios poderão arrecadar e fiscalizar o ITR em conformidade com o determinado em lei e sem interferir na competência da União.

Foi com a Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003 que o ITR se tornou mais específico e que trouxe mais eficiência para complementação da CF/88. Além disso, tal emenda foi importante para trazer definições e solucionar alguns questionamentos pontuais que existiam e que geravam dúvidas na nossa CF/88. Como exemplo, pode-se utilizar o no Art. 153, parágrafo 4º da EC em comento, que diz:

Art. 153. § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

- I - Será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;
- II - Não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;
- III - Será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.²

Note-se que os incisos apresentados no art. 153, são autoexplicativos e complementam as características do ITR que antes geravam dúvidas, como a questão da não incidência do tributo em pequenas glebas rurais (inciso II) e a fiscalização do ITR pelos Municípios (inciso III). Vale ressaltar que a fiscalização e a cobrança do ITR através dos Municípios não foi uma novidade que a EC nº 42/03 trouxe, apenas atribuiu função específica para a norma diante do ordenamento jurídico.

A capacidade dos Municípios em arrecadar e fiscalizar o ITR não gera a anulação da capacidade de regulamentação do tributo perante a União. Quando há essa possibilidade dos contribuintes em realizar a arrecadação deste tributo a receita do imposto arrecadado será dividido em 50% para cada o Município e para a União.

Essa previsão de arrecadação também está prevista na Lei nº 11.250 de 27 de dezembro de 2005 que retrata a competência da União diante do ITR e que não é prejudicada com a arrecadação e a fiscalização deste imposto através dos Municípios, conforme o art. 1º da referida lei retratada:

Art. 1º A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal.³

Fica evidente que a competência sobre o ITR é exclusiva da União e somente este entende federativo possui a capacidade ativa para cobrar o crédito relativo deste tributo e conforme Súmula 139 do Superior Tribunal de Justiça – STJ: “Cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional propor execução fiscal para cobrança de crédito relativo ao ITR”.

² BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

³ BRASIL. **Lei nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005**. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11250.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

Nesse sentido, observa-se que existe uma relação tributária entre o Contribuinte e o Ente Federativo, podendo ser tanto a União, por meio da SRF, como o Município, dependendo do local onde a propriedade de imóvel rural do Contribuinte estiver localizada.

Verificada a relação tributária entre o Contribuinte e os Entes Federativos, conforme definido pela Lei nº 5.172/66 que estabelece a aplicação das normas à União, Estados e Municípios, o ITR é um tributo que se aplica necessariamente em propriedades rurais e propriedades localizadas em áreas distintas da zona urbana, conforme definido pelo art. 29 da lei em comento que diz: Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município (BRASIL, 1966).

No capítulo 4.1 deste trabalho, será estudado a caracterização do imóvel rural e as diferenças apontadas entre imóvel rural e imóvel urbano. Apenas para menção, o imóvel rural é aquele caracterizado por sua destinação econômica, independentemente de estar localizado na zona rural.

Para tanto, nota-se que o ITR é um tributo de competência da União e tal competência pode ser delegada aos Municípios. A partir do momento que a competência de arrecadação é delegada aos Municípios, o valor arrecadado não precisa ter interferência da competência originária e deverá ser incidido sobre as propriedades rurais.

Não basta apenas que o ITR seja um tributo criado e estabelecido por lei, será necessário seguir algumas regras e diretrizes para que este tributo seja colocado em prática. Em outras palavras, o ITR possui variações de alíquotas definidas pela área do local em que o imóvel rural se encontra e pela destinação econômica de produção para que haja a cobrança devida e deverá apresentar um caráter extrafiscal, sendo analisadas as suas funções específicas.

Existe um cálculo para ser elaborado quando trata-se das variações de alíquotas sobre a incidência do ITR em propriedades rurais para que o contribuinte recolha o valor do tributo. Esse valor a ser recolhido é chamado de Valor de Terra Nua – VTN e é calculado pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável do bem e a área total.

Para melhor entendimento e como o próprio nome diz, o VTN é o valor da terra nua. Ou seja, é aquele valor que exclui todas as construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas, permanecendo somente o valor venal do imóvel rural.

Recentemente, em 14 de março de 2019, houve a publicação da Instrução Normativa da Receita Federal Brasileira – RFB nº 1877 que estabeleceu novas medidas de arrecadação do VTN, adotando três elementos principais para apuração deste valor, sendo a localização do imóvel, aptidão agrícola e dimensão do imóvel, conforme definido art. 1º, § 1º da Instrução Normativa em comento.

Além disso, no art. 3º da Instrução Normativa da RFB nº 1877, pode-se observar que houve os critérios para especificar de forma mais objetiva a capacidade de produção econômica das propriedades rurais, conforme transcrito:

Art. 3º As terras, consideradas suas respectivas condições de manejo, deverão ser enquadradas segundo as seguintes aptidões agrícolas:

I - lavoura - aptidão boa: terra apta à cultura temporária ou permanente, sem limitações significativas para a produção sustentável e com um nível mínimo de restrições, que não reduzem a produtividade ou os benefícios expressivamente e não aumentam os insumos acima de um nível aceitável;

II - lavoura - aptidão regular: terra apta à cultura temporária ou permanente, que apresenta limitações moderadas para a produção sustentável, que reduzem a produtividade ou os benefícios e elevam a necessidade de insumos para garantir as vantagens globais a serem obtidas com o uso;

III - lavoura - aptidão restrita: terra apta à cultura temporária ou permanente, que apresenta limitações fortes para a produção sustentável, que reduzem a produtividade ou os benefícios ou aumentam os insumos necessários, de tal maneira que os custos só seriam justificados marginalmente;

IV - pastagem plantada: terra inapta à exploração de lavouras temporárias ou permanentes por possuir limitações fortes à produção vegetal sustentável, mas que é apta a formas menos intensivas de uso, inclusive sob a forma de uso de pastagens plantadas;

V - silvicultura ou pastagem natural: terra inapta aos usos indicados nos incisos I a IV, mas que é apta a usos menos intensivos; ou

VI - preservação da fauna ou flora: terra inapta para os usos indicados nos incisos I a V, em decorrência de restrições ambientais, físicas, sociais ou jurídicas que impossibilitam o uso sustentável, e que, por isso, é indicada para a preservação da flora e da fauna ou para outros usos não agrários.⁴

Para tanto, a Instrução Normativa da RFB nº 1877 teve como principal objetivo trazer a valorização das propriedades rurais observando a sua localização, o tamanho da propriedade em si e principalmente a atividade econômica produzida no local. Conseqüentemente, observa-se que o valor do VTN será proporcional a propriedade de imóvel rural e sua produção econômica.

Os cálculos realizados nos imóveis rurais para apuração do ITR devem seguir o critério de alíquotas variantes, conforme cobrança feita desde a Lei nº 9.393 de 19 de dezembro 1996.

⁴ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1877, de 14 de março de 2019.** Disponível: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99225>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

As alíquotas variam entre 0,03% a 20% e dependem da área total do imóvel rural e o grau de utilização da determinada área.

As variantes das alíquotas podem ser observadas através da Tabela 1, tendo a sua criação com base no art. 11 da Lei nº 9.393/96 e que retrata a área total do imóvel rural e seu grau de utilização:

Tabela 1 - Variantes das Alíquotas

Área total do imóvel (em hectares)	Grau de utilização (em %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Fonte: Adaptado de BRASIL, 1996

Conforme demonstra a Tabela 1, nota-se que quanto maior o uso do imóvel rural e a sua produtividade, menor será a tributação do ITR. Esse método de utilização das alíquotas para formação do ITR tem como caráter a progressividade extrafiscal.

2.1 Progressividade Extrafiscal do ITR

Ao tratarmos sobre o caráter progressivo extrafiscal do ITR, é necessário ressaltar que os tributos possuem três espécies e funções que os caracterizam, sendo as funções de fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade.

As funções de fiscalidade está relacionada a arrecadação dos valores pagos pelos contribuintes para o Estado com o objetivo de arrecadar esses valores e destiná-los aos custeios das atividades desenvolvidas pelo ente administrativo. Nota-se que essa função fiscal possui caráter arrecadatório e segundo Machado (2009, p.96), a função fiscal é “quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado”.

Já as funções de extrafiscalidade está vinculada ao incentivo econômico e as ações realizadas pelos contribuintes. Essa função não é apenas de caráter arrecadatório, mas sim um caráter de incentivo, no qual há intervenção na economia através do aspecto social. Em sua

obra, Machado (2009, p. 96) diz que “o tributo é extrafiscal quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, para buscar um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”.

Muito além da função fiscal do tributo, o caráter extrafiscal é considerado também um tributo que contribui para o incentivo econômico, para a progressão política e para o desenvolvimento social, conforme definido por Meirelles (1993, p. 151):

Modernamente, os tributos são usados como instrumento auxiliar do poder regulatório do Estado sobre a propriedade particular e as atividades privadas que tenham implicações com o bem-estar social. Até mesmo o Direito norte-americano, tão cioso das liberdades individuais, admite essa função extrafiscal dos tributos, para o incentivo ou repressão da conduta do particular. [...] (MEIRELLES, 1993, p. 151)

Por último, as funções de parafiscalidade são aquelas que se destinam ao financiamento das atividades indiretas que não são exercidas pelo Estado, mas sim por entidades específicas. O doutrinador Machado (2009, p. 96) explica em sua obra que é “parafiscal, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas”.

Nesse sentido, após a apresentação dos três tipos de espécies e funções que caracterizam os tributos, pode-se entender que o ITR possui o caráter extrafiscal e que está vinculado a função de progressividade. Ou seja, quando é mencionado progressividade deve-se ter em mente que o aumento das alíquotas é decorrente do aumento do tamanho da área da propriedade de imóvel rural.

Segundo o art. 153, inciso VI, § 4º da CF/88 e incluído pela EC nº 42 de 2003, dispõe que:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
 § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
 I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).²

Ao elaborar o texto constitucional do artigo apresentado, o objetivo do legislador foi definir o aumento das alíquotas quanto a manutenção indevida da propriedade. Ou seja, a função progressiva extrafiscal é definida através do aumento da alíquota, visto que a intenção é a diminuição das alíquotas em propriedades com o uso adequado da sua propriedade de imóvel rural para que seja evitado a manutenção da própria propriedade.

Além do caráter progressivo extrafiscal do ITR e conforme definido no art. 5º, inciso XXIII da CF/88, o legislador atribuiu a função social da propriedade para que haja o aumento das alíquotas nas propriedades que não respeitam o meio ambiente e também atribuiu o conceito da reforma agrária, segundo definido por Torres (1993, p.314) “como objetivo principal promover a Reforma Agrária e redistribuição de terras no país”.

Nota-se que ITR possui dupla progressividade, tanto a função fiscal como a função extrafiscal. No que se trata da função fiscal, pode-se observar que quanto maior a área, maior será a alíquota e conseqüentemente maior será a capacidade econômica do contribuinte. Por outro lado, observa-se o grau de utilização da área e a sua relação com a função social da propriedade, caracterizando a função extrafiscal. Em suma, nas palavras de Machado (1993, p. 246), “o ITR é um imposto que, em parte, tem o caráter fiscal, para conseguir os recursos necessários para a execução da Reforma Agrária e, em parte, tem o caráter extrafiscal, como instrumento para forçar o proprietário a promover a sua execução”.

Nesse sentido, para caracterização da função extrafiscal do ITR vinculado a função social da propriedade, José Marcos Domingues de Oliveira (2007, p. 68) diz que:

A tributação extrafiscal é orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição de renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos privados para setores produtivos, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, etc (OLIVEIRA, 2007, p.68).

Após a definição do caráter fiscal e da progressividade extrafiscal do ITR, necessário se faz analisar a destinação e finalidade do imóvel para a arrecadação do imposto em comento, como será analisado no capítulo 4 do presente estudo.

2.2 Regra Matriz de Incidência Tributária do ITR

Como visto até o presente momento, a elaboração dos cálculos para a formação do ITR para ser incidido sobre as propriedades rurais precisa seguir alguns critérios e observar as alíquotas para sua formação.

E nesse cenário é possível observar que existem fatores que contribuem para a formação da incidência fiscal, sendo os fatores antecedentes e conseqüentes. Em outras palavras, os fatores antecedentes são aqueles relacionados a uma conduta. Já os fatores conseqüentes são aqueles vinculados a conduta.

Na obra Curso de Direito Tributário (2013, p. 239-241), o professor Paulo de Barros de Carvalho explica o conceito dos fatores antecedentes e consequentes para a formação da regra matriz tributária, sendo:

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente (BARROS, 2013, p 239-241).

Levando em consideração o explicado pelo professor Paulo de Barros de Carvalho, quando menciona-se em antecedente normativo pode-se encontrar as características de critérios materiais, espaciais e temporais em observância com o ITR.

Em primeiro lugar, quando aborda-se o critério material, observa-se que tal critério é um dos pilares para a formação da regra matriz tributária. Esse critério é composto por dois elementos básicos, sendo um verbo e um complemento, no qual precisam ser realizado por um sujeito, sendo uma pessoa física ou pessoa jurídica.

O comportamento realizado por uma pessoa física ou jurídica estão delimitados por critérios espaciais e temporais. Somente a partir dessa relação em conjunta é que pode ser criado o fato jurídico tributário. Tal fator jurídico tributário é constituído pela vontade do legislador que, através da observância dos fatos reais realizados, ocorre a caracterização das normas e consequentemente são criados os fatos jurídicos.

A existência da regra matriz de incidência tributária tem como principal objetivo analisar e identificar as normas que serão utilizadas como criadoras de tributos, observando os fatores antecedentes e consequentes para que estejam de acordo com o ordenamento jurídico. Portanto, é nesse cenário de apresentação da regra matriz da incidência tributária que pode-se observar a sua relação com o ITR.

Diante do CTN e da Lei nº 9.393 de 1996, o critério material do ITR é o fato gerador que é determinado pela propriedade, pelo domínio útil ou pela posse da propriedade rural localizado fora da zona urbana do município, respeitando a competência da União, conforme o art. 29 da referida lei:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.⁵

⁵ BRASIL. **Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996**. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

Ao observar o artigo apresentado e o CTN, há definição de que além da propriedade, a incidência também é cabível quando há domínio útil ou a posse de imóvel. Essa definição gera algumas divergências por ser, aparentemente, uma inconstitucionalidade.

Nesse sentido, a incidência do ITR não é sobre o próprio bem e sobre a coisa real, mas sim sobre o direito real da pessoa. Ou seja, a incidência do tributo em comento é sobre o fato do sujeito ser proprietário e possuidor do objeto real e não sobre a propriedade, a posse e o domínio útil.

Além disso, a CF/88 definiu que é de competência da União instituir o ITR sobre a propriedade de imóvel rural e a Lei nº 4.504 de 1964, também conhecida como Estatuto da Terra, também definiu a competência da União em instituiu o ITR. Pode-se observar que foram duas ferramentas que dão margem para outra interpretação quanto a incidência do ITR.

Vários são os argumentos de que as leis infraconstitucionais estão dando margem para novas interpretações em relação ao definido pela CF/88, visto que a própria Constituição Federal definiu que o ITR será incidido sobre as propriedades de imóveis rurais e as leis que estão em um nível inferior à Carta Magna do Estado e mencionam que tal tributo será incidido em propriedades, domínio útil e à posse.

Pois bem, o próprio art. 110 do CTN definiu que a lei tributária não pode alterar o definido na CF/88, conforme exposto:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.⁵

Deste modo, para melhor explicação sobre a infração das leis infraconstitucionais em relação ao definido pela Constituição Federal, Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 41) definiu que:

O domínio útil e a posse são atribuídos intrínsecos a um direito maior, que é o direito de propriedade. Dessa maneira, as normas infraconstitucionais não estariam ampliando a previsão da Lei Fundamental, mas tão só desdobrando a relação jurídica “propriedade” em outras duas que, em princípio, nela estão interligadas. Digamos que ambas contribuem para a formação da situação jurídica da propriedade, entendendo aqui essa expressão como o plexo de relação que tem, nem único sujeito, pontos de referência (CARVALHO, 2011, p. 41).

Sendo assim, a regra matriz da incidência tributária do ITR em seu critério material é definido por dois verbos, o “ser” e o “ter”. Nesse sentido, o verbo “ser” está relacionado ao fato de “ser” proprietário da propriedade e o verbo “ter” mostra ter o domínio útil ou a posse de imóvel. Nota-se que há existência do verbo e do complemento.

Além do critério material para que o ITR seja elaborado, também é necessário observar os critérios espaciais e temporais e suas consequências, sendo os critérios pessoais e quantitativos.

Como o próprio nome diz, o critério espacial está relacionado ao espaço que em que ocorrerá a incidência do ITR. Nesse caso, pode-se compreender através do art. 29 do CTN que trata-se da propriedade rural que não está definida por lei municipal como área urbana.

Já o critério temporal de incidência do tributo em comento, é definido pela data de 1º de janeiro de cada ano para que haja a obrigação tributária, conforme o definido no art. 1º da Lei nº 9.393/96:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.⁵

No que se refere as consequências dos critérios de incidência da regra matriz do ITR, o critério pessoal está relacionado ao sujeito ativo e ao sujeito passivo dessa obrigação tributária. O sujeito ativo é a União que possui a capacidade de arrecadar e fiscalizar o ITR ou então poderão ser os Municípios e o Distrito Federal, quando estes entes federativos possuírem a competência ativa transmitida pela União para que possam fiscalizar e cobrar o tributo.

Nesse mesmo critério, o sujeito passivo será o próprio proprietário do imóvel rural ou aquele que possuir o domínio útil ou a posse do imóvel. Os sujeitos passivos do critério pessoal estão definidos no art. 4º da Lei nº 9.393/96, “Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título” (BRASIL, 1996).

E, por fim, o critério quantitativo é definido pelo caráter extrafiscal do tributo e que utiliza o valor da terra nua como base de cálculos. Em outras palavras, é o valor que exclui todas as “construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas”, conhecido como VTN, como exposto anteriormente.

Vinculado a base de cálculo do critério quantitativo não pode-se esquecer das variações das alíquotas entre 0,03% a 20% que dependem da área total do imóvel rural e o grau de utilização da determinada área.

Dessa forma, foi possível conceituarmos o ITR, a maneira em que é fiscalizado e arrecadado, bem como os critérios e funções que o compõe. No próximo capítulo será possível fazer um estudo sobre o IPTU para que então seja possível trazer a discussão sobre a incidência do ITR e do IPTU em propriedade rural localizada em área urbana.

3 IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – IPTU

O objetivo principal deste capítulo é fazer um estudo sobre o IPTU, trazendo suas principais características e as hipóteses tributárias deste imposto, bem como os critérios de formação para que se possa discutir as controvérsias da incidência do IPTU e do ITR nas propriedades rurais localizadas em áreas urbanas.

No contexto histórico do IPTU, não se sabe ao certo em que época e por qual documento legal que o IPTU foi criado. Segundo Aliomar Baleeiro (2013, p. 316), este imposto era conhecido como “décima urbana” de competência dos Municípios e incidido em imóveis urbanos edificados. O principal documento que continha a definição deste tributo foi encontrado em uma carta elaborada pela Rainha D. Maria que entregou ao governador da Bahia, em 19 de maio de 1799 que continha o seguinte texto:

Atendendo ao nosso favor, que me proponho conceder-lhe, suprimindo os contratos de sal e pescaria das baleias, me proponho estabelecer o imposto de décima nas casas das cidades marítimas e a extensão do tributo do papel selado que já se paga nos meus domínios do continente da Europa (BALEEIRO, 2003, p. 316).

Como não se sabe ao certo sobre as origens do IPTU, alguns doutrinadores trazem alguns estudos históricos sobre esse imposto. Como apresentado, Aliomar Baleeiro conceituou a origem do IPTU através da carta da Rainha D. Maria em 1799. Já o doutrinador Valter Valério (1997, p. 135) menciona que o IPTU deve como origem em 27 de junho de 1808, através do alvará expedido pela Coroa Real e eram as províncias que detinham a competência deste tributo.

Foi então que o art. 23, inciso I, “a” da Constituição Federal de 1937 manteve a competência do imposto predial urbano aos Municípios, tendo em vista que na Constituição Federal de 1934 tal competência também era dos Municípios.

Para fins de esclarecimentos, vale lembrar que o IPTU e o ITR foram tributos que na Constituição Federal de 1934 eram relacionados e de competência do Município. Por esse motivo, a Constituição Federal de 1946 eliminou a divisão dos tributos em comento e definiu no art. 29, incisos I e II que o IPTU é de competência exclusiva dos Municípios.

A partir da CF/88, o IPTU está previsto no art. 156, inciso I da referida Constituição e determina que: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana (...)”. Além do definido na própria CF/88, o IPTU também é considerado um tributo de grande incentivo financeiro para os Municípios e considerado um tributo que influencia no desenvolvimento social da propriedade urbana, segundo algumas normas infraconstitucionais.

O art. 182 da CF/88 diz que:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo poder público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.¹

O artigo representado mostra que a sua aplicação na sociedade brasileira tem relação direta, deixando evidente que o IPTU é um tributo relacionado ao princípio da função social da propriedade e que a sua gestão é aplicada de forma mais ampla aos contribuintes do que o ITR, por exemplo.

Do mesmo modo que o ITR, o IPTU também foi um tributo que sofreu novas interpretações quanto a sua incidência, conforme o art. 32 do CTN que diz:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.⁶

Segundo o doutrinador Hugo de Brito Machado (2002, p. 335), o IPTU é um tributo que incide sobre o imóvel urbano, englobando tanto a propriedade como as edificações, diferente do ITR que trouxe o entendimento de que tal tributo será incidido sobre o imóvel rural, desconsiderando as suas edificações.

⁶ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

3.1 Progressividade do IPTU

Quando menciona-se em progressividade do IPTU refere-se ao aumento das alíquotas em relação ao valor do imóvel, diferente do ITR que possui a sua progressividade extrafiscal vinculada ao aumento das alíquotas decorrentes do aumento do tamanho da área da propriedade de imóvel rural.

Nesse sentido, o doutrinador Aliomar Baleeiro (2010, p. 1.161) explica sobre a progressividade do tributo em relação ao valor econômico do objeto tributado:

Os tributos devem ser “graduados” conforme a capacidade econômica do contribuinte. Tributos graduados são os progressivos, ou seja, aqueles cuja alíquota cresce à medida que se eleva a quantidade ou valor da coisa tributada, em contraste com a relação constante dos impostos simplesmente proporcionais (BAALEIRO, 2010 p. 1.161).

Nota-se que o IPTU é um tributo de caráter extrafiscal e que depende de cada caso em particular para que o tributo seja incidido na propriedade de imóvel urbano. Ou seja, não existe uma regra de incidência geral para a tributação do IPTU, devendo ser observado que existe uma equidade tributária para que as alíquotas do IPTU sejam analisadas de acordo com o tamanho, localização, destinação do imóvel, bem como a capacidade do contribuinte em pagar o tributo. Por sua vez, o caráter fiscal do IPTU vinculado aos Municípios é de extrema importância por contribuir para o desenvolvimento das suas próprias cidades.

O art. 145, § 1º da CF/88 trata sobre a progressividade extrafiscal que pode-se utilizar como base no estudo do IPTU, referente a capacidade do contribuinte em pagar o tributo:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.¹

O chamado progressividade do IPTU gera grandes discussões entre alguns doutrinadores quanto a constitucionalidade do art. 156, § 1º, incisos I e II que tiveram seus textos constitucionais alterados segundo a EC nº 29, de 2000 que diz que:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000).⁷

Alguns doutrinadores como Aires Fernandinho Barreto e Miguel Realce (2002, p. 124), dizem que a inclusão da EC nº 29, de 2000 no artigo retratado são normas que afetam as cláusulas pétreas constitucionais sob o argumento de que essa inclusão afetam direitos e garantias individuais que estariam assegurados pelos contribuintes ao recolherem o IPTU, conforme o definido pelo art. 60, § 4º, inciso IV da CF/88.

Em sua obra, Aires Fernandinho Barreto, conceitua que:

Ao promulgar a Emenda, o Congresso Nacional detinha apenas o poder constituinte derivado que, de um lado, lhe faculta a introdução de emendas à Constituição, mas, de outro, impõe-lhe manter íntegra a área constituída por cláusulas pétreas. Dentre estas estão, sem dúvida, as que garantem aos contribuintes o direito de só serem submetidos à progressividade, em face de impostos pessoais (art. 145, §1º)⁸.

Por sua vez, Roque Antônio Carraza (2003, p.101), leciona que a EC nº 29, de 2000 não alterou o texto legal constitucional e que nem feriu as Cláusulas Pétreas, somente explicou a progressividade do IPTU. Nota-se que Misabel Abreu (2013, p. 335) também foi uma doutrinadora a favor da constitucionalidade da inclusão da EC em referência.

Com esta concordância, Misabel Abreu também trouxe três distinções sobre as espécies encontradas sobre a progressividade, sendo: progressividade igualitária, progressividade extrafiscal e progressividade temporal.

Quando se fala em progressividade igualitária, trata sobre os recursos econômicos que o contribuinte possui para arrecadas o IPTU, conforme definido pelo art. 415, § 1º da CF/88. Em relação a progressividade extrafiscal, a doutrinadora utiliza como base o art. 156 da CF/88 para determinar que a progressividade está vinculada a função social do imóvel. Por último, a progressividade temporal tem como objetivo estimular o uso e a construção de edificações em áreas sem utilização para que seja possível fazer o uso correto da área urbana.

⁷ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000**. Disponível:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

⁸ BARRETO, Aires Fernandinho. **IPTU: Progressividade e Diferenciação**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 76, p. 7/11, jan. 2002.

Pois bem, embora haja essa discussão doutrinária quanto ao caráter progressivo do ITR, o STF também possuía um posicionamento antes da EC nº 29 de 2000, no qual as alíquotas só poderiam ser progressivas para atender ao princípio da função social da propriedade.

Entende-se então que a inclusão da EC nº 29 de 2000 foi algo benéfico ao contribuinte, pois as alíquotas do IPTU serão progressivas para se encaixar a capacidade contributiva deste proprietário, observando a “localização e uso do imóvel” (BRASIL, 1988).

Para elaboração do IPTU, em regra não há um critério específico que define as alíquotas para formação do valor do tributo em referência. Para tanto, necessário se faz que a própria decisão seja feita pelo Município.

Nesse sentido, Alexandre (2016, p.88) leciona que:

O exemplo mais marcante é o IPTU. Tendo por base de cálculo o valor venal do imóvel, o IPTU é calculado tomando por referências tabelas que estipulam ao valor do metro quadrado de área construída do imóvel nas diversas zonas do Município. Os valores estipulados são corroídos pelo fenômeno inflacionário e quando o Município, utilizando-se de índices uniformes, resolve atualizá-los, pode fazê-lo por meio de Decreto do Prefeito, pois não está a aumentar a base de cálculo, mas apenas a se impedir que ela seja artificialmente diminuída (ALEXANDRE, 2016, p.88).

Visto que não há uma regra para o cálculo do valor do IPTU, em regra os Municípios utilizam-se o valor venal do imóvel urbano. Diante do valor apurado, será aplicado a porcentagem da alíquota que poderá ser variado entre 1% a 1,5%. Em outras palavras, o cálculo utilizado é o valor venal x a porcentagem da alíquota.

Apenas para conceituar, nas palavras de Harada (2012, p. 349), entende-se por valor venal “aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo condições usuais do mercado de imóveis, e que a variação de dez por cento para mais ou para menos é usual”.

Ainda, na maioria dos municípios as alíquotas incidentes em imóveis urbanos edificados variam de 1% do valor venal e para os imóveis urbanos não edificados, as alíquotas variam de 2% a 3%.

Portanto, seguindo o disposto no art. 97 do CTN, visto que o IPTU é um tributo de competência dos Municípios, as alíquotas incidentes sobre o tributo somente poderão ser aumentadas em virtude de lei formal e não por decreto pelo Município.

Ocorre que, em caso prático, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais proferiu decisão em que julgou ilegal o aumento do valor venal dos imóveis urbanos do município pelo fato de ter sido realizado por Decreto. Diante desse cenário, houve a interposição de Recurso Especial sob nº 648.245 pelo Município de Belo Horizonte e com repercussão geral para julgamento do caso.

Diante do julgamento do RE nº 648.245, o Ministro Gilmar Mendes proferiu decisão que utilizou como fundamento o art. 97, parágrafo primeiro do CTN que define que é necessário a presença de lei para majoração do tributo, não se confundindo com atualização do valor.

Resta o entendimento de que a base de cálculo do IPTU é através do valor venal do imóvel, devendo ser fixado por lei ou então alterado por lei. No que se refere ao aumento do tributo, este não poderá ser feito através de decreto pelo Município, no qual foi decidido sua inconstitucionalidade pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal – STF com o julgamento do RE.92.335-SP.

Dessa forma, após estudarmos as características do IPTU, seus critérios de tributação e o valor elaborado para a cobrança do tributo, posteriormente será tratado sobre a regra matriz de incidência tributária do IPTU.

3.2 Regra Matriz de Incidência Tributária do IPTU

Sabe-se que para que haja a incidência tributária é necessário que exista a regra matriz acompanhada de seus elementos constitutivos, sendo os critérios materiais, temporais, espaciais, pessoais e quantitativos.

Além disso, como fato principal de uma regra matriz, é essencial que esteja presente o antecedente normativo, sendo a hipótese tributária e o ato consequente, conhecido como a relação jurídica. Em outras palavras entende-se que há existência de um fato econômico e através desse fato há o surgimento do vínculo obrigacional.

A regra matriz de incidência tributária em relação ao IPTU está definida nos artigos 156 da CF/88 e nos artigos 32, 33 e 34 do CTN conforme representados:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 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.

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.⁶

Com a apresentação dos artigos, é possível destrinchar os elementos constitutivos que cada artigo apresenta para que seja possível identificar o critério de regra matriz de incidência tributária do IPTU.

Segundo o art. 32 do CTN e conforme mostrando, verifica-se que o fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem de propriedade de imóvel urbano. Nesse sentido, existe a caracterização do verbo e de seu complemento. O verbo “ser” é definido com o ato do sujeito “ser” proprietário do imóvel urbano e o complemento é caracterizado pelo fato consequente do sujeito obter a posse do imóvel.

O fato para incidência do IPTU em propriedades de imóveis urbanos deve seguir as regras definidas pelos artigos 1.196 e 1.248 do Código Civil – CC, no qual diz respeito que o proprietário do imóvel urbano será aquele que tem de fato o exercício de poderes, sendo pleno ou não sob a propriedade, bem como não é necessário documento de Compra e Venda que esteja registrado em Cartório para que seja permitido a cobrança do tributo.

Pode-se observar também que o art. 34 do CTN dispõe que o contribuinte também poderá ser aquele sujeito passivo que não tenha nenhum documento de posse do imóvel, como por exemplo uma escritura de Compra e Venda. Nesse sentido, com o julgamento do Resp nº 1091198/PR, o STJ definiu que se o sujeito possuir a intenção de agir como proprietário, conhecido também como “animus domini”, também será considerado um sujeito passivo para recebimento da cobrança do IPTU.

Buscando compreender o art. 32, § 1º do CTN, é possível identificar o critério espacial. Como descrito no artigo apresentado, nota-se que a caracterização do critério espacial do IPTU está vinculado a propriedade de imóvel urbano, no qual é essencial que dois dos requisitos desse artigo seja preenchido para a caracterização deste imóvel.

Além do preenchimento de dois requisitos apresentados no art. 32, § 1º do CTN, para que a propriedade de imóvel urbano seja caracterizado, é necessário que o imóvel também seja mantido ou executado pelo poder Público.

Diferente da incidência do ITR, o IPTU é um tributo complexo no sentido de caracterização do seu objeto de tributação, visto que existe um cenário amplo para caracterização da propriedade de imóvel urbano, no qual “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” (art. 32, § 2º, CTN).

Observa-se que o conceito de área urbana também é bastante amplo, podendo ser considerado pelos Municípios as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, de acordo com o art. 32, § 2º, do CTN. Porém, mesmo que haja essa previsão legal, é imprescindível que tenha uma lei local para que definir que tal área é urbanizáveis ou de expansão urbanas.

Apenas para compreensão, como visto nos capítulos anteriores, o ITR é um tributo que em seu critério espacial é caracterizado como aquela propriedade de imóvel rural que não está definido por lei municipal como área urbana. Então é possível verificar que a incidência do tributo de ITR é mais compreensível e gera menos discussão do que a incidência do IPTU, situação na qual será discussão no presente estudo.

Sobre o critério temporal da regra matriz do IPTU, não há uma regra em específica para definição desse critério. Como se trata de uma competência exclusiva do legislador municipal, este deverá decidir quando ocorrerá o fato gerador e conseqüentemente, a partir deste fato, nascerá a obrigação tributária.

Por mais que seja uma decisão do legislador municipal, em regra e conforme utilizado na maioria dos Municípios, o IPTU é um tributo que tem a sua origem em 1º de janeiro do ano seguinte.

Como exemplo prático do nascimento do IPTU em relação ao seu critério temporal, utiliza-se então o julgamento recente do Recurso Especial nº 1863270, publicado em 22 de abril de 2020 e relatado pelo Ministro Herman Benjamin:

(...) O termo inicial do prazo prescricional da cobrança judicial do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU inicia-se no dia seguinte à data estipulada para o vencimento da exação. Considerando a modalidade de lançamento do tributo em tela (de ofício), a constituição definitiva dos respectivos créditos opera-se com a notificação do contribuinte por meio do simples envio do carnê, o que ocorre no início do ano de cada exercício. Assim, para efeito de contagem do prazo prescricional quinquenal do tributo em comento, considera-se o dia seguinte a data de vencimento

lançada no carnê enviado ao ora executado. Logo, a data inicial para a contagem do prazo prescricional é o dia 1º de janeiro do exercício cobrado, ou seja, 01 de janeiro de 2002 (...).⁹

No julgamento, pode-se observar o ato prático executado para a cobrança do IPTU, sendo em 1º de janeiro do respectivo ano. Além desse caso, pode-se utilizar o julgamento do Recurso de Apelação nº 1009067-51.2016.8.26.0053 no Estado de São Paulo, relatado pelo Desembargador Eurípedes Faim que decide:

(...) MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IPTU. O Código Tributário Nacional não fixou uma data ou período específico para o momento da ocorrência do fato gerador do IPTU. Como regra geral, tem-se adotado o ano civil, especificando o dia 1º de janeiro de cada ano. Entretanto, há liberdade para os Municípios nessa fixação, pois o Código Tributário Nacional não determinou nada a esse respeito, nem ao menos que o imposto fosse anual, o que permitiria que a lei municipal previsse a ocorrência de fatos geradores em períodos menores ou maiores de tempo [...].¹⁰

Apenas para fazer uma ligação entre o critério temporal e a progressividade, pode-se verificar que, segundo o art. 182, § 4º, inciso II da CF/88 que:

Art. 182. (...)

§ 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;

(...).¹

A citação revela que o IPTU possui esse caráter temporal e progressivo fiscal ou extrafiscal, conforme apresentado no item anterior.

Para definição do critério pessoal, deve-se ter em mente que trata dos sujeitos da relação jurídica tributária. Segundo o art. 119 do CTN, o sujeito ativo será aquele que possui a competência para exigir o cumprimento do tributo, no caso do IPTU, o sujeito ativo será o

⁹ RIO DE JANEIRO. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1863270 / RJ (2020/0044051-9)**.

Recorrente: Município de Nova Iguaçu. Recorrido: Sandro da Costa Silva. Rel. Min. Herman Benjamin – Segunda Turma. Brasília, DF, 22 de abril de 2020. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 20 de abril de 2020. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

¹⁰ SÃO PAULO. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1207093 / SP (2010/0127944-9)**.

Recorrente: Laila Racy Saigh e Outros. Recorrido: Município de São Bernardo do Campo. Rel. Min. Herman Benedito Gonçalves - Primeira Turma. Brasília, DF, 23 de novembro de 2010. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 26 de novembro de 2010. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201001279449&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

Município. No entanto, para que o Município seja figurado como sujeito ativo da relação tributária, seguindo a premissa do art. 156 da CF/88, a propriedade de imóvel urbano deverá estar localizada em seu território.

Vale ressaltar que no caso do sujeito ativo da relação tributária, por mais que a competência sobre o IPTU seja dos Municípios, estes entes federativos também poderão transferir a sua capacidade tributária para outros entes. Ocorre que, para que isso aconteça, será essencial que exista uma lei expressa que determine esse ato.

No mesmo critério pessoal, há existência do sujeito passivo, conforme descrito no art. 121 do CTN, sendo “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” e descrito no art. 34 do mesmo código. Em outras palavras, o sujeito passivo será aquela pessoa física ou jurídica que seja proprietária do imóvel urbano ou então o sujeito que possuir o domínio do imóvel.

Nessas mesmas palavras, definiu Harada: “sujeito passivo do IPTU só pode ser aquela pessoa física ou jurídica que detém a disponibilidade econômica do imóvel, seja ela possuidora (posseira), titular de domínio útil ou proprietária” (HARADA, 2012, p. 118).

Uma grande observação que deverá ser feita dentro do critério pessoal em relação ao sujeito passivo é que os Municípios, na qualidade de sujeito ativo, deverão observar a capacidade contributiva do sujeito passivo para arrecadação do IPTU. Ou seja, cabe ao Município escolher o contribuinte, respeitando a capacidade econômica do sujeito que tenha posse, domínio ou seja o proprietário do imóvel urbano, conforme definido pela súmula 399 do STJ que dispõe: “visando facilitar o procedimento de arrecadação, ao legislador municipal caberá eleger o sujeito passivo do tributo do IPTU. Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano)”.

Não existe um critério de preferência dos Municípios em escolherem os sujeitos passivos da relação jurídica tributária. Nesse caso, o que deverá ser observado são as capacidades econômicas para recolher o tributo, o critério material e principalmente a identificação do sujeito passivo que tenha o domínio econômico do imóvel urbano. A partir desses aspectos que serão incididos a regra matriz de incidência tributária do IPTU.

E, por fim, o último critério de formação da regra matriz de incidência tributária do IPTU é o critério quantitativo. Como demonstrado, esse critério diz respeito a base de cálculo do IPTU e as alíquotas decorrentes da formação deste tributo.

Apenas para lembrar do que foi explicado, para que seja realizado a apuração do valor do IPTU, é necessário elaborar o cálculo deste tributo através do valor venal do imóvel urbano e a partir deste cálculo será incidida a porcentagem da alíquota.

Deste modo, o cálculo utilizado para apuração do IPTU será o valor venal do imóvel x a porcentagem da alíquota, no qual a alíquota poderá ser variada entre 1% a 1,5%, tendo em vista que não há uma regra específica para o cálculo do IPTU e para a porcentagem das alíquotas.

4 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITR E DO IPTU

Após o estudo sobre as características ITR, previsto no art. 153, inciso VI da CF/88 e do IPTU, previsto no art. 156, inciso I da mesma carta, bem como a análise dos critérios de formação destes tributos, este capítulo trata sobre a regra matriz de incidência tributária de cada tributo em referência para que seja possível identificar a integridade dos tributos diante do aspecto material.

De forma mais simplificada e de maneira geral, o que diferencia o ITR e o IPTU é que o primeiro tributo é de competência da União, podendo os Municípios receber essa competência para arrecadação do ITR, sem que haja interferência da competência originária e o segundo tributo, o IPTU é de competência exclusiva dos Municípios.

A identificação do sujeito ativo do ITR e do IPTU é de fácil compreensão. Ocorre que somente a identificação do sujeito ativo não é suficiente para que exista a relação tributária. Para que a relação tributária seja criada, é necessário a existência do objeto que será o fato gerador. Em outras palavras, o objeto fato gerador que dará início a relação tributária são as propriedades rurais ou as propriedades urbanas.

Para que o ente federativo possa exigir a cobrança do tributo sobre imóvel, sendo o ITR ou o IPTU, é necessário verificar qual é o objeto de tributo, observando a sua localização e, principalmente verificar a destinação econômica deste objeto.

Observando o fator histórico de caracterização das propriedades de imóveis rurais, em 18 de novembro de 1966, houve a criação do Decreto Lei nº 57 que dispõe sobre a incidência do ITR em imóveis rurais. Nota que, segundo o art. 15 do Decreto Lei em comento, a incidência do ITR não é caracterizada somente pela localização rural do imóvel, mas sim pela sua destinação econômica, veja:

Art 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.⁶

Logo após, houve a promulgação da Lei nº 5.172/66, no qual foi utilizado como base o critério topográfico para identificação do objeto de tributo, observando o determinado pelo art. 32 da lei em referência. Diante deste cenário, definiu-se que se a propriedade de imóvel estivesse localizado em área rural, o tributo que incidiria nesta propriedade seria o ITR. Agora,

se a propriedade de imóvel estivesse localizada em área urbana, o imposto que incidiria nesta propriedade seria o IPTU (BRASIL, 1966).

Durante anos, esse critério topográfico definido no art. 32 do CTN foi bastante utilizado e não havia discussão sobre a incidência do ITR e do IPTU nas propriedades de imóvel objeto de tributo de sua destinação.

Ocorre que, ao longo dos anos e ao passo em que houve o aumento e o crescimento da sociedade, houve também um crescimento territorial e um avanço da área urbana em locais que antes eram considerados espaços rurais.

Veja que esse fenômeno social está totalmente vinculado a questão territorial tributável, além de que a interpretação sobre a caracterização de propriedade rural definida pelo art. 15 do Decreto Lei nº 57 e pelo art. 32 do CTN também gerou grandes interpretações e questionamentos não solucionáveis.

Atualmente, as grandes discussões existentes relacionam-se ao fator de incidência do ITR ou do IPTU sob o mesmo objeto de tributo, possuindo o mesmo fato gerador. Em outras palavras, seria uma bitributação.

A bitributação é caracterizada pelo ato de cobrança por mais de um ente federativo sob o mesmo contribuinte e que tenha o mesmo fato gerador objeto do tributo cobrado. Nesse caso, a bitributação é considerada um ato inconstitucional, visto que cada ente federativo tem a sua própria competência tributária e esse fenômeno é vedado, conforme entendimento de Paulo de Barros Carvalho.

Quando ocorre o fenômeno da bitributação, pode-se entender que ocorre a invasão de um ente federativo na competência de outro. No presente caso, a discussão que ocorre atualmente está relacionado ao conflito de competência do ITR ou do IPTU. Veja que se há uma propriedade de imóvel rural e que há incidência do ITR, trata de uma competência da União, no qual não poderá o Município cobrar o IPTU sobre o mesmo objeto de tributo.

Em muitos casos, é possível observar que o conflito de competência não trata somente critérios pessoais na identificação dos sujeitos da relação jurídica, ocorrendo também sobre a propriedade objeto de tributo. Nessa mesma linha de raciocínio e como fruto deste trabalho, existem propriedades de imóvel rural que estão localizados em área urbana.

Percebe-se que a partir desta premissa é que começa a discussão que perdura ao longo dos anos até os dias atuais. Algumas perguntas surgem em nossas cabeças para que se possa tentar solucioná-las, sendo: é possível a incidência do IPTU em propriedades com exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial? É possível a criação de uma regra matriz

de incidência tributária do ITR em propriedades localizadas em áreas urbanas e que possuem destinação econômica rural? Ou então é possível que o sujeito ativo da relação tributária sejam os Municípios que cobram o ITR em propriedades de imóvel rural localizada em área urbana? São essas e outras perguntas que será discutido ao longo deste capítulo para chegarmos em uma conclusão plausível.

A publicação da Solução de Consulta COSIT 198, de 05 de novembro de 2018, trouxe o entendimento da RFB de que o imóvel com destinação econômica rural, localizado em área urbana, não terá o ITR incidente em seu imóvel, conforme emenda transcrita:

Ementa da Solução de Consulta 198 – COSIT: Assunto: Imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR imóvel localizado em zona urbana utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. Tributação. O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) não incide sobre imóvel localizado na zona urbana, ainda quando seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, uma vez que tal hipótese não se encontra prevista na lei ordinária instituidora desse tributo.¹¹

O caso retratado é um exemplo de situação que deixa um questionamento aguçado em relação a incidência do ITR ou do IPTU em propriedades de imóvel rural com destinação econômica rural e que esteja localizado na área urbana.

Para prosseguirmos com a presente discussão, necessário se faz caracterizar o imóvel rural e o imóvel urbano para identificação de seus principais fatores que contribuem para a formação desse objeto de tributo do ITR ou do IPTU.

4.1 Patrimônio Imobiliário

Conforme estudado até o presente momento, observa-se os conceitos e as características do ITR e do IPTU, detalhando a maneira em que cada tributo é formado, fiscalizado, arrecadado e usufruído. A partir desses cenários apresentados será estudado o objeto fato gerador que é incidido em tais tributos.

Primeiramente, para definir o objeto fato gerador de incidência do ITR e do IPTU, deve-se ter em mente que esse tal objeto é considerado um bem imóvel. Entende-se que bem imóvel

¹¹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT 198, de 05 de novembro de 2018**. Disponível: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=96796>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

é uma coisa impossibilitada de ser movimentada, ou seja, não pode ser transportado sem que haja a sua destruição.

Segundo o art. 79 do CC, define que “são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente. Bens e coisas”. Destrinchando o artigo em referência, apenas para conceituação, entende-se que bem é considerado uma espécie do gênero coisa. Quando menciona-se “coisa”, está relacionado aos fenômenos da natureza e o que a natureza dispõe, como por exemplo o ar, o sol, o mar, a natureza e com exceção do ser humano. Já em relação ao “bem”, são as coisas que proporcionam ao ser humano condições econômicas passíveis de constituição de objeto de direito.

No antigo Código Civil de 1916, o conceito de bens imóveis ficou definido nos artigos 43 e 44, que atribuiu quatro categorias para definir o conceito de bens imóveis, sendo bens imóveis: (i) por sua natureza; (ii) por acessão física; (iii) por acessão intelectual e (iv) por definição legal.

Com o Novo Código Civil, o legislador não alterou os critérios e os conceitos de bens imóveis definidos pelo Código Civil de 1916, apenas atribuiu a extensão desses conceitos para incorporar novas definições.

Segundo o art. 43, inciso I do Código Civil de 1916, o conceito de bem imóvel por sua natureza era definido como: “o solo com os seus acessórios e adjacências naturais compreendendo a superfície, as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo”. O novo Código Civil atribuiu a esse conceito de bem imóvel por sua natureza o espaço aéreo e o subsolo como parte integrante do solo, conforme art. 1.229 do novo Código em referência, que diz que:

Art. 1.229. A propriedade do solo abrange a do espaço aéreo e subsolo correspondentes, em altura e profundidade úteis ao seu exercício, não podendo o proprietário opor-se a atividades que sejam realizadas, por terceiros, a uma altura ou profundidade tais, que não tenha ele interesse legítimo em impedi-las.¹²

Os bens imóveis por acessão física são aqueles definidos do art. 43, inciso II do Código Civil de 1916 que trata como “tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano”. Observa-se que nesse inciso, os bens imóveis são caracterizados pela intervenção da mão do ser humano no solo. Nesse mesmo inciso, pode-

¹² BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

se observar que possui relação com o conceito de bem imóvel por acessão intelectual, tendo em vista que trata de bens materiais que o ser humano utiliza no solo e o mantém imobilizado.

Quando é citado o conceito de bem imóvel segundo a acessão intelectual, há divergências doutrinárias nesse aspecto. Alguns doutrinadores como Venosa (2006, p. 311), entende que “o novo Código Civil que a noção (acessão intelectual) também deve estar compreendida na fórmula geral do novo art. 79”. Já o doutrinador Gustavo Tepedino (2004, p. 174) diverge de seu conceito, entendendo que “o legislador rejeitou a aderência legal e automática dessa classe de bens aos bens imóveis, o que vale rejeitar qualquer espécie de acessão intelectual, implicitamente configurada”. Fica notável que o Novo Código Civil não trouxe de maneira expressa a alteração do Código Civil de 1916 quanto aos conceitos de bens imóveis, trazendo grande repercussão desse tema no âmbito jurídico.

O último conceito de bens imóveis por definição legal é aquele definido no art. 80 do Novo Código Civil, no qual considera:

Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:
I - os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;
II - o direito à sucessão aberta.¹²

Com a definição dos conceitos de bens imóveis segundo o Código Civil de 1916 e com a extensão de sua interpretação com o Novo Código Civil, resta evidente que a relação tributária com o aspecto físico do bem imóvel possui uma relação direta, principalmente na questão de tributação do objeto fato gerador da relação jurídica sobre a propriedade.

Pois bem, após a caracterização do aspecto físico do bem imóvel, para que a relação tributária jurídica ocorra, é preciso que haja a figura do sujeito passivo dessa relação, sendo o contribuinte que possui o domínio da propriedade.

O domínio e a posse da propriedade são considerados um direito fundamental, conforme definido pelo art. 5º, incisos XXII e XXIII da CF/88 que prevê:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País, a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
XXII - é garantido o direito de propriedade;
XXIII - a propriedade atenderá a sua função social.¹

Para que ocorra a prática da tributação sobre o patrimônio imobiliário são necessários dois princípios essenciais, sendo o princípio da função social da propriedade e o princípio da capacidade contributiva, conforme os dois incisos mencionados. Além do artigo, a CF/88 traz

em seu art. 3, inciso I e II os objetivos fundamentais para “garantir o desenvolvimento nacional” e “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, no qual também fundamenta o princípio da capacidade contributiva através da arrecadação de tributos para o desenvolvimento nacional, a extrafiscalidade e a definição do princípio da função social com o objetivo de contribuir para o desenvolvimento social e econômico.

Na época em que predominava o direito romano, o sujeito que era dono de uma propriedade tinha o total domínio sobre o seu bem imóvel e era tido como um direito absoluto, no qual não havia a intervenção do Estado nesse domínio particular.

Ao longo da transformação política e social houve a ascensão do Estado liberal da Revolução Francesa que trouxe a intervenção do Estado na economia para atingir a função social. Foi a partir desse momento em que o Estado começou a intervir nos limites de uso da propriedade e conseqüentemente a função social da propriedade começou a ganhar formato na sociedade.

O direito sobre a propriedade começou a ser entendido como uma fonte de riqueza social, contribuindo para o desenvolvimento econômico e principalmente com a evolução social. Ao passo em que a sociedade estava evoluindo, o direito também estava acompanhando esse crescimento. O conceito de função social surgiu pela primeira vez na Constituição de Weimar que definiu o direito sobre a propriedade e tal conceito foi definido por Leon Duguit como “o proprietário tem o dever e, portanto, o poder de empregar a coisa que possui na satisfação das necessidades individuais e, especialmente, das suas próprias de empregar a coisa no desenvolvimento de sua atividade física, intelectual e moral.”

Veja que o princípio da função social da propriedade teve como principal objetivo trazer benefícios para a sociedade e não somente para o proprietário de um bem imóvel. Ao longo dos anos, esse princípio foi se aperfeiçoando e se desenvolvendo com o caminhar social e atualmente, é considerado um direito fundamental.

Nesse sentido, leciona Luiz Guilherme Loureira (2009, p. 116) que o princípio da função social da propriedade é:

Por isso mesmo, são defesos os atos que não trazem ao proprietário qualquer comodidade ou utilidade, e sejam animados pela intenção de prejudicar outrem (art.1228, § 2.º, CC). Nessa hipótese, não poderia se falar em exercício regular de um direito, mas em abuso de direito, que é considerado em nosso ordenamento jurídico como um ato ilícito. A título de exemplo, não poderia o proprietário simplesmente se recusar a renovar um contrato de locação e deixar de aproveitar seu imóvel, apenas com o intuito de prejudicar seu locatário, que utiliza o imóvel como ponto empresarial de seu estabelecimento.

Em suma, não obstante o direito individual de propriedade não deixe de merecer a tutela jurídica, inclusive de ordem constitucional, deve ceder passagem em confronto com o interesse maior da coletividade. Destarte, pode o proprietário ser privado da coisa, nos casos de desapropriação, por utilidade pública ou interesse processual. A coisa pode ser ainda reivindicada pelo poder público, em caso de perigo iminente (v. g., guerra, enchentes, requisição de imóvel para abrigo de pessoas desalojadas por catástrofes naturais etc.). Obviamente, o proprietário tem direito à indenização justa (LOUREIRA, 2009, p. 116).

Há de se observar que o princípio apresentado está totalmente vinculado ao princípio da capacidade contributiva e vinculado ao sistema econômico. Em outras palavras, o conceito do princípio da capacidade contributiva é o modo do contribuinte em arrecadar os tributos estipulados decorrentes do patrimônio do indivíduo e sua atividade econômica.

Diante do apresentado, leciona Bernardo Ribeiro de Moraes (1997, p.118) que “o princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva.”

Para que um tributo seja criado é necessário que este esteja respeitando os parâmetros estabelecidos na Constituição Federal, bem como os direitos fundamentais sejam tidos como principal objetivo.

O método inicial do princípio da capacidade contributiva é observar os direitos fundamentais definidos na Constituição Federal com o objetivo de promover uma forma justa de arrecadação de tributos pelos contribuintes para que haja um desenvolvimento econômico e conseqüentemente um bem-estar social, além de contribuir para o desenvolvimento do Estado.

Para que seja respeitado o princípio da capacidade contributiva, a tributação deve inicialmente verificar a renda, o patrimônio e o consumo do contribuinte para que este sujeito passivo da relação jurídica tributária consiga contribuir para as despesas dos cofres públicos, conforme previsto no art. 145, § 1º da CF/88.

Além disso, não há um conceito totalmente definitivo sobre a capacidade contributiva. Entende-se que esse princípio está relacionado com a capacidade contributiva em que o sujeito poderá contribuir para a arrecadação do tributo, observando a sua propriedade, a sua renda e a sua destinação econômica. Nesse sentido, o doutrinador Aliomar Baleeiro (1997, pag. 272) conceitua que “a capacidade contributiva do indivíduo significa a sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”.

Esse princípio da capacidade contributiva também está ligado ao princípio da isonomia, no qual trata sobre a questão da igualdade. No presente estudo, a igualdade está ligada a forma

em que cada contribuinte será tratado. Ou seja, para que ocorra a incidência do tributo na propriedade do indivíduo, é necessário observar a igualdade material. Os indivíduos possuem as mesmas condições materiais, serão tratados da mesma maneira. Já os indivíduos que possuem patrimônios em patamares diferentes, a tributação será diferente.

A capacidade contributiva do cidadão tem como principal objetivo a arrecadação monetária para o desenvolvimento das atividades estatais e conseqüentemente a evolução da solidariedade fiscal. Esse princípio não está relacionado somente com a arrecadação do tributo como forma de contraprestação dos serviços públicos oferecidos, é muito além de uma interpretação literal. Veja que esse princípio está totalmente vinculado ao princípio da função social da propriedade.

Por não haver um conceito concreto sobre o princípio da capacidade contributiva, muitas discussões sobre esse princípio é levado à tona. Algumas discussões na jurisprudência e nas doutrinas foram acentuadas com a primeira parte do art. 145, § 1º da CF/88 que prevê que os impostos serão, sempre que possíveis, personalizados e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Pelo fato de haver a conjunção “e” nessa primeira parte do artigo, a discussão sobre a capacidade contributiva é que possivelmente o imposto teria caráter exclusivamente pessoal.

Nessa discussão, muitos defendem que os impostos deverão ser tratados de maneira pessoal e outros conceituam que os impostos personalizados e de gradação da capacidade contributiva serão independentes, não sendo relacionados. Para que um imposto tivesse um caráter pessoal, esses impostos deveriam estar relacionados com a característica pessoal do contribuinte e utilizados como base para a determinação de alíquotas e para o cálculo do tributo, como por exemplo, o Imposto de Renda de Pessoa Física e Jurídica – IRPF e IRPJ. Por outro lado, o ITR e o IPTU são classificados como impostos reais e não pessoais, no qual a sua incidência é sobre uma coisa e não sobre o sujeito para que ocorra a determinação de um caráter pessoal.

Diante desse cenário e em situações práticas vivenciadas no mundo jurídico, era de entendimento do STF que, segundo o legislador à luz da redação do art. 145, § 1º da CF/88, os impostos poderiam ser considerados pessoais e graduados, sempre que possível e de acordo com a capacidade econômica contributiva do indivíduo. A graduação só poderia ser considerada nesse sentido quando os impostos tivessem caráter pessoal, tendo em vista que os impostos de caráter real só poderiam ter a sua graduação quando tratasse de matéria prevista

constitucionalmente e conseqüentemente vinculado a progressividade em função da propriedade, como é o caso do ITR e do IPTU.

Foi então que a publicação da EC nº 29 de 2000, incrementou o art. 156, § 1º da CF/88 e determinou a progressividade do IPTU em razão da propriedade, segundo o seu uso, o seu valor e a sua localização. A publicação dessa EC foi bastante significativa, pois mostrou que a capacidade contributiva para arrecadação do imposto é decorrente da progressividade de acordo com a propriedade e posteriormente verificando a capacidade contributiva do indivíduo.

Com esse cenário jurídico caracterizado por avanços nos entendimentos dos tribunais, o julgamento do RE nº 562.045/RS, em fevereiro de 2013, determinou a graduação dos impostos reais segundo a capacidade contributiva do indivíduo. Essa determinação foi incidida sobre o imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD, porém foi utilizada como analogia dos casos em que envolviam patrimônios imobiliários, como é o caso do ITR e do IPTU. Essa utilização de forma análoga foi permitida pelo fato de que o ITCMD é um tributo de caráter pessoal, assim como o ITR e o IPTU e pelo fato de que esses tributos são arrecadados de forma fiscal com a finalidade de igualdade social.

No julgamento em referência, foi entendido que os impostos reais também devem ter as suas graduações vinculadas com a capacidade contributiva do indivíduo e que a expressão “sempre que possível” utilizada no art. 145, § 1º da CF/88, deve ser analisada e inserida de duas maneiras no artigo em referência. Ou seja, entendendo que os impostos “sempre que possível” serão pessoais e “sempre que possível” serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Além da jurisprudência atual sobre a forma de graduação dos impostos reais, no qual necessário se faz observar a capacidade de contribuição do sujeito passivo para que o princípio da função social da sociedade e da capacidade contributiva sejam alcançados, Machado (2006, p. 401) conceitua que:

Do ponto de vista da política urbana, pode-se entender que a propriedade cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais da urbanização, expressas no respectivo plano diretor. Isto, porém, não significa que não existam outras formas pelas quais a propriedade também tenha de cumprir sua função social, até porque a propriedade há de ser encarada como riqueza que é, e não apenas como elemento a ser tratado pelas normas de política urbana. Como riqueza, a propriedade cumpre a função social na medida em que seu titular contribui para o custeio das despesas públicas de forma mais equânime. Todos os tributos do sistema devem ser, quanto possível, graduados em função da capacidade econômica do contribuinte, e a progressividade inegavelmente atende melhor a esse preceito constitucional (MACHADO, 2006, p. 401).

No presente estudo, o conceito inicial sobre propriedade privada como um direito absoluto e individual, já não pode ser mais utilizado. Deve-se observar que trata de um direito em prol da sociedade e com a destinação econômica voltada ao bem comum, por mais que a propriedade continue sendo individual e privada. O conceito do princípio da função social da propriedade foi se transformando ao longo dos anos e hoje é considerado um direito fundamental diante da CF/88.

Nota-se que o princípio da capacidade contributiva deve analisado e praticado diante do patrimônio do indivíduo, observando a sua propriedade e sua destinação econômica para que ocorra a incidência dos tributos específicos. Para que ocorra a incidência do ITR ou do IPTU nas respectivas propriedades de competência de cada tributo, cada contribuinte será tratado de maneira diferente, observando sua capacidade econômica contributiva. Ou seja, é o modo de tratar os desiguais de forma desigual.

Visto os dois princípios conceituados, estes serão utilizados de forma essencial para a formação do ITR e do IPTU, observando em primeiro lugar o princípio da função social da propriedade em que seja faz necessário arrecadação do tributo sobre a propriedade que tenha fins sociais e logo em seguida, o princípio da capacidade contributiva em que a arrecadação econômica não seja apenas destinada ao desempenho estadual, mas sim com o objetivo social de forma justa.

Para que ocorra a formação do ITR e do IPTU, necessário se faz a existência da propriedade para que os princípios da função social da propriedade e da capacidade contributiva sejam colocados em prática. Segundo Hugo de Brito Machado (2003, p. 309), conceitua que:

Falando a Constituição em propriedade, naturalmente abrangeu a posse, que nada mais é que um direito inerente à propriedade. A autorização constitucional é para tributar a propriedade, e o CTN facultou à lei ordinária tomar para fato gerador do tributo a propriedade, o domínio útil ou a posse, vale dizer, o direito pleno, total, que é a propriedade, ou um dos seus elementos, o domínio útil ou ainda a posse (MACHADO, 2003, p. 309).

A propriedade, conforme definido pelo art. 1.228 do CC, é o patrimônio que o proprietário possui e que poderá “usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”. Destrinchando esse artigo, entende-se que cabe ao proprietário usar da propriedade da maneira que quiser, fazendo do seu uso a maneira que entender coerente. Além disso, o proprietário também poderá exercer o direito de gozar da sua propriedade, em que aproveitará dos benefícios que a sua propriedade conceder.

Por último, há o direito de dispor da coisa, ou seja, é o direito em que o proprietário poderá vender, alienar ou transferir a posse da sua propriedade a outrem.

Não basta somente ser proprietário de um bem, deverá destiná-lo para que atinja o critério definido na CF/88. O proprietário deverá utilizar a sua propriedade para atingir o bem social. É nesse momento que se encaixa o princípio da função social da propriedade.

Ao observar o art. 1.228 do CC, observa-se que existem elementos constitutivos definidos por Diniz (2002, p. 119) como:

Jus utendi é o direito de tirar do bem todos os serviços que ele pode prestar, sem que haja alteração em sua substância; *Jus abutendi* ou *disponendi* é o direito de dispor da coisa ou de poder aliená-lo a título oneroso ou gratuito, abrangendo o poder de consumi-la e o poder gravá-la de ônus ou submetê-la ao serviço de outrem; *Reivindicatio* é o poder que tem o proprietário de mover ação para obter de quem injustamente o detenha (DINIZ, 2002, p. 119).

E nesse diapasão, a propriedade é a unificação de diversos direitos em que o proprietário exercerá a sua atividade, sendo o direito ao uso, gozo e utilização do bem material. Para tanto, o sujeito precisará obter a posse da propriedade para usufruir e desfrutar de seus direitos.

Sobre posse, não há uma unificação de seu conceito no âmbito jurídico e dentro os doutrinadores. O que pode-se levar em consideração geral é que a palavra posse está vinculada ao objeto chamado de coisa. Ou seja, a posse será definida através do sujeito que detém um objeto chamado de coisa.

Existem alguns doutrinadores que defendem que o conceito de posse pode ser ambíguo e interpretado de maneiras diferentes. Como é o caso da doutrinadora Maria Helena Diniz que em seu dicionário jurídico conceitua que posse é considerada uma disposição do bem em que o possuidor poderá dispor desse objeto:

1. Direito Civil. Poder, imediato ou direito que tem a pessoa de dispor fisicamente de um bem com a intenção de tê-lo para si e de defendê-lo contra a intenção ou agressão de quem quer que seja. Logo, por essa teoria subjetiva de Savigny, adotada pelo nosso Código Civil, dois são os elementos constitutivos da posse: o *corpus*, que é o elemento material, que se traduz no poder físico sobre a coisa, e o *animus rem sibi habendi*, ou *animus domini*, consiste na intenção de exercer sobre a coisa o direito de propriedade. A posse para a maioria dos civilistas é um direito real devido ao seu exercício direto, sua oponibilidade *erga omnes* e sua incidência em objeto obrigatoriamente determinado; direito de uso e gozo; exercício de fato de alguns poderes inerentes à propriedade. POSSE DE DIREITO: Direito Civil é oriunda de um direito, exteriorizando no exercício de detenção sobre a coisa, fundada na propriedade.¹³

¹³ Posse. In: **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva. v.3. 1999.

Já o doutrinador Silvio Venosa, utiliza o conceito de posse sobre outra perspectiva e de forma majoritária pela doutrina. Para o professor, posse é considerado o poder do sujeito sobre determinada coisa, conforme descrito em sua obra:

Enfim o conceito de posse nunca logrará atingir unanimidade na doutrina e nas legislações. Na acepção mais aceita, o vocábulo posse provém de *possidere*; ao verbo *sedere*, opõe-se o prefixo enfático *por*. Nesse sentido semântico, posse prende-se ao poder físico de alguém sobre a coisa.

De qualquer ponto que se decole para compreender a posse, devem ser caracterizados os dois elementos integrantes do conceito: o *corpus* e o *animus*.

O *corpus* é a relação material do homem com a coisa, ou a exterioridade da propriedade, por esse motivo não pode, ser objetos de posse bens não passíveis de apropriação.

Posse e propriedade, em compreensão jurídicas caminham juntas.

O *animus* é o elemento subjetivo, a intenção de proceder com a coisa como faz normalmente o proprietário.¹⁴

Diante do exposto, fica evidente que o conceito de propriedade e posse são diferentes. Essa diferença não está no sujeito em relação a coisa, mas sim na forma jurídica em cada termo. Para melhor compreensão, imagina-se um contrato de locação. Nesse contrato o locatário tem a posse do imóvel, mas não é o proprietário. A mesma situação pode ser aplicada de forma reversa, no qual o proprietário não possui o domínio e a posse da sua propriedade no momento da locação do bem imóvel.

O doutrinador Fabio Ulhoa Coelho traz em sua obra a diferença entre propriedade e posse, conforme transcrito:

Posse é o exercício de um fato de um ou mais poderes característicos do direito de propriedade. Essa noção deriva do conceito de possuidor, com o qual o Código Civil inaugura o Livro III da Parte Especial, atinente ao direito das coisas. Quem titula a posse de algum bem age, assim, tal como proprietário, o possuidor tem certos direitos tutelados pela ordem jurídica. Aliás, ele está protegido, em alguns casos, até mesmo contra o proprietário.

Posse e propriedade são conceitos jurídicos distintos, com os quais o profissional do direito logo se habitua a lidar: o locatário tem a posse do bem locado, mas não a propriedade; o proprietário pode estar ou não na posse da coisa; quem possui não é necessariamente o dono.

As diferenças entre posse e propriedade, contudo, não se encontram a partir do exame da conduta do sujeito em relação à coisa. É na qualidade jurídica da conduta deles, feita por lei, que residem as diferenças desses institutos.

A distinção entre posse e propriedade é feita tendo em vista a origem do poder de sujeição sobre a coisa (COELHO, 2009).

¹⁴ Venosa, Silvio de Salvo. **Direito Civil, direitos reais**. São Paulo: Atlas, 2001.

Com essa distinção explicada pelo professor Fabio Ulhoa Coelho, percebe-se que a diferença em propriedade e posse está na relação jurídica de cada termo. Quando se trata do sujeito que é proprietário da propriedade, este poderá dispor da sua propriedade segundo os direitos ao seu dispor, mesmo não estando sobre a posse da propriedade. Nesse caso, o proprietário poderá, por exemplo, alienar, vender, transformar e entre outros a sua propriedade, mesmo não estando com a posse do imóvel. Já o sujeito que detém a posse da propriedade, deverá respeitar e seguir alguns critérios sobre a propriedade, não podendo usufruir dos mesmos direitos que o proprietário possui, visto que o termo posse é um direito ligado a propriedade.

Sobre a posse e os aspectos decorrentes desse direito, o CC prevê disposições sobre tal modalidade nos artigos mencionados:

Art. 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

Art. 1.197. A posse direta, de pessoa que tem a coisa em seu poder, temporariamente, em virtude de direito pessoal, ou real, não anula a indireta, de quem aquela foi havida, podendo o possuidor direto defender a sua posse contra o indireto.

Art. 1.198. Considera-se detentor aquele que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas.

Parágrafo único. Aquele que começou a comportar-se do modo como prescreve este artigo, em relação ao bem e à outra pessoa, presume-se detentor, até que prove o contrário.

Art. 1.200. É justa a posse que não for violenta, clandestina ou precária.¹²

Veja que os artigos mencionados fazem menção das maneiras em que o sujeito pode exercer a posse sobre a coisa, podendo ser direta ou indireta. A posse direta está relacionada ao sujeito que possui o direito de uso da propriedade. Já a posse indireta, está relacionada ao sujeito que é proprietário do bom imóvel, da coisa. Este poderá exercer amplamente todos os seus direitos sobre a propriedade, sem restrição legal por ser proprietário e por exercer o uso do bem.

Quando cita-se a relação jurídica tributária e para que haja a incidência de tributos sobre a propriedade, seja rural ou urbana, é necessário que o sujeito passivo da relação seja o proprietário do bem imóvel. Em outras palavras, o contribuinte será aquele que não é apenas o possuidor da propriedade, mas aquele que exerce todos os direitos sobre a propriedade. Esse requisito se faz necessário pelo fato de existir a diferenciação no tratamento de cada contribuinte, observando a sua capacidade de contribuição e de recolhimento de tributos sobre a sua propriedade.

Para a identificação do contribuinte, o sujeito passivo da relação jurídica tributária e para que ocorra a capacidade contributiva do tributo, este contribuinte precisará ser proprietário do bem imóvel, exercendo o seu direito de usar, gozar e dispor e reivindicar a coisa, além de ter o domínio, conhecido também como *animus domini*.

Entende-se que o *animus domini* é caracterizado pela intenção do indivíduo ter a coisa para si e o domínio é decorrente de um dos direitos exteriorizados de origem da posse, porém não é um sinônimo de propriedade.

Muitas pessoas entendem que propriedade e domínio possuem o mesmo conceito, ocorre que, como visto, propriedade possui um caráter complexo e trata-se de um direito que necessário se faz respeitar alguns princípios fundamentais, como por exemplo, o princípio da função social da propriedade, o que diferente do conceito de domínio.

Mesmo o conceito de propriedade e domínio serem diferentes, esses conceitos não estão tão distantes. Pode-se entender que propriedade e domínio são complementares, no qual o domínio é considerado um dos pilares que formam os direitos reais da propriedade. Ou seja, o direito de gozar, usar, dispor e reaver a coisa, são direitos reais decorrentes da propriedade e tais direitos estão vinculados ao domínio.

Observa-se que até o presente momento, foi possível conceituarmos e verificarmos o que é propriedade, posse e domínio, bem como apresentarmos as respectivas características jurídicas de cada termo. Para prosseguirmos com o assunto, necessário se faz estudar os tipos de propriedades existentes para que ocorra a tributação do ITR e do IPTU.

4.2 Imóvel Rural

Quando cita-se imóvel rural, automaticamente é vinculado esse termo com a zona rural, acreditando que ambos são as mesmas coisas e possuem os mesmos conceitos. Ocorre que existe uma diferença entre esses dois termos.

A zona rural, também conhecida como campo, é aquela que não se enquadra no conceito de zona urbana, no qual será estudada adiante e é o local onde está situado o imóvel rural. Por sua vez, o imóvel rural é aquele caracterizado pela exploração de atividades econômicas e sua destinação rural, podendo estar localizado dentro de uma zona rural ou não.

Atualmente, o conceito de imóvel rural é definido através de entendimentos e de doutrinas que caracterizam esse tipo de imóvel, não havendo uma definição totalmente

compreendida sobre esse termo. Em regra, o imóvel rural é compreendido como aquele imóvel que não seja urbano.

Segundo o art. 4º, inciso I da Lei nº 4.504/64 – Estatuto da Terra, conceitua como imóvel rural aquele que:

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I - "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada. (...).¹⁵

De acordo com o artigo transcrito, fica explicado que o imóvel rural é aquele que, independentemente da sua localização, possui suas atividades econômicas vinculadas ao setor rural.

Nesse mesmo sentido, para questão de fiscalização e tributação, a RFB em seu art. 1º, §2º do da Lei nº 9.393/96, trata os imóveis rurais como aqueles que estão localizados fora do perímetro urbano do município.

Até o presente momento, muitas discussões eram levadas até o judiciário para definição do conceito de imóvel rural e majoritariamente, pode-se verificar que o imóvel rural é aquele que tem sua destinação econômica vinculada as atividades rurais, independentemente da sua localização, conforme posição da Ministra Denise Arruda na decisão proferida na Ação rescisória nº 3971/GO, Primeira Seção, DJ de 7/5/2010:

“PROCESSO CIVIL E ADMINISTRATIVO – AÇÃO RESCISÓRIA – DESAPROPRIAÇÃO PARA FIM DE REFORMA AGRÁRIA – DEFINIÇÃO DA NATUREZA DA ÁREA DO IMÓVEL – FINALIDADE ECONÔMICA.1. É a municipalidade que, com base no art. 30 da Constituição Federal/88, estabelece a sua zona rural e a sua zona urbana, observado por exclusão o conceito apresentado pelo Estatuto da Terra (Lei 4.504/64) para imóvel rural para definir os imóveis urbanos.2. Apesar de o critério de definição da natureza do imóvel não ser a localização, mas a sua destinação econômica, os Municípios podem, observando a vocação econômica da área, criar zonas urbanas e rurais. Assim, mesmo que determinado imóvel esteja em zona municipal urbana, pode ser, dependendo da sua exploração, classificado como rural.3. O acórdão rescindindo reformou o julgado do Tribunal de Justiça de Goiás para considerar o imóvel desapropriado como sendo urbano e rural quando o correto, segundo o art. 4º da Lei n. 4.504/64 (Estatuto da Terra), seria somente rural em virtude de sua finalidade econômica.4. A destinação dada à terra era de exploração

¹⁵ BRASIL. Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14504.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

extrativa agrícola, que não pode ser afastada em razão de mero loteamento formalizado na Prefeitura local, mas não implementado na prática.¹⁶

Além do julgado procedente da Ação Rescisória nº 3971/GO retratada, o Decreto Lei nº 57 de 1966 prevê que o imóvel rural é caracterizado por sua destinação econômica. Foi com base no decreto em referência que foi proferido o acórdão no RESP nº 472628/RS, Segunda Turma, DJ de 27/9/2004:

TRIBUTÁRIO. IPTU E ITR. INCIDÊNCIA. IMÓVEL URBANO. IMÓVEL RURAL. CRITÉRIOS A SEREM OBSERVADOS. LOCALIZAÇÃO E DESTINAÇÃO. DECRETO-LEI N. 57/66. VIGÊNCIA.1. Não se conhece do recurso especial quanto a questão federal não prequestionada no acórdão recorrido (Súmulas n. 282 e 356/STF).2. Ao disciplinar o fato gerador do imposto sobre a propriedade imóvel e definir competências, optou o legislador federal, num primeiro momento, pelo estabelecimento de critério topográfico, de sorte que, localizado o imóvel na área urbana do município, incidiria o IPTU, imposto de competência municipal; estando fora dela, seria o caso do ITR, de competência da União.3. O Decreto-Lei n. 57/66, recebido pela Constituição de 1967 como lei complementar, por versar normas gerais de direito tributário, particularmente sobre o ITR, abrandou o princípio da localização do imóvel, consolidando a prevalência do critério da destinação econômica. O referido diploma legal permanece em vigor, sobretudo porque, alçado à condição de lei complementar, não poderia ser atingido pela revogação prescrita na forma do art. 12 da Lei n. 5.868/72. (grifamos)4. O ITR não incide somente sobre os imóveis localizados na zona rural do município, mas também sobre aqueles que, situados na área urbana, são comprovadamente utilizados em exploração extrativa, vegetal, pecuária ou agroindustrial (RIO GRANDE DO SUL, 2004)¹⁷.

Dessa forma, a discussão sobre a incidência dos tributos de ITR e IPTU em imóveis rurais localizados em áreas urbanas serão discutidos posteriormente, mas nesse momento se faz necessário tratar sobre o definido no Decreto de Lei nº 57 de 1966 e no art. 32 do CTN, no qual o imóvel rural é definido segundo a sua destinação econômica, enquanto o art. 32 do CTN prevê que a localização interfere na caracterização do imóvel rural.

Segundo alguns doutrinadores, quando o art. 32, § 1º do CTN trata sobre as condições de tributação sobre a definição de zona urbana, é considerado inconstitucional por trazer limitações ao Município com a sua capacidade de tributar dentro da sua própria área de

¹⁶ GOIÁS. Supremo Tribunal de Justiça. **Ação Rescisória nº 3971 / GO (2008/0095747-9)**. Recorrente: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária. Recorrido: Maurício Brasilino Leite. Rel. Min. Denise Arruda - Primeira Seção. Brasília, DF, 07 de maio de 2010. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 07 de maio de 2010. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200800957479&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

¹⁷ RIO GRANDE DO SUL. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 472628 / RS (2002/0135326-8)**. Recorrente: Município de Novo Hamburgo. Recorrido: SPERB Comércio e Participações Ltda e Outro. Rel. Min. João Otávio de Noronha - Segunda Turma. Brasília, DF, 27 de setembro de 2004. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 27 de setembro de 2004. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200201353268&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

jurisdição. Além disso, doutrinadores como Valéria Cristina Pereira Furlan (2004, p. 34), também ressalta que a inconstitucionalidade deste artigo também deverá ser vinculado ao fato de que traz vedação na competência dos Municípios em legislar sobre assuntos que estão vinculados ao interesse local, conforme previsto no art. 30, inciso I da CF/88.

Por outro lado, alguns doutrinadores defendem a constitucionalidade do art. 32, § 1º do CTN com o argumento de que tal artigo é benéfico por representar as condições de consideração de uma área urbana e que o artigo em discussão não veda o poder de legislar dos Municípios.

Importante ressaltar que atualmente, a sociedade vem crescendo constantemente e consequentemente tem ampliado o seu território urbano, motivo pelo qual o art. 32, § 1º do CTN é importante para caracterização da zona urbana. Nesse conceito, Aliomar Baleeiro (2013, pag. 322), conceitua que:

Caberá ao legislador municipal delimitar, mas não discricionariamente, para os efeitos do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, a zona urbana, dentro da qual os imóveis ficarão sujeitos àquele tributo, com exclusão, portanto, do importado semelhante (...) (BALEEIRO, 2013, p. 322).

Portanto, percebe-se que a zona rural é caracterizada pelo local onde se encontra o imóvel rural e este, por sua vez, é caracterizado pela sua destinação econômica. O próximo tema abordará os conceitos de imóvel urbano para que seja possível identificar os tributos de ITR e IPTU em cada tipo de imóveis.

4.3 Imóvel Urbano

De acordo com a Lei nº 5.172/66, um imóvel é considerado urbano este estiver localizado em uma área urbana e passível de construção de edificações contínuas. Além desses dois critérios principais, para que uma área urbana seja identificada, é necessário que seja composta por condições básicas que proporcionem um bom convívio e uma boa relação entre seres humanos e que tenha uma boa infraestrutura, como iluminação pública, tratamento de água, transportes, moradias, entre outras características básicas para sobrevivência (BRASIL, 1966).

Para que um imóvel seja considerado urbano e que esteja localizado em uma área urbana, é necessário que cumpra a função social da propriedade, conforme previamente tratado nos capítulos anteriores. Esse princípio da função social da propriedade é essencial para que seja cumprido o direito à propriedade, conforme definido pela CF/88.

Nesse mesmo cenário, a função social da propriedade do imóvel urbano também está vinculado com o chamado Plano Diretor. Para compreendermos melhor esse plano, o Plano Diretor é composto por normas elaboradas pelo poder legislativo de um determinado local, em cidades com mais de 20 mil habitantes, com o objetivo de traçar um posicionamento imobiliário para que seja possível alcançar o princípio da função social da propriedade.

Segundo os ensinamentos da Professora Nathalia Masson (2015, p. 256), pode-se entender que a propriedade urbana é caracterizada da seguinte maneira:

Por seu turno, a propriedade urbana cumprirá sua função social quando atender às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor (art. 182, §2º, CF/88). A propósito, o plano diretor – aprovado pela Câmara Municipal e obrigatório em cidades com mais de vinte mil habitantes -, é o instrumento básico de política de desenvolvimento e de expansão urbana, conforme enuncia o art. 182, §1º, CF/88 (MASSON, 2018, p. 256).

Nota-se que é necessário que o princípio da função social da propriedade seja concretizado e o Plano Direito, que tem como referência do Estatuto da Cidade, precisa ser utilizado como base para que alcance o desenvolvimento local e a expansão urbana.

Quando uma propriedade urbana não cumpre a função social que é devida, conforme previsto na Constituição Federal e no próprio Plano Diretor local, cabe ao Estado fazer essa fiscalização para que o proprietário de determinada propriedade urbana faça cumprir a sua função social que se destina.

Esse entendimento é explicado pelo doutrinador Alexandre Mazza (2014, p.608) que diz:

Embora a própria Constituição assegure o direito de propriedade (art. 5º, XXII), trata-se de um direito relativo na medida em que o seu exercício, para ser legítimo, deve se compatibilizar com os interesses da coletividade. Cabe ao Estado, utilizando os instrumentos de intervenção na propriedade, o papel de agente fiscalizador do cumprimento da função social. O proprietário que desatende aos requisitos da função social incide na prática de ato ilícito, podendo sujeitar-se à imposição de instrumentos sancionatórios de intervenção na propriedade (...) (MAZZA, 2014, p. 608)

O papel do Estado em interferir na propriedade urbana para que esta cumpra a sua função social para o bem comum, é chamado de poder de polícia, conforme definido no art. 78 do CTN. Dessa forma, o Poder Público pode fiscalizar e aplicar multas na propriedade urbana que não esteja cumprindo a sua função social, além do previsto no art. 182, §4º da CF/88.

Visto isso, o conceito de propriedade urbana sob o ponto de vista jurídico, é aquele imóvel que está localizado em uma área urbana e que esteja definido por lei. Ou seja, o que for

determinado por lei que seja urbano, este imóvel será urbano. Ocorre que, o que se tem discutido atualmente é sobre a destinação do imóvel, assunto que será tratado no próximo capítulo.

5 CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE A UNIÃO E OS MUNICÍPIOS

Até o presente momento foi possível entendermos a aplicação da regra matriz do ITR e do IPTU e as características do aspecto material de um imóvel rural e urbano, bem como os locais em que se encontram, sendo as áreas rurais e urbanas.

De maneira mais resumida, entende-se por imóvel urbano aquele que esteja localizada em área urbana e imóvel rural aquele que esteja localizada em área que não seja urbana, fora do município. Conforme apresentado nos capítulos anteriores, não existe um conceito concreto sobre o imóvel rural e urbano, visto que existem divergências para suas caracterizações. Ou seja, deve ser analisado a localização desses bens imóveis ou então a destinação de cada imóvel.

Com esse cenário de divergências de entendimentos sobre o conceito de imóvel rural e imóvel urbano, enfrenta-se um grande problema em relação a aplicação, fiscalização e arrecadação de tributos sobre essas propriedades.

A CF/88 dispôs em seus artigos a competência de cada Ente Federativo em tributar sobre determinadas propriedades, observando as características de cada bem imóvel e sua natureza. De acordo com o art. 153, inciso VI da CF/88, é de competência da União em tributar sobre propriedades rurais. Já o art. 156, inciso I e o art. 147 do mesmo texto constitucional, dispõe que é de competência dos Municípios e do Distrito Federal a tributação sobre as propriedades urbanas.

Dada essa definição constitucional, não haveria discussão sobre a incidência dos tributos de ITR em propriedades rurais e de IPTU em propriedades urbanas. Ocorre que na prática há grandes divergências sobre a competência de cada Ente Federativo em tributar sobre propriedades rurais e urbanas, como é o caso de proprietários que ao longo dos anos desenvolveram atividades de exploração agrícola, pecuária ou agroindustrial em propriedades rurais e que atualmente estão localizadas em áreas urbanas.

Há diversos casos em que ocorre o famoso fenômeno da bitributação. Conforme exposto nos capítulos anteriores, a bitributação ocorre quando há cobrança por mais de um ente federativo sob o mesmo contribuinte e que tenha o mesmo fato gerador objeto do tributo cobrado. Esse fenômeno da bitributação ocorre por divergências de entendimentos sobre a localização da propriedade rural e sua destinação e tal fato também está relacionado ao crescimento populacional.

O conflito de competência do ITR e do IPTU em propriedades rurais localizadas em áreas urbanas é uma discussão tratada sobre o critério espacial destes tributos, não havendo

relação com o critério pessoal da relação jurídica, visto que é de competência da União tributar sobre o ITR e é de competência dos Municípios tributar sobre o IPTU.

De acordo com Tácio Lacerda (2011, p. 245), definiu que o conflito de competência é caracterizado da seguinte maneira:

Aquilo que é chamado pela doutrina de ‘conflito de competência’ surge quando dois entes federativos, seja por qualquer razão, se arrogam no direito de tributar o mesmo fato, previsto como objeto de uma competência privativa ou exclusiva. E isso ocorre de tal forma que o exercício das duas competências projeta bitributação vedada pelo texto constitucional (LACERDA, 2011, p. 245).

O chamado conflito de competência é um assunto bem polêmico e que envolve grandes discussões nos casos práticos, como é o caso do sujeito passivo da relação tributária, o contribuinte, que é proprietário de uma propriedade rural e que ao arrecadar o tributo de ITR, depara-se com a incidência do IPTU em sua propriedade.

Um dos grandes problemas da incidência do IPTU nessas propriedades decorrem do fato de que é de competência dos Municípios em legislar sobre as propriedades, sobre o domínio útil e ou a posse do bem imóvel por natureza ou acessão física em que são fatos geradores deste tributo, seguindo o determinado pela política de urbanização dos Municípios. A política de urbanização dos Municípios devem seguir algumas diretrizes, conforme definido no art. 32, §1º do CTN, para que a propriedade seja considerada urbana.

Observa-se que, para que o ITR seja tributado, necessário se faz que o fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel por natureza e que este bem imóvel esteja localizado fora do domínio urbano, seguindo os critérios definidos no art. 29 do CTN.

Tanto o ITR e o IPTU possuem o mesmo fato gerador de seus tributos sobre o bem imóvel. O que diferencia esses dois tributos, além de respeitar a competência de cada sujeito ativo da relação tributária, é que o legislador definiu que o ITR será incidido sobre a propriedade que esteja localizada fora da área urbana e assim foi definido pelos Mestres Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel de Abreu Machado Derzi (1982. p. 152): “é zona rural a que não seja zona urbana. Isto porque foi entregue a o legislador municipal a competência para definir – dentro de predeterminadas balizas – a área urbana dos Municípios e, por via de consequência, as áreas rurais (remanescentes)”.

Ao observarmos o aspecto geográfico e o critério espacial da área urbana e rural, pode-se compreender que se um bem imóvel está localizado em uma área urbana de um município e dentro dos parâmetros estabelecidos pela lei municipal, ocorrerá a incidência do IPTU. Agora,

por exclusão e se o bem imóvel estiver localizado fora da área urbana, será incidido o ITR sobre esse bem imóvel, mesmo se a área rural estiver dentro do mesmo Município.

Como mostrado, segundo o CTN, o legislador utilizou o mesmo critério espacial de regra-matriz de incidência do IPTU e do ITR, sendo necessário que o sujeito passivo da relação tributária seja o proprietário do bem imóvel e foi esse critério espacial em comento que trouxe grandes discussões.

Entretanto, com o fator histórico dos tributos, a criação do Decreto Lei nº 57 trouxe a disposição da incidência do ITR em imóveis rurais caracterizado pelo fato de que este tributo será incidido sobre imóveis que tenham, em sua utilização, exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. Essa destinação econômica para incidência do tributo de ITR, foi um marco histórico diferencial para solucionar o conflito de competência da União, dos Municípios e do Distrito Federal sobre os bens imóveis.

Nesse ponto, o Decreto Lei nº 57 também foi considerado uma norma jurídica após a publicação da CF/88, trazendo novos critérios definitivos para a incidência dos tributos de ITR e de IPTU. Ou seja, para que o IPTU fosse incidido nas propriedades urbanas, estes bens imóveis, além de estarem localizados em áreas urbanas, deveriam também ter sua destinação voltada ao conceito urbano, não podendo ter destinação econômica, como a exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

No que se refere a solução de conflitos desse fator histórico de incidência dos tributos, o professor Aires Fernandinho Barreto (2012, p. 219) explica que:

A destinação do imóvel como elemento de distinção entre urbano e rural, cujas raízes remontam ao direito romano, implica considerar 'urbanos' os destinados à habitação, comodidade, recreio e ao exercício de atividades comerciais e industriais, não próprias do campo. E como 'rurais', os imóveis destinados à exploração extrativa vegetal, à agropecuária, enfim, aos usos campestres (BARRETO, 2012, p 219).

Importante salientar que o critério de definição de destinação econômica do bem imóvel interfere no fato gerador da incidência do tributo devido, independentemente da área em que estiver localizado. Esse entendimento também poderá ser analisado com o julgado da Primeira Turma do STJ com o provimento do RESP 492.869/PR, proferido pelo Teori Albino Zavascki que diz que:

Tributário. IPTU. ITR. Fato gerador. Imóvel situado na zona urbana. Localização. Destinação. CTN (LGL\1966\26), art. 32. Decreto-lei 57/66 (LGL\1966\15). Vigência.

1. Ao ser promulgado, o Código Tributário Nacional valeu-se do critério topográfico para delimitar o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): se o imóvel estivesse situado na zona urbana, incidiria o IPTU; se na zona rural, incidiria o ITR.
2. Antes mesmo da entrada em vigor do CTN (LGL\1966\26), o Decreto-lei 57/66 (LGL\1966\15) alterou esse critério, estabelecendo estarem sujeitos à incidência do ITR os imóveis situados na zona rural quando utilizados em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.
3. A jurisprudência reconheceu validade ao DL 57/66, o qual, assim como o CTN (LGL\1966\26), 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 (LGL\1966\26) 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.¹⁸

Ilustrando a citação, a Tabela 2 indica a competência de cada Ente Federativo em arrecadar o tributo de ITR ou IPTU, observando a localização do bem imóvel e sua destinação:

Tabela 2 - Competência

Localização do imóvel	Destinação do imóvel	do Imposto	Competência
Zona urbana	Atividade urbana	IPTU	Município ou Distrito Federal
Zona urbana	Atividade rural	ITR	União
Zona rural	Atividade rural	ITR	União
Zona rural	Atividade urbana	ITR	União

Fonte: Adaptado de PARANÁ, 2003

Assim, para que haja a incidência do tributo devido nas propriedades rurais e urbanas, é necessário que os dois critérios descritos na Tabela 2 sejam analisados. Ou seja, é essencial que o critério espacial e o critério de destinação do imóvel sejam observados, conforme entendimento publicado em agosto de 2009 pelo STJ com o julgamento do RESP 1.112.646/SP pelo voto do Ministro Herman Benjamin que dispôs:

Ocorre que o critério espacial do art. 32 do CTN (LGL\1966\26) não é o único a ser considerado. O DL 57/1966, recepcionado pela atual Constituição como lei complementar (assim como o próprio CTN (LGL\1966\26)), acrescentou o critério da destinação do imóvel, para delimitação das competências municipal (IPTU) e federal (ITR) [...].

¹⁸ PARANÁ. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 492869 / PR (2003/0011619-3)**. Recorrente: Oscar Diedrichs e Cônjuge. Recorrido: Município de Ponta Grossa. Rel. Min. Teori Albino Zavascki - Primeira Turma. Brasília, DF, 07 de março de 2005. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 07 de março de 2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200300116193&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

Assim, não incide IPTU, mas sim o ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.¹⁹

Há também um fato histórico ligado ao critério espacial para ser analisado. Com o crescimento urbano e com o desenvolvimento social, muitas áreas que eram consideradas rurais acabaram sendo dominadas pelo avanço social e conseqüentemente se transformou em uma área rural.

Com esse crescimento espacial e com a expansão dos Municípios, muitos proprietários de imóveis rurais e localizados em áreas rurais, foram empurrados para áreas rurais ainda mais longes. Porém, alguns proprietários de imóveis rurais não se locomoveram com a expansão da área urbana, no qual permaneceu com as suas atividades econômicas rurais e conseqüentemente permaneceram em áreas urbanas.

Veja que nesse cenário de crescimento urbano e histórico, os sujeitos passivos da relação tributária que arrecadava ITR inicialmente, passaram a arrecadar o IPTU, um tributo que possui o valor mais elevado.

Os problemas de tributação dos impostos de ITR e IPTU não estão somente relacionados pela substituição de um tributo por outro, mas pelo tratamento de cada tributo e o seu fato gerador. Ou seja, é necessário que o princípio da isonomia seja observado para tratar os iguais de forma igual e que a lei municipal seja determinante quanto à área urbana de seu Município.

Portanto, como visto até o presente momento, para que seja definida a regra matriz de incidência do ITR e do IPTU, é necessário que haja três tipos de critérios, sendo o critério material, espacial e o pessoal. Quando menciona-se critério pessoal, trata-se especificamente do sujeito ativo da relação jurídica tributária.

É de extrema importância que os três critérios apresentados para definição dos tributos a serem incididos em algumas propriedades sejam analisados. Observa-se, como exemplo, o IPTU definido no art. 32 do CTN em que o critério material é caracterizado pelo fato do sujeito passivo da relação jurídica tributária ser o proprietário do bem imóvel e o critério espacial será caracterizado pelo fato do imóvel estar localizado em área urbana.

¹⁹ SÃO PAULO. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1112646 / SP (2009/0051088-6)**.

Recorrente: Mário Yokoya. Recorrido: Município de São Bernardo do Campo. Rel. Min. Herman Benjamin - Segunda Turma. Brasília, DF, 28 de agosto de 2009. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 28 de agosto de 2009. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900510886&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

Ao utilizarmos esses dois critérios para definição e para incidência do IPTU sobre as propriedades rurais, seria desconsiderado a destinação do bem imóvel. Ou seja, seria somente necessário que o sujeito passivo seja proprietário de um bem imóvel localizado em uma área urbana e que existisse uma lei municipal para a cobrança do tributo em comento.

Dessa forma, o professor Aires Fernandinho Barreto (2012, p. 216) explica que “a separação das áreas não está fundada na situação do imóvel, nem na destinação. Não há zona urbana por situação, nem zona urbana por destinação. Há, isto sim, áreas urbanas e áreas rurais”.

Além disso, segundo o entendimento do professor Aires Fernandinho Barreto, o critério espacial e geográfico seria o suficiente para caracterização da incidência dos tributos sobre a propriedade urbana ou rural, como é o caso de terrenos localizados em áreas urbanas.

Para entendimento do exposto pelo doutrinador Barreto, pode-se supor que existe um terreno que não possui edificações e não há produção agrícola, mas que está localizado em uma área urbana. Veja que tal terreno não representa um imóvel com destinação urbana para moradia e não apresenta destinação econômica rural. Surge o então o seguinte questionamento: qual tributo será incidido nesse terreno?

Respondendo o questionamento, o professor Aires Fernandinho Barreto conceitua que estes terrenos são conhecidos como “imóveis efetivamente não destinados, mas apenas suscetíveis de destinação (destino potencial)” e que somente o critério geográfico poderá definir qual tributo será incidido.

Nesse caso, não seria possível analisar o critério de destinação do imóvel e visto que este terreno está localizado em área urbana, terá maior probabilidade de desenvolver uma finalidade urbana, é o que foi chamado de destino potencial. Sobre esse assunto, o doutrinador Barreto (2012, p. 221-222.) afirma que:

A classificação, nessas hipóteses, decorrerá de estar o imóvel situado na zona urbana (zona com equipamentos) ou na rural (núcleo destituído de equipamentos). Na primeira hipótese, será urbano; rural, na segunda. Em se tratando de área que o Município declara urbanizável ou de expansão urbana, os imóveis nela contidos assumirão a natureza de imóveis urbanos (BARRETO, 2012, p. 221 – 222).

Além do IPTU, o ITR também passará por essa análise. Ao observarmos o critério material do ITR, será o mesmo definido pelo IPTU, no qual este critério será caracterizado pelo fato do sujeito passivo da relação tributária ser o proprietário do bem imóvel. Por outro lado, a regra matriz de incidência do ITR na propriedade rural seguindo o aspecto espacial, será caracterizado por estar localizado em área rural.

Ocorre que, com a publicação do Decreto Lei nº 57, o legislador definiu que além desses dois critérios, é necessário observar a destinação do imóvel. Veja que o critério material e espacial do IPTU e do ITR são fáceis de serem identificados, ocorre que a destinação de cada imóvel que trará discussões acerca da competência da União e dos Municípios em cada fator gerador de seus tributos.

Por esse exposto fica evidente a importância de se analisar os três critérios para formação do ITR e do IPTU e principalmente para que não haja inconstitucionalidade quanto a edição de legislações próprias dos entes federativos para aplicação e definição dos tributos em seus territórios.

6 PROPRIEDADE RURAL LOCALIZADA EM ÁREA URBANA

Antes de entrarmos nesse assunto final, vimos ao longo deste estudo a competência de cada ente federativo em legislar sobre cada tributo, em específico o ITR e o IPTU, bem como a características de cada tributo e a forma em que são formados.

E nesse sentido, conforme determinado na Lei nº 9.393 de 19 de dezembro 1996, vimos que é de competência da União em instituir e realizar a cobrança do ITR e para que ocorra a regra-matriz deste tributo, é necessário a existência de alguns critérios específicos, sendo o critério material e espacial.

Vale lembrar que a Lei nº 9.393 de 19 de dezembro 1996 trouxe a previsão que o ITR deve ser incidido sobre a propriedade que seja rural e que esteja localizada em uma área urbana, não mencionado o aspecto de destinação do bem imóvel para a incidência do tributo em comento.

Ocorre que, em 18 de novembro de 1966, houve a criação do Decreto Lei nº 57 que dispõe sobre a incidência do ITR em imóveis rurais, levando em consideração a destinação econômica do bem imóvel e não somente pela localização. Logo em seguida, com a publicação da Lei nº 9.393/96, o legislador nada dispôs sobre esse critério de destinação, trazendo grande discussão quanto ao ponto facultativo do ente federativo sobre a sua competência.

Com o fato do legislador ordinário federal em instituir a lei do ITR e deixar de trazer o critério de destinação do bem imóvel, restou evidente que a competência tributária exercida pela União possui caráter facultativo. Para melhor entendimento sobre o caráter facultativo de competência, o Professor Roque Antonio Carrazza (2015, p. 595) leciona que:

[...] 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, editem normas jurídicas criando, in abstracto, tributos. [...].

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 que ele seja saldado em prestações sucessivas. Tudo com base em lei (CARRAZZA, 2015, p.595).

Ao estudar-se o ensinamento do Professor Carrazza, é possível entender a CF/88 atribui certas competências tributárias para cada ente federativo e é de plena capacidade facultativa de cada ente federativo em exercer as competências determinadas pela constituição, referente a

cobrança de tributos segundo a materialidade dos fatos jurídicos de tributação. Ou seja, cabe ao ente federativo a faculdade de não realizar a instituição e a cobrança de tributos sobre o fato material que foi atribuído ou realizar a instituição e a cobrança de tributos dos fatos jurídicos sobre a materialidade que foi determinada.

Foi com o caráter facultativo que, ao elaborar a Lei nº 9.393/96, o legislador determinou que a incidência do ITR sobre a propriedade rural só ocorreria se o bem imóvel estivesse em área rural do Município, não importando a sua destinação.

Diante de vários conflitos referente as propriedades rurais localizadas em áreas urbanas e com destinação rural, foi publicada em 05 de novembro de 2018, a Solução de Consulta 198 – COSIT pela Coordenação-Geral de Tributação da RFB com o seguinte entendimento:

25. [...] assinala-se que a Lei nº 9.393, de 1996 (LGL\1996\90), não exerceu a possibilidade constante do art. 15 do Decreto-Lei nº 57, de 1966 (LGL\1966\15), uma vez que não trouxe dispositivo prevendo que o ITR incidirá também sobre a propriedade de imóveis situados na zona urbana que tenham destinação comprovadamente rural.

Conclusão

26. Diante do exposto, é forçoso concluir que o ITR não incide sobre imóvel localizado na zona urbana do Município, ainda quando seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, uma vez que tal hipótese não se encontra prevista na lei ordinária instituidora desse tributo.

27. É o entendimento. [...].²⁰

Com o entendimento apresentado e segundo o princípio da irrenunciabilidade, pode-se verificar que a competência que a CF/88 determinou para cada ente federativo em instituir e realizar a cobrança de tributos, não pode ser renunciável. Nesse caso, conforme entendimento da doutrina majoritária, pode o ente federativo em utilizar o caráter facultativo em exercer a competência determinada pela própria Constituição.

Portanto, mesmo que o ente federativo tenha a faculdade de deixar de exercer a sua competência sobre a instituição e a cobrança de determinado tributo, tal ente federativo continuará com a competência por prazo indeterminado.

Por esta razão, ao tratar de propriedade rural localizada em área urbana e que tenha destinação rural (exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial), caberá a União em instituir e cobrar o ITR sobre essa propriedade rural, mesmo que tenha optado por não exercer a sua competência sobre esse fato.

²⁰ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT 198, de 05 de novembro de 2018.** Disponível: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=96796>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

Veja que a União poderá exercer a sua competência em instituir e cobrar o ITR sobre a propriedade rural localizada em área urbana com a publicação de lei que determine a incidência do tributo em referência sobre a propriedade descrita.

Então, entende-se que o caráter de irrenunciabilidade de cada ente federativo existe e que não poderão deixar de exercer a competência que lhe foi delegada pela CF/88, podendo somente optar pela execução ou não. Além desse caráter, há também o caráter indelegável.

Nesse ponto, o ente federativo não poderá renunciar a sua competência, tão pouco poderá transferir a competência que lhe foi delegada para outro ente federativo. Apenas para esclarecimento, a delegação de competência de um ente federativo para outro ente federativo somente poderia ser feito através de lei ordinária ou por lei complementar, mas no presente caso observa-se que somente a Constituição Federal possui autonomia para tanto. Tratando desse assunto, o Professor Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 221.) leciona que:

Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outra as habilitações recebidas? Em pouco tempo, no manejo das utilizações concretas, quando se manifestasse o direito no dinamismo do seu estilo peculiar, o desenho das atribuições competenciais passaria por diferentes e imprevisíveis configurações, dissipando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte. Advém daí o entendimento perante o qual a indelegabilidade e a irrenunciabilidade seriam prerrogativas inafastáveis do exercício competencial, no sistema brasileiro (CARVALHO, 2013, p. 221).

Por isso, mesmo que tenha ocorrido a publicação da Solução de Consulta 198 – COSIT e gerado o entendimento de que a União não exerceu a sua competência para instituir e arrecadar o ITR das propriedades rurais localizadas em áreas urbanas, não foi o suficiente para trazer o entendimento pacífico de que cabe aos Municípios e o Distrito Federal instituir o IPTU sobre tais propriedades com destinação rural.

Se for o caso dos Municípios em editar leis municipais que determinem a cobrança do IPTU sobre as propriedades com exploração agrícola, vegetal, pecuária ou agroindustrial e que estejam na área urbana de seu Município, será totalmente inconstitucional por tratar de matéria que esteja fora do alcance deste ente federativo.

Dessa forma, com a publicação da Solução de Consulta 198 – COSIT, restou determinado que não há uma justificativa concreta que determine que cabe aos Municípios e ao Distrito Federal editarem as suas próprias leis para que ocorra a incidência do IPTU sobre a propriedade com destinação rural localizada em área urbana.

A discussão sobre esse assunto será resolvida a partir do momento em que for publicada lei federal que determine a incidência do tributo devido nessas propriedades com destinação rural e localizada em área urbana, ficando o presente momento caracterizado pela livre incidência de tributos sobre essa propriedade.

Diante do apresentado, não há um critério específico que determine qual é o tributo correto para que seja incidido sobre a propriedade rural localizada em área urbana. Porém, seguimos com a concordância do STJ sobre o critério de destinação do imóvel.

Em outras palavras, chega-se à conclusão de que o imóvel urbano será aquele com destinação ao comércio, a indústria e a moradia, ao passo em que o imóvel rural será aquele que estiver destinado a exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária e agro-industrial.

Para tanto, observa-se alguns julgamentos e entendimentos para melhor compreensão sobre o ponto defendido no presente trabalho:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPTU. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. SÚMULA 284/STF. IMÓVEL LOCALIZADO EM ÁREA URBANA. EXERCÍCIO DE ATIVIDADE AGROPASTORIL. ENTENDIMENTO DO RESP 1.112.646-SP, SUBMETIDO AO RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC. TRÂNSITO EM JULGADO DE AÇÃO DECLARATÓRIA RECONHECENDO SER O IMÓVEL SUJEITO AO ITR. EFEITOS EM RELAÇÃO AOS EXERCÍCIOS POSTERIORES. 1. Preliminarmente, no tocante à negativa de vigência ao artigo 535, II, do Código de Processo Civil, os recorrentes se restringiram a defender que o Tribunal de origem não teria se manifestado acerca das questões deduzidas nos embargos de declaração opostos em face do acórdão recorrido, sem, contudo, indicar quais seriam as questões omitidas e a pertinência de manifestação para o deslinde da controvérsia. Aplica-se, por conseguinte, a Súmula 284/STF, que assim expressa: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia." 2. Cinge-se a controvérsia do recurso especial aos efeitos do trânsito em julgado da sentença que, em determinado exercício, reconheceu que o imóvel deveria ser tributado pelo ITR, e não pelo IPTU, em relação aos exercícios seguintes. Na espécie, os autores ajuizaram ação declaratória de inexigibilidade cumulada com repetição de indébito em relação à cobrança de IPTU, exercício 1998, ao fundamento de que o imóvel, apesar de situado em área urbana, era empregado em atividade agropastoris. O pedido dessa ação foi julgado procedente para reconhecer a não incidência do IPTU, mas do ITR. Esse entendimento foi confirmado em apelação. Contra esse acórdão, o Município de São Bernardo do Campo interpôs o Recurso Especial n. 679.617-SP ao qual foi negado seguimento (trânsito em julgado em 27/11/2006). 3. A questão acerca da incidência do ITR para imóvel localizado em área urbana, contando que empregado em atividade exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, foi submetida a julgamento no REsp 1.112.646/SP, de relatoria do Ministro Herman Benjamin. 4. As instâncias ordinárias negaram o pleito de extinção da execução sob à pecha de que a Súmula 349/STF dispõe que a "decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores". Não se desconhece o teor desse enunciado sumular, entretanto, tendo os autores obtido o reconhecimento judicial de que o imóvel está sujeito ao ITR, tal fato não se enquadra em situações que, em regra, se renovam anualmente, mas de uma situação fática que pode perdurar por vários exercícios seguintes. 5. O trânsito em julgado da ação declaratória não torna imutável a situação de contribuinte de ITR, pois, cessando o

exercício de atividade agropastoril e localizado o imóvel em área urbana, o Município legitimamente poderá cobrar o IPTU, mas dever-se-á respeitar o devido processo legal e o contraditório. 6. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, provido. (RECURSO ESPECIAL Nº 1.207.093 - SP (2010/0127944-9), Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 23/11/2010, Dje 26/11/2010).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IPTU. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INDEFERIMENTO DE PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO EVIDENCIADO. CLASSIFICAÇÃO DO IMÓVEL. DEFINIÇÃO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO A PARTIR DA LOCALIZAÇÃO E DA DESTINAÇÃO URBANA DO IMÓVEL. REVISÃO DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. 1. Considerando que a razão de decidir adotada pelo magistrado de primeiro grau e confirmada pela Corte estadual prescinde da constatação das premissas fáticas suscitadas pelo recorrente, mostra-se inútil a produção da prova requerida a esse respeito. 2. A propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel estão sujeitos à incidência do IPTU ou do ITR, a depender da classificação do imóvel considerado, em urbano ou rural. Para essa finalidade, a Primeira Seção, em sede de recurso especial repetitivo (art. 543-C do CPC), decidiu que, "[a]o lado do critério espacial previsto no art. 32 do CTN, deve ser aferida a destinação do imóvel, nos termos do art. 15 do DL 57/1966" (REsp 1.112.646/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 28/8/2009). 3. No caso dos autos, o Tribunal de origem decidiu pela incidência do IPTU ao fundamento de que "os imóveis questionados integram loteamento localizado na zona urbana, e não há absolutamente nenhuma informação, nem sequer por parte do embargante, de que eles se destinem à exploração das atividades agrárias acima referidas". A revisão do entendimento adotado pelo acórdão recorrido, para infirmar a premissa de que os imóveis situam-se em área urbana e não são utilizados para atividade agrária, pressupõe o reexame da matéria fática, o que é inviável no âmbito do recurso especial. 4. Agravo regimental não provido. (AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 259.607 - SC (2012/0245405-7), Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 11/06/2013, Dje 17/06/2013).¹⁰

Portanto, conclui-se que o critério espacial de localização do bem imóvel é insuficiente para determinação de incidência do ITR ou do IPTU sobre a propriedade rural localizada em área urbana. Devendo o conflito do ITR e do IPTU ser resolvido através do critério de destinação do imóvel para que ocorra a relação jurídica e a incidência tributária.

7 CONCLUSÃO

Como apresentado no presente estudo e segundo a aplicabilidade do art. 15 do Decreto Lei nº 57 de 18 de novembro de 1966, conclui-se e defende-se que o critério de destinação do imóvel é essencial para que seja identificado o tributo que incidirá e conseqüentemente a definição do sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Portanto, o critério espacial definido nos artigos 29 e 32 do CTN não é considerado o fator primordial para a incidência e a arrecadação dos tributos em bem imóveis com destinação divergente do local em que se localiza.

O posicionamento defendido no presente estudo tem como base o entendimento majoritário dos tribunais e doutrinários no que se refere a incidência do ITR em propriedades rurais localizadas em áreas urbanas, trazendo como critério definitivo a destinação do imóvel. Ou seja, o imóvel que possuir a “exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial” e que esteja localizado em área urbana, incidirá o ITR de competência da União.

Além do mais, a conclusão extraída do presente estudo está vinculada ao entendimento majoritário adotado na prática, tendo em vista que não há um ordenamento que define com exatidão o tributo que deverá ser incidido em propriedade rural localizado em área urbana, como apresentado com a Solução de Consulta 198 – COSIT, em 05 de novembro de 2018.

Dessa forma, com todo o exposto no presente estudo, conclui-se que para evitar todo o conflito de competência entre a União e os Municípios sobre a incidência do ITR e do IPTU em propriedade rural localizada em área urbana deparada pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, é necessário que o ente federativo competente observe a destinação do bem imóvel, evitando toda e qualquer cobrança indevida.

Por fim, é possível encontrar a essência da materialidade do ITR em propriedade rural localizada em área urbana e conferir o poder à União para que assuma a competência que lhe é devida, observando todo o critério de destinação da propriedade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 10 ed. São Paulo: Método, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed., rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu de Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Misabel Abreu de Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2010.

BARRETO, Aires Fernandinho. **Artigo: IPTU – progressividade e diferenciação** in Revista Dialética Tributária nº 76.

BARRETO, Aires Fernandinho. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federal do Brasil de 1988**. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 57**, de 18 de novembro de 1966. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0057.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 29**, de 13 de setembro de 2000. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42**, de 19 de dezembro de 2003. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

BRASIL. **Lei nº 4.504**, de 30 de novembro de 1964. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.393**, de 19 de dezembro de 1966. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

BRASIL. **Lei nº 11.250**, de 27 de dezembro de 2005. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11250.htm. Acesso em: 21 de maio de 2020.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1877**, de 14 de março de 2019. Disponível: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99225>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta COSIT 198**, de 05 de novembro de 2018. Disponível: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=96796>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

CARRAZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade. Igual e Capacidade Contributiva**. Curitiba: Juruá, 1992.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30ª ed. rev., amp. E atual. até a Emenda Constitucional 84/2014. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de Direito Civil: Direito das coisas**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**, 4º Vol.: Direito das Coisas. 18º ed. Aum. E atual. De acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406/2002) São Paulo: Saraiva, 2002.

FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2ª Ed. Rev. At. Amp. São Paulo: Malheiros, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2. ed. rev. e amp. São Paulo: Noeses, 2011.

GOIÁS. Supremo Tribunal de Justiça. **Ação Rescisória nº 3971 / GO (2008/0095747-9)**. Recorrente: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária. Recorrido: Maurício Brasilino Leite. Rel. Min. Denise Arruda - Primeira Seção. Brasília, DF, 07 de maio de 2010. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 07 de maio de 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200800957479&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

HARADA, Kiyoshi. **IPTU: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2012.

LOUREIRA, Luiz Guilherme. **Direitos reais à luz do Código Civil e do Direito Registral**. São Paulo: Método, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MASSON, Nathalia. **Manual de Direito Constitucional**. 3. Ed. Salvador: Juspodivm, 2015.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 6. ed. atualizada por Izabel C. L. Monteiro e Yara D. P. Monteiro. São Paulo: Editora Malheiros, 1993.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007.

PARANÁ. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 492869 / PR (2003/0011619-3)**. Recorrente: Oscar Diedrichs e Cônjuge. Recorrido: Município de Ponta Grossa. Rel. Min. Teori Albino Zavascki - Primeira Turma. Brasília, DF, 07 de março de 2005. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 07 de março de 2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200300116193&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

REALCE, Miguel. **O IPTU Progressivo e a Inconstitucionalidade da EC 29/2000**, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 8. São Paulo: Oliveira Rocha Comércio e Serviços LTDA., 2002.

RIO DE JANEIRO. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1863270 / RJ (2020/0044051-9)**. Recorrente: Município de Nova Iguaçu. Recorrido: Sandro da Costa Silva. Rel. Min. Herman Benjamin – Segunda Turma. Brasília, DF, 22 de abril de 2020. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 20 de abril de 2020. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

RIO GRANDE DO SUL. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 472628 / RS (2002/0135326-8)**. Recorrente: Município de Novo Hamburgo. Recorrido: SPERB Comércio e Participações Ltda e Outro. Rel. Min. João Otávio de Noronha - Segunda Turma. Brasília, DF, 27 de setembro de 2004. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 27 de setembro de 2004. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200201353268&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

SANTA CATARINA. Supremo Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial nº 259607 / SC (2012/0245405-7)**. Agravante: Pecúlio União Previdência Privada. Agravado: Município de Sombrio. Rel. Min. Benedito Gonçalves - Primeira Turma. Brasília, DF, 11 de junho de 2013. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 17 de junho de 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201202454057&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

SÃO PAULO. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1112646 / SP (2009/0051088-6)**. Recorrente: Mário Yokoya. Recorrido: Município de São Bernardo do Campo. Rel. Min. Herman Benjamin - Segunda Turma. Brasília, DF, 28 de agosto de 2009. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 28 de agosto de 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900510886&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

SÃO PAULO. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1207093 / SP (2010/0127944-9)**. Recorrente: Laila Racy Saigh e Outros. Recorrido: Município de São Bernardo do Campo. Rel. Min. Herman Benedito Gonçalves - Primeira Turma. Brasília, DF, 23 de novembro de 2010. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília-DF, 26 de novembro de 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201001279449&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 21 de maio de 2020.

TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; BODIN, Maria Celina. VENOSA, Sílvia de Salvo. **Direito Civil: Parte Geral**. Volume 1. São Paulo: Atlas, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo, Curso de **Direito Financeiro e Tributário: de acordo com a emenda constitucional nº3 de 1993**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de Direito Tributário – Parte Especial**. 12ª ed. Porto Alegre: Sulina, 1997.



COORDENADORIA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, **RICARDO UEHARA MINELLI CAMPOS**, aluno, regularmente matriculado, no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 41521951, Período Noturno, Turma R, tendo realizado o TCC com o título: **“INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS (IPTU E ITR) EM PROPRIEDADE RURAL LOCALIZADA EM ÁREA URBANA”**, sob a orientação da professora Ms. **FULVIA HELENA DE GIOIA**, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 16 de junho de 2020.

RICARDO UEHARA MINELLI CAMPOS
(Discente)