

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
ALAGOAS

ANA FRANCISCA PEDROSA LEITE ACCIOLY

IPTU X ITR: APLICABILIDADE DO CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO

MACEIÓ - AL
2015

ANA FRANCISCA PEDROSA LEITE ACCIOLY

IPTU X ITR: APLICABILIDADE DO CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO

Monografia de conclusão submetida ao crivo dos mestres do curso de Especialização em Direito Tributário do IBET/AL – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – ministrado em Maceió/AL, como requisito parcial à obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

MACEIÓ
2015

SIGLAS – TRADUÇÕES

CF/88	Constituição Federal de 1988
CF/67	Constituição Federal de 1967
CTN	Código Tributário Nacional
DL	Decreto-Lei

RESUMO

O presente trabalho proporá uma análise acerca do critério utilizado para avaliar a incidência do IPTU ou do ITR, se o da localização ou o da destinação. O critério da localização é fundamentado pelas linhas do Código Tributário Nacional e pela Lei 9.393/96. O critério da destinação baseia-se no disposto do art. 15 do Decreto-Lei 57 de 1966, supostamente recepcionado pela Constituição Federal com *status* de lei complementar, conforme jurisprudência pátria atual. O tema é bastante polêmico, rico em argumentações e extremamente estimulante, podendo modificar de forma significativa o entendimento jurisprudencial pela adoção do critério da destinação, haja vista as fundamentações legais, jurisprudenciais e doutrinárias que indicam o critério da localização como o mais adequado na definição do critério espacial dos impostos postos em contenda.

Palavras-chave: IPTU, ITR, Critério Espacial, Localização, Destinação.

ABSTRACT

This paper will propose an analysis of the criteria used to assess the IPTU or ITR, if the location or the destination. The criterion of location is based on lines of the National Tax Code and Law n. 9.393/96. The criterion of destination is based on the provisions of art. 15 of Decree Law n. 57/66 supposedly approved by the Federal Constitution with complementary law status under current jurisprudence country. The topic is quite controversial, rich in arguments and extremely stimulant, can modify significantly the jurisprudential understanding the adoption of the criterion of destination, given the legal, jurisprudential and doctrinal foundations indicating the criterion of location as the most suitable in defining the spatial criterion taxes put into strife.

Keywords: IPTU, ITR, Space Criteria, Location, Destination.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
CAPÍTULO I - DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL	10
1.1. ESCORÇO HISTÓRICO	10
1.2. ASPECTOS GERAIS E LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.....	11
1.3. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL.....	12
1.3.1. Critério Material do ITR.....	14
1.3.2. Critério Espacial do ITR.....	15
1.3.3. Critério Temporal do ITR.....	18
CAPÍTULO II – DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO	19
2.1. ASPECTOS GERAIS E LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.....	19
2.2. HIPOTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO.....	22
2.2.1. Critério Material do IPTU.....	22
2.2.2. Critério Espacial do IPTU.....	24
2.2.3. Critério Temporal do IPTU.....	26
CAPÍTULO III – IPTU x ITR: DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL	28
3.1. DAS RAZÕES QUE INADMITEM O CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO, CONSEQUENTEMENTE, O ART. 15 DO DECRETO-LEI 57/66.....	29
3.1.1. Jurisprudência com decisão fundamentada na Constituição Federal de 1967.....	29
3.1.2. Recepção das normas com natureza de lei complementar: Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei 57/66.....	32
3.1.3. Da função social da propriedade urbana: Inovação trazida pelo Art. 182, da Constituição Federal de 1988.....	35
3.1.4. Compulsoriedade do tributo e o poder de escolha atribuído pelo Decreto-Lei 57/66.....	38
3.1.5. Finalidade do Imposto Territorial Rural e a dificuldade na atividade administrativa.....	40

3.2. REPERCUSSÃO DA CONTROVÉRSIA REFERENTE AOS IMPOSTOS PARA OS CONTRIBUINTES.....	41
---	----

CONCLUSÃO.....	43
REFERÊNCIAS.....	45

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 estabelece, na sistemática tributária nacional, rígida e exaustiva repartição de competências tributárias, via da qual cada ente de direito político público recebe, de forma privativa, a devida aptidão para instituir e cobrar determinados tributos, possibilitando, na hipótese de um sistema rigorosamente cumpridor das determinações legislativas constitucionais, um ordenamento tributário totalmente harmônico entre os entes.¹

Conforme se depreende no artigo 146, incisos I, II e III da Magna Carta, compete à lei complementar estabelecer normas gerais para serem realizadas as referidas exações, com o fim de harmonizar o sistema tributário nacional², bem como dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre as unidades autônomas da federação e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Assim, estando lei complementar responsável pela harmonização do sistema tributário, a cada ente político foi facultada a possibilidade de legislar acerca dos tributos designados na Constituição, observando os ditames do Código Tributário Nacional, legislação complementar tributária por ter sido recepcionado pela CF/67 e mantido o *status* pela CF/88³.

No presente trabalho, trataremos de dois tributos que versam por critérios materiais semelhantes, espaciais confrontantes e temporais, muitas vezes, iguais (anual), porém de competência divergente: o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de competência da União, conforme artigo 153, inciso VI da CF/88 e artigo 29 do CTN; e o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, de competência dos Municípios, conforme artigo 156, inciso I da CF/88 e artigo 32 do CTN.

Da simples leitura dos artigos em comento, tem-se que o ITR será aplicado quando da propriedade de bem imóvel localizado *fora* da zona urbana do município, ou seja, a zona rural é definida por exclusão do que não é zona urbana, designando o que é próprio do campo em oposição ao que é próprio da cidade⁴, temos também que haverá incidência do IPTU quando da propriedade de bem imóvel localizado na zona urbana do Município, assim, os impostos se

¹ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. P. 268.

² *Ibidem*, p. 160.

³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 2. ed. atual. ampl. São Paulo: Método, 2008. P. 198/199.

excluem mutuamente⁵. Destarte, na interpretação sistemática do Código Tributário Nacional, temos definido como critério para identificar a incidência de IPTU ou ITR o da localização.

Entretanto, na jurisprudência atual⁶, o critério da localização tem sido temperado em decorrência da exceção constante do artigo 15 do Decreto-lei nº. 57 de 1966 cuja redação indica para a aplicação do ITR ao imóvel que, mesmo localizado na zona urbana do Município, tenha atividade tipicamente rural, tais como em exploração, extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, dando ensejo à aplicação concomitante do critério da *destinação* para definir a incidência do IPTU ou ITR⁷.

No decorrer dos anos, percebeu-se uma constante mudança jurisprudencial acerca da matéria, onde em um determinado lapso de tempo adotou-se o critério da localização e em outro o da destinação, a qual é utilizada atualmente pelos tribunais superiores e, conseqüentemente, seguido pelos demais.

Assim, o presente trabalho tem como finalidade analisar a referida divergência, trazendo à baila a hipótese de incidência de cada imposto tratado, suas peculiaridades e objetivos, bem como colocando em xeque a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e demais tribunais que entenderam pela recepção do DL 57/66 com natureza de lei complementar, além de conceituar e apresentar os requisitos para que uma lei seja caracterizada como complementar, expondo, ainda a competência para determinar o que venha a ser zona urbana e zona rural, com base na Lei Maior, na doutrina e demais fontes de pesquisas relevantes ao pleno estudo da matéria, pendendo para o entendimento de que as decisões proferidas baseadas no Decreto-lei nº 57/66 não devem prosperar.

⁴ PAUSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. rev. E atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 128.

⁵ *Ibidem*. p. 188.

⁶ STF, Plenário, RE 140773/SP, rel. Min. Sydney Sanches, out/98 e STJ, 1ª T., AgRg no Ag 993.224/SP, rel. Min José Delgado, mai/08.

⁷ *Ibidem*. p. 188.

I. DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

1.1. ESCORÇO HISTÓRICO

Já em 1981, enquanto vigorava a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1981, estava presente, ainda que de forma tímida, a possibilidade de um imposto sobre os Imóveis Rurais e Urbanos, sendo competência dos Estados decretá-los para a devida incidência⁸.

A Constituição de 1934 foi a primeira à prever um imposto especificamente incidente sobre a propriedade territorial rural, ainda atribuindo a competência para “decreta-los” aos Estados⁹.

Somente em 1961, através da emenda constitucional nº 5 à Constituição de 1946 (reproduzia o mesmo enunciado constante da 1934), a referida competência tributária foi transferida aos municípios, juntamente com a competência de instituir imposto sobre a propriedade territorial urbana¹⁰.

Em seguida, “a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 à Carta de 1946 o trouxe para a União, ao fundamento, ainda atuante na Constituição de 1988, de que era instrumento de política fundiária capaz de fomentar a reforma agrária”¹¹, eis que estava traçado, desde logo, o objetivo do ITR e o direcionamento que seria dada a sua incidência efetiva.

Com a edição do primeiro Estatuto da Terra, lei 4.504 de 1964, houve a certeza: ainda que dedicando apenas três artigos ao ITR, evidenciou-se a pretensão de transforma-lo em instrumento de promoção da política agrária e agrícola, já que, desde logo, disciplinou conceitos complexos sobre a progressividade e regressividade em função de vários aspectos, como por exemplo, a dimensão do imóvel, o valor da terra nua, aproveitamento e eficiência da utilização da terra, etc.

⁸ Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: §2º. Sobre Imóveis rurais e urbanos; BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, 24 de fevereiro de 1891.

⁹ Art 8º - Também compete privativamente aos Estados: I - decretar impostos sobre: a) propriedade territorial, exceto a urbana; BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, 16 de julho de 1934.

¹⁰ “Redija-se assim o art. 29: Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos: I - Sôbre propriedade territorial urbana e rural; BRASIL. Emenda Constitucional nº 5, 21 de novembro de 1961.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. ver. e atual. 2 tir. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 520.

Corroborar com tal entendimento Hugo de Brito MACHADO¹²:

A atribuição do imposto sobre a propriedade territorial rural à União deveu-se exclusivamente ao propósito de utilizá-lo como instrumento de fins extrafiscais, tanto que a sua receita era, na vigência da Constituição de anterior (1946), destinada inteiramente aos Municípios em cujos territórios estão os imóveis situados (CF, art. 21, §1º).

Atualmente a função predominante no ITR é justamente a extrafiscal, sendo aplicado para evitar a má utilização da terra, tendo em vista a contemporânea problemática envolvendo a reforma agrária, invasões de terras, o grupo formado pelos Sem Terra, então, nada mais justo que, diante da necessidade de tantos, os que detenham a propriedade de terras utilize-as de forma que cumpra sua função social.

1.2. ASPECTOS GERAIS E LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) foi outorgado à competência da União desde a EC 18 à Carta de 1946, como já dito em linhas pretéritas. Hoje, a competência da União para instituir o ITR consta no art. 153, inciso VI da Constituição de 1988, estando também discriminado no artigo algumas peculiaridades do tributo em liça. *In verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI - propriedade territorial rural;

[...]

§ 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.

Constitucionalmente, já ficou definido o caráter extrafiscal e a obrigatoriedade do cumprimento da função social da propriedade, a partir do momento em que o legislador estabelece a progressividade do imposto e a fixação de alíquotas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, ou seja, as alíquotas serão definidas proporcionalmente ao grau de utilização da terra.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Comentário – Art. 29º, CTN. *In*: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966)**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 78.

Atribuindo maior concretude ao texto constitucional, o Código Tributário Nacional dedicou apenas três artigos para dispor acerca do ITR, do art. 29 ao 31, estabelecendo normas gerais que devem ser seguidas para sua incidência, definindo arquétipos para o fato gerador, para base de cálculo e para o contribuinte.

Mais detalhada e específica, a Lei 9.393 de 1996 é considerada pela doutrina o diploma instituidor do ITR¹³, já que estabelece o fato gerador (reproduzindo o já constante no CTN), imunidades, isenções, contribuintes, obrigações acessórias, além de determinar que o tributo está sujeito ao “autolancamento”, ou seja, apuração, cálculos e pagamento são realizados pelo contribuinte, ocorrendo de ofício nos casos de tal procedimento não ter sido feito pelo contribuinte ou ter sido feito de forma incorreta (art. 10, Lei 9.393/96).

Não podemos olvidar do questionado decreto-lei 57 de 1966 que, segundo a jurisprudência atual, foi recepcionado pela constituição de 1967 com *status* de Lei Complementar¹⁴, adicionando, ao critério da localização utilizado pelo CTN e pela Lei 9.393, o critério da destinação, fundamentando diversas decisões prolatadas no sentido de que não haveria incidência do IPTU, e sim do ITR, à imóvel localizado em área urbana utilizado em exploração “extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial” (art. 15), ou seja, com destinação tipicamente rural¹⁵.

Ademais, temos o Decreto 4.382 de 2002, que regulamenta sua tributação, fiscalização, arrecadação e administração, a Instrução Normativa SRF nº 256 de 2002, que também dispõe sobre normas de tributação relativas ao ITR e a Lei 11.250 de 2005 responsável pelos convênios entre Município e União.

1.3. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

Os vários enunciados prescritivos indicados anteriormente, puros e simples, não são suficientes para ensejar a incidência da aplicação normativa, haja vista a necessidade da atividade interpretativa para a construção da norma jurídica que irá atuar no sentido de exigir o tributo do contribuinte.

Neste diapasão, pode-se considerar que a norma jurídica não nasce automaticamente com a promulgação de uma lei ou resultado de qualquer atividade legislativa. A norma

¹³ Op. Cit., p. 699.

¹⁴ STF, Plenário, RE 140.773/SP, rel. Min. Sydney Sanches, out. 98.

jurídica é construída através de um trabalho interpretativo do texto legal para qual está atribuída, resultando em duas proposições que compõem a essência da norma: uma HIPÓTESE ligada a um CONSEQUENTE, formando uma estrutura lógica, sintática e invariável (H → C).¹⁶

Ainda que a estrutura da norma seja constante, a interpretação do texto fará com que a mensagem prescritiva seja variável, ou seja, a estrutura (fórmula) será sempre a mesma, porém os componentes que preencherão as proposições estarão de acordo com a interpretação que for dada ao texto legal apresentado, nas palavras de Geilson Salomão LEITE, “Este processo permite ao cientista do Direito extrair o núcleo de significação das palavras, substituindo por variáveis lógicas”¹⁷.

Em seu Curso de Direito Tributário, Paulo de Barros Carvalho faz minucioso estudo sobre cada elemento que integra a hipótese e o consequente da norma jurídica tributária, encontrando a estrutura/fórmula abstrata do tributo denominada regra matriz de incidência tributária. Na literalidade dos ensinamentos do Ilustre Professor¹⁸:

Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, u’ a norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) *obrigada* a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o *dever-ser* modalizado.

É na hipótese que encontraremos os critérios (material, temporal e espacial) a serem preenchidos pelo intérprete para que haja a incidência tributária, ou seja, é a hipótese de incidência que atua como descritor ou antecedente da regra matriz de incidência tributária, ou, nas palavras de Lourival Vilanova, “A hipótese, que é proposição descritiva de situação objetiva possível, é construção valorativa tecida, com dados-de-fato, incidente na realidade e não coincidente com a realidade”¹⁹.

Resume-se na seguinte fórmula: $H_t = C_m (v.c) + C_e + C_t$

¹⁵ STJ, 1ªT., AgRg no Ag 993.224/SP, Rel. Ministro José Delgado, mai/08.

¹⁶ OLIVEIRA, Cássia Valéria. **Consideração Acerca do Ato Declaratório Ambiental Exigido Pela Receita Federal Para não Incidência do ITR Sobre as Áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal**. Revista de Direito Tributário, n. 105, p.198.

¹⁷ LEITE, Geilson Salomão. **Do Imposto Territorial Rural – ITR**. Paraíba: Max Limonard, 1996, p. 65.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 378.

¹⁹ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, EDUC, 1977, p.47. *In*: Op. Cit., p. 56.

1.3.1. Critério Material do ITR

O critério material da hipótese de incidência tributária refere-se ao comportamento (verbo) de uma pessoa, física ou jurídica, sejam aquelas que encerram um fazer, um dar, ou, simplesmente, um ser (estado); conectados a um complemento do verbo de função fundamental para delimitação do tributo que será normatizado.²⁰

Como já explicado em linhas alhures, há necessidade do texto para que seja extraída a norma jurídica tributária. Assim, no que se refere ao Imposto Territorial Rural, o enunciado prescritivo que temos para identificarmos os critérios do antecedente do ITR são os arts. 29 da Lei 5.172, CTN, e o art. 1º, parágrafo 2º, da Lei 9.393:

Código Tributário Nacional:

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.

Lei 9.393:

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.
§ 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município.

Na análise do artigo, podemos concluir que o critério material do Imposto Territorial Rural é: *a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza.*

O critério material do imposto em comento apresenta considerável divergência doutrinária devido aos termos que o compõe em confronto com o enunciado constitucional “Imposto sobre a Propriedade Rural”.

Destarte, no concernente à incidência tributária devido ao domínio útil e posse, à primeira vista, concluiríamos que não poderiam ser considerados como forma de incidência do ITR, visto que a revelação de riqueza a ser tributada, na literalidade da Constituição, é a propriedade, ou seja, direito de usar, gozar e dispor da coisa, bem como o direito de reavê-la de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Todavia, o artigo supracitado não se encontra contaminado pela inconstitucionalidade apontada. Na realidade, em resumo, tanto na legislação civil como na tributária, admite-se como contribuinte do referido imposto o enfiteuta (ainda que não exista mais a figura da

²⁰ Op. Cit., p. 289.

enfiteuse no ordenamento, quem a possuía manteve), por ser o mais vasto direito real sobre coisa alheia, tanto é que pode ser transmitido *inter vivos* ou *causa mortis*; o usufrutuário e o superficiário, nos termos do art. 1.403, inciso II, e 1.371, do Código Civil, mesmo porque tais direitos derivam diretamente do direito de propriedade, não havendo motivos para que sejam desconsiderados contribuintes do ITR.²¹

Em relação à posse, temos que só deverá ser considerada quando externalizar a propriedade, atribuída a quem detém o bem com *animus* de dono, ou seja, a posse deve ser reconhecida como *ad usucapionem* ou pelo domínio útil, o que não se pode dizer acerca do locatário ou arrendatário que possuem a posse precária, pois quem possui o poder perante o imóvel é justamente o locador.²²

Muito bem colocada, é exemplo a posição adotada por Hugo de Brito MACHADO²³:

Referindo-se à Constituição à 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 Código Tributário Nacional 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 de seus elementos, o domínio útil, ou ainda a posse. Se a propriedade, com todos os seus elementos, está reunida em poder de uma pessoa, o tributo recai sobre ela. Se está fracionada, isto é, se ninguém é titular da propriedade plena, ou porque há enfiteuse, ou porque a posse está com pessoa diversa do proprietário, que é desconhecido, ou imune ao tributo, ou isento, então o tributo recai sobre o domínio útil ou a posse.

Ademais, são considerados imóveis “por natureza” os preconizados no art. 43, inciso I, do Código Civil de 1916 (ainda que revogado traduz o melhor conceito), ou seja, o solo com seus acessórios e adjacências naturais na superfície, as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo, mesmo porque a Lei 9.393, ao definir o valor da terra nua, não exclui as florestas naturais constantes do imóvel, ainda que na Constituição esteja expresso que a incidência do imposto seja territorial.

1.3.2. Critério Espacial do ITR

O critério espacial da hipótese de incidência tributária, no entendimento de Paulo de Barros CARVALHO, pode ser extraído dos enunciados prescritivos, que trazem expressos os

²¹ FRANCISCO, José Antonio; PELLEGRINA, Marcello Jorge. O Imposto Territorial Rural. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 706.

²² Op. Cit., p. 707.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. v. 1. São Paulo: Atlas, 2003, p. 349. In: PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo de. **Impostos: Federais, Estaduais e Municipais**. 5ª Ed. Rev. e At. 2ª Triagem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 186.

locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos; ou, nos casos em que o legislador não mencione expressamente o local de incidência, detectá-los através dos indícios implícitos constantes da norma tributária que nos permitem saber onde nasce o laço obrigacional.²⁴

Então, os elementos indicadores do critério espacial da hipótese de incidência apresentar-se-ão em uma de três possíveis formas compositivas: a) critério espacial expressos na própria norma jurídica instituidora, determinando o local para ocorrência do fato típico; b) critério espacial determinado para áreas específicas, de tal sorte que apenas ocorrerá a incidência do tributo se estiver contido na área determinada; e c) critério espacial bem genérico, onde haverá incidência para todo e qualquer fato que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora.²⁵

Na esteira deste entendimento, e considerando que o critério espacial do ITR corresponde localização *fora* da zona urbana do município (zona rural), conceituando o que venha a ser rural em oposição do que seja urbano, concluímos que o imposto supramencionado inclui-se na segunda forma de entendimento do critério espacial, tendo em vista que, mesmo a norma atuando em todo território nacional, só haverá incidência quando ocorrer a especificidade deste critério espacial.

Entretanto, o referido critério deve ser temperado em decorrência da vigência do Decreto-Lei 57 de 1966, recepcionado com *status* de Lei Complementar pela Carta Maior de 1967, consoante atual jurisprudência pátria. A partir daí a definição de imóvel rural para fins da incidência do ITR pode ocorrer através de dois seguimentos: o critério geográfico ou da localização e pelo critério da destinação.

O critério da localização ou geográfico é o constante no CTN e na Lei 9.393, definindo como imóvel rural todo aquele localizado na zona rural do Município, leia-se como o que não está localizado no perímetro urbano dele, já que a palavra “rural” é adjetivo referente ao que é próprio do “campo”, que por sua vez representa os ideais contrários do que seja próprio da cidade. Então, concluir-se-ia que imóvel rural é o que está situado no campo, ou seja, na zona rural, em exclusão àqueles que estejam localizadas no perímetro urbano.²⁶

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 291.

²⁵ Op. Cit., p. 292-293.

²⁶ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo de. **Impostos: Federais, Estaduais e Municipais**. 5ª Ed. Rev. e At. 2ª Triagem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 182.

Noutro norte, o critério da destinação, fundamentado pela vigência do art. 15 do decreto-lei 57/66, determina que seja considerado imóvel rural, independente da localização do mesmo, todo aquele que tenha destinação/finalidade agropastoril, ou seja, o disposto no art. 32 do CTN, artigo instituidor do IPTU, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.

O referido artigo havia sido revogado pela Lei 5.868 de 1972, que em seu art. 12 também havia adotado o critério da destinação para definição de imóvel rural (de forma expressa), porém havia limitado o critério às áreas superiores a 1 (um) hectare. Contudo, o mesmo artigo 12 foi declarado inconstitucional através do RE 140773/SP (julgado em 1998), no ponto em que revogou o art.15 do Decreto-Lei 57/66, que, como já explanado, teria sido recepcionado pela Constituição de 1967 com natureza de Lei Complementar, não podendo ser revogado por lei ordinária. Explico:

A Lei 5.172, posteriormente denominado Código Tributário Nacional, dispôs sobre o sistema tributário nacional e instituiu normas gerais de direito tributário inerentes aos entes políticos do Estado, ainda no período de vigência da Constituição de 1946, quando não havia necessidade de trata-lo sob o prisma da Legislação Complementar.

Ocorre que, antes de entrar em vigor, o que aconteceu em 1º de janeiro de 1967, houve a promulgação do Decreto-Lei 57, alterando a disposição do art. 32 do Código Tributário Nacional, passando a ser aplicado observando que o imóvel, mesmo localizado no perímetro urbano, se destinado à atividades tipicamente rurais, seria passível de incidência do ITR.

Com a vigência da Constituição de 1967, segundo a jurisprudência do Superior Tribunal Federal, ambos enunciados normativos foram recepcionados com natureza de Lei Complementar, já que cabia a esta “estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regular as limitações constitucionais do poder tributário”, só podendo ser alterada por legislação materialmente equivalente, o que não era o caso da Lei 5.868.

Desta forma, em princípio, consideraremos como imóvel rural tanto aqueles que estão localizados fora do perímetro urbano do Município, quanto os cobertos pelos fatores discriminados no art. 15 do decreto-lei 57, destinação agropastoril, independente de sua localização, lembrando, porém, que tal afirmação é objeto de celeuma doutrinária e

jurisprudencial, aliás, trata-se da questão principal que abordaremos, em momento oportuno (capítulo IV), no presente trabalho.

1.3.3. Critério Temporal do ITR

O critério temporal da hipótese de incidência tributária é o fator determinante que revela o marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato, tornando claro ao sujeito passivo da relação tributária o momento da existência dos seus direitos e de suas obrigações para com o Estado, na correta lição de Paulo de Barros CARVALHO²⁷:

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

Assim, o marco do tempo vai determinar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado, e um dever jurídico tributário para o contribuinte, na medida em que o Estado poderá exigir sua pretensão mediante procedimento fiscal.

Temos no ITR um fato gerador do tipo continuado, que perdura no tempo, diferente das situações tributárias de fatos geradores instantâneos, ou seja, não está sendo tributado algo que ocorre momentaneamente, tributa-se algo que está presente, algo que “é”.

Novamente trazendo à discussão o art. 1º da Lei 9.393, já citado de forma exaustiva, este estabelece o fato gerador do tributo, “propriedade, domínio útil ou a posse”, e o momento que este deve incidir, “em 1º de janeiro de cada ano”, ou seja, a referida Lei considera ocorrido o fato gerador do ITR no primeiro dia de cada ano, já que este é cobrado anualmente.

II. DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO

2.1. ASPECTOS GERAIS E LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA

Inicialmente, importa registrar que, diferente o ITR, cuja base econômica é a propriedade territorial rural, o Imposto Predial Territorial Urbano incide sobre as propriedades territoriais e prediais. Desta forma, em se tratando de IPTU, tributa-se a riqueza revelada pela propriedade do imóvel em sua totalidade, abrangendo tanto a terra quando as suas edificações, estando o proprietário condicionado, ainda, ao cumprimento da função social da propriedade urbana.

Aires F. BARRETO leciona no sentido de que é facultado ao Legislador ordinário optar pela criação de um único imposto, ou pela instituição de dois impostos: no primeiro caso, cria-se um imposto que abranja tanto os imóveis edificados, quanto os imóveis não edificados; na segunda opção, poderia o legislador determinar um imposto para a propriedade territorial (não edificado) e outro para a predial (com edificações).²⁸

Ainda no que tange o Imposto Predial Territorial Urbano, podemos destacar como material legislativo, primeiramente, a Constituição Federal vigente, que em seu art. 156, inciso I, outorga aos Municípios a competência para instituir o referido imposto, bem como, em razão do parágrafo 1º do mesmo artigo, incluído pela Emenda Constitucional 29 de 2000, permite ao Município instituí-lo de forma progressiva e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Ademais, o Texto Constitucional de 1988 estabeleceu, através do art. 182 e 183, de forma inédita, um capítulo tratando exclusivamente da Política Urbana, a qual deverá ser executada pelo poder público municipal, vindo a gerar dois importantíssimos instrumentos normativos da política de desenvolvimento e de expansão urbana: O Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001) e o Plano Diretor Municipal.

Antes de adentrarmos nos dois instrumentos, se faz necessário tecer algumas explicações acerca do mandamento constitucional, artigo 182. Iniciemos por sua literalidade:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o

²⁷ Op. Cit., p. 295.

²⁸ BARRETO, Aires F.. Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 991.

pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 1º - *Omissis*.

§ 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

§ 3º - *Omissis*.

§ 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:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

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

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

Percebe-se, com a leitura do artigo, que a Constituição Federal, além de outorgar a competência tributária do IPTU, concedeu aos Municípios a missão de desenvolver uma política de ordenamento urbano, para que seja devidamente cumprida as funções sociais da cidade, ou seja, como já exposto em linhas pretéritas, a propriedade urbana está condicionada as normas e planos urbanísticos, devendo atender à ordenação adequada da cidade expressa no Plano Diretor Municipal.

Da mesma forma que traçou regras para melhor desenvolvimento da cidade, tratou de assegurar seu cumprimento através da imposição de possíveis penalidades, tais como o parcelamento ou edificações compulsórias, IPTU progressivo no tempo e, de forma mais radical, desapropriação do imóvel, com o objetivo de que o proprietário promova o adequado aproveitamento do imóvel.

Abro parênteses à progressividade abordada acima, que traz às características do IPTU o instrumento da extrafiscalidade, exceção à regra da aplicação do referido imposto que é predominantemente fiscal.

Assim, mostra-se fundamental a existência do plano diretor municipal para aplicação da progressividade do imposto exigido pela Municipalidade, tendo em vista a redação do art. 182, parágrafo 4º, da Carta Maior (“*mediante lei específica para área incluída no plano diretor*”), sendo nele indicada a zona urbana e rural que compõe o território municipal, explicitando as áreas vinculadas às prerrogativas inerentes à cidade.

No Código Tributário Nacional, as disposições acerca do IPTU estão descritas nos arts. 32 ao 34, de onde podemos extrair, juntamente com as demais normas específicas já

citadas (estatuto da cidade e plano diretor), a norma jurídica tributária relativa ao imposto em liça.

Corroborando e complementando o mandamento constitucional supramencionado, o art. 32, parágrafo 1º, do CTN, cria limitações para a atividade legislativa municipal no exercício da definição do perímetro urbano do município, que deve observar, pelo menos, 2 (dois) requisitos mínimos da existência de melhoramentos construídos ou mantidos pelo poder público, para então haver a caracterização do imóvel como urbano ou, caso não cumpra os requisitos exigidos, rural.

A limitação contida no CTN mostra-se perfeitamente razoável, já que, caso contrário, bastaria o Município, arbitrariamente, declarar urbana ou urbanizável todo seu território, para que houvesse somente cobrança de IPTU, eximindo-se da responsabilidade de urbanizar e, ao mesmo tempo, afastando a possibilidade do Imposto Territorial Rural devido à União, ainda que houvessem áreas sem as benfeitorias minimamente exigidas e/ou áreas desenvolvendo atividades rurais.

Portanto, o Plano Diretor instituído pelo Município tem a função de delimitar o perímetro urbano, desde que as áreas tenham no mínimo 2 (duas) das benfeitorias relacionadas no art. 32, parágrafo 1º, do CTN, caso contrário o que vale para caracterizar um imóvel rural de um imóvel urbano é a situação de fato e não a jurídica constante na legislação municipal.

O Estatuto da Cidade, Lei que regulamenta o art. 182 e 183 da CF/88 estabelecendo regras gerais da política urbana, traz em seu bojo, além das diretrizes descritas em seu art. 2º, os instrumentos para consolidar e promover a urbanização da cidade; as “punições” às propriedades constantes no Plano Diretor (e que possui duas das benfeitorias já citadas) que não cumprem com as funções estabelecidas para cidade.

Em resumo, a Constituição outorgou aos Municípios a competência para instituir o IPTU; aos Municípios cabem também ordenar e legislar acerca da política urbana, baseando-se nas diretrizes gerais estabelecidas no Estatuto da Cidade e requisitos mínimos elencados no CTN; penalidades podem ser impostas aos imóveis que não cumprirem sua função social (da propriedade urbana); não cumpre sua função social o imóvel que não atende as exigências estabelecidas no plano diretor; o plano diretor, autorizado por lei municipal, é o instrumento principal na política de desenvolvimento e expansão urbana do Município.

2.2. HIPOTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO

Como já tratado em linhas pretéritas, a regra matriz de incidência tributária é uma norma de conduta representada por uma estrutura (fórmula) cuja função é auxiliar o intérprete na identificação da norma jurídica tributária que deverá ser extraída dos enunciados prescritivos legais atribuídos ao tributo, de forma que os componentes (variáveis lógicas) ali contidos preencherão as preposições variáveis da fórmula afim de que seja estabelecida a hipótese (ou antecedente) e o conseqüente da incidência da norma pelo Estado aos seus contribuintes.

Reitera-se que o objeto de estudo do presente trabalho é a hipótese ou antecedente de incidência tributária, cujo critério material, espacial e temporal compõem sua estrutura e atuará como descritor da regra matriz de incidência tributária, tendo a seguinte fórmula: $H_t =$

$$C_m (v.c) + C_e + C_t$$

2.2.1. Critério Material do IPTU

O critério material do antecedente, composto por um verbo (comportamento) conectado a um complemento, o núcleo da hipótese de incidência tributária, do Imposto Predial Territorial Urbano encontra-se embutido no enunciado prescritivo do art. 32, do Código Tributário Nacional:

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

Na esteira dos ensinamentos já tratados, percebemos que o critério material do IPTU é “*a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física*”. Critério semelhante, mas não igual ao referente ao ITR, não podia ser diferente já que ambos os tributos legislam sobre a “propriedade”.

Já identificamos quando da análise o ITR que, apesar da Constituição indicar que tais impostos (IPTU e ITR) incidem sobre a “propriedade”, foi aceito sem caracterizar inconstitucionalidade, pela doutrina e jurisprudência, as disposições constantes nos arts. 29 (relativo ao ITR) e 32 do CTN, que estendem a incidência dos referidos impostos ao domínio

útil, representado pelo enfiteuta, superficiário e usufrutuário, e à posse, desde que haja *animus* de proprietário, denominada *ad usucapionem*, tendo em vista que ambos derivam do direito de propriedade.

Destarte, não há o que se falar em antinomia entre Constituição e Código Tributário Nacional para fins da incidência do IPTU, pois seu antecedente normativo tem como critério material o direito de propriedade ou posse sobre os imóveis, de modo a externalizar o domínio ou o direito do enfiteuta sobre a coisa alheia, de modo a configurar uma quase propriedade, abrangendo, então, tanto o proprietário, quanto qualquer um que, na situação em que se encontre, possa vir a sê-lo, observado o princípio da capacidade contributiva.²⁹

Concluindo, poderá ser sujeito passivo da relação tributária envolvendo o IPTU: o Proprietário, detentor do direito de uso, gozo e disposição, além do poder de reavê-la de quem quer que possua injustamente; o enfiteuta, modalidade de domínio útil, extinta mas mantida aos que detém direito adquirido, que representa o direito real mais significativo sobre coisa alheia; o superficiário e o possuidor *ad usucapionem* em relação ao imóvel.

Além disso, a propriedade, domínio útil e posse *ad usucapionem* que compõem o critério material da hipótese de incidência do IPTU referem-se aos bens imóveis por natureza ou acessão física.

Os bens imóveis estão conceituados no Código Civil de 2002, em seu art. 79, onde se vê que “São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”, vindo a propriedade do solo abranger, também, o espaço aéreo e o subsolo correspondente, em altura e profundidade úteis ao seu exercício, nos termos do art. 1.229, do mesmo livro. Porém, restringem-se “o campo de aplicação do imposto (IPTU) aos imóveis “por natureza” e aos “por acessão física” (tudo que se une ou adere ao imóvel por acessão)”³⁰.

Ao IPTU, os imóveis “por natureza” não será tão relevante para fins da incidência tributária as árvores, frutos, e adjacências, como é para o ITR. Já o “predial”, abrange o bem imóvel por acessão, incorporados de forma permanente ao solo, de forma que, em condições, o sujeito passivo venha a utilizá-lo para fins de habitação e/ou atividades econômicas, sendo daí que se extrairá maior parte do valor tributado.

²⁹ FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU: Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 304-5.

³⁰ BARRETO, Aires F.. Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1012.

2.2.2. Critério Espacial do IPTU

Como já abordado quando da análise do ITR, o critério espacial indica circunstâncias de lugar contido na norma tributária para composição da hipótese, ou seja, o local onde o fato deve ocorrer para que venham à tona os efeitos que lhe são peculiares.

No caso do IPTU, como no ITR, o critério espacial é determinado para uma área de incidência específica, neste caso, estabelecida na disposição do art. 32 do Código Tributário Nacional, indicando em suas linhas que o imposto incidirá *na zona urbana do Município*, assim, só haverá a incidência quando o imóvel esteja localizado nesta área.

Importa ressaltar que o critério espacial não é o mesmo que campo de eficácia da lei tributária, pois o primeiro corresponde ao local específico em que haverá a incidência do imposto, no caso do IPTU onera somente os imóveis localizados na zona urbana do Município, ainda que a Lei instituidora do imposto tenha eficácia em todo território municipal (campo de eficácia).³¹

Para definição do que venha a ser zona urbana, vejamos os parágrafos que seguem o artigo determinante do fato gerador do IPTU:

§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.

Portando, pelo primeiro parágrafo, o CTN adota para fins de delimitação da zona urbana o critério da localização (geográfico ou topográfico), ao mesmo tempo, seguindo orientações do art. 182 da Constituição, outorga aos municípios a competência para delimitar a zona urbana através de sua atividade legislativa, logicamente, observando o requisito

³¹ GUIMARÃES DOS SANTOS, Cláudia; NAVES, Larissa Vasconcelos; e MARTORELLI, Thays. IPTU: um estudo sobre o critério espacial da hipótese de incidência tributária. **Revista de Direito Público**. v.4, n. 3. Londrina: set/dez. 2009, p. 163.

mínimo de dois melhoramentos elencados no parágrafo supracitado, o que certamente é confirmado com os ensinamentos de Selma PEREIRA DE SANTANA³²:

“Certo, portanto, de que o fato gerador do IPTU é a propriedade predial e territorial urbana, conclui-se ser de importância vital para o Município a delimitação de seu perímetro urbano, a fim de que também se evitem conflitos com a União, dado que a zona rural é objeto de competência tributária da mesma (CF, art. 153, IV). Destarte, a delimitação da zona urbana ou perímetro urbano, com alguns preferem, há de ser realizada por lei municipal. Esta, por sua vez, deverá estar submissa às condições consignadas pelo CTN, no seu art. 32, §§ 1º e 2º”.

O parágrafo segundo, por sua vez, traz uma exceção ao preceito abordado no primeiro, de forma que considera, para fins da incidência tributária do IPTU, como urbano áreas urbanizáveis, ou de extensão urbana, desde que (repara-se um pré-requisito para considerar a exceção) constem de loteamentos aprovados pelos órgãos municipais competentes, destinados à habitação, indústria ou ao comércio (típicas atribuições da cidade), ou seja, não havendo os melhoramentos elencados no parágrafo primeiro, só serão consideradas áreas urbanas as áreas constantes do loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, podendo ser denominadas de “áreas urbanas por equiparação”³³.

Considerar que, sem dois dos melhoramentos elencados ou sem loteamentos aprovados para habitação, indústria e comércio, uma determinada área seria considerada como urbana ou urbanizáveis, bastariam os Municípios, através do plano diretor, declarassem que todo seu território é área urbana ou urbanizável, para que incidisse o IPTU em todos os imóveis lotados nas imediações municipais. Por isso, o referido artigo tem, também, função de limitar a atividade municipal na elaboração do plano diretor e, conseqüentemente, na delimitação do perímetro urbano do Município, sendo, por vezes, citado pela doutrina que o critério vigente, para efeitos fiscais do IPTU, é o de equipamentos urbanos³⁴.

Mesmo o CTN indicando disposições em contrário, a jurisprudência reconheceu a validade do art. 15 do decreto-lei 57 de 1966, trazendo em sua redação que o disposto no art. 32 do CTN, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados, ignorando completamente o caráter constitucional

³² PEREIRA DE SANTANA, Selma. Delimitação de zona urbana e IPTU. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 18, RT, 1997, p.123-4. In: PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 311-312.

³³ BARRETO, Aires F.. Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1019.

³⁴ Op. Cit., p. 1019.

da política urbana e retirando toda credibilidade que deveria ser dado ao plano diretor municipal, fato que será amplamente fundamentado posteriormente.

Válido ou não, sua recepção frente à Constituição de 1988 será discutida no capítulo posterior, a *priori* seguiremos o que está estabelecido pela jurisprudência atual acerca do critério material do IPTU: Haverá incidência do IPTU aos imóveis localizados na zona urbana do município, ou seja, aqueles que, no perímetro determinado em lei municipal, existam instalados pelo menos dois dos melhoramentos elencados no parágrafo 1º, do art. 32, do CTN, ou aqueles que constem de loteamentos aprovados pelos órgãos municipais competentes, destinados à habitação, indústria ou ao comércio, desde que não seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, o que seria o caso de incidência do ITR.

2.2.3. Critério Temporal do IPTU

Como já foi dito, o critério temporal indica o momento em que o fato gerador da tributo será consumado, quando se dará preenchido por completo a hipótese de incidência tributária, surgindo para o estado um direito subjetivo perante o contribuinte, que ficará obrigado a um dever jurídico.

Como visto no art. 156, inciso I, da Constituição, o Legislador constitucional outorga ao Município a competência para legislar sobre o IPTU, desta forma, cabe a este, também, determinar o tempo, momento, em que se dará a ocorrência do fato gerador do imposto.

A regra geral adotada pelos Municípios é a mesma adotada pelo ITR, cobrança do imposto anualmente, designando o fato gerador para o dia 1º de janeiro de cada ano, devendo ser observada a situação do imóvel tributado na data determinada pelo Município como critério temporal da hipótese de incidência do IPTU, sendo o sujeito passivo da relação tributária o proprietário, detentor do domínio útil ou possuidor *ad usucapionem*, na data preestabelecida, estando, quem adquirir o imóvel posteriormente, vinculado ao imposto somente no exercício financeiro seguinte, respondendo somente como responsáveis tributários, se houver disposição legal expressa³⁵.

³⁵ FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU: Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 312-313.

No Código Tributário da cidade de Maceió, Lei 4.486, adota-se a data que foi estabelecida como “regra”, em seu art. 3º, parágrafo 5º, que dispõe:

Art. 3º. *Omissis*.

§ 5º Para todos os efeitos legais, considera-se ocorrido o fato gerador no primeiro dia de cada ano, ressalvados as edificações construídas durante o exercício, cujo fato gerador ocorrerá, inicialmente, na data da concessão do “habite-se”, ou quando do cadastramento “*ex-officio*”, sendo o imposto referente a edificação, calculado de modo proporcional a quantidade de meses restantes para o término do ano fiscal, não se considerando fração de mês e incluindo-se o mês da concessão do “habite-se” ou cadastramento “*ex-officio*”.

Tendo como base a legislação do Município de Maceió, ratifica-se o dia 1º de cada ano como o que ocorrerá o fato gerador do IPTU, constituindo seu critério temporal. Entretanto, visualizamos que há uma exceção quanto às edificações, cujo momento de ocorrência do tributo será quando for expedido o “habite-se” do imóvel, ou quando do cadastramento “*ex officio*”, calculando de forma proporcional aos meses restantes do exercício (sem contar o mês que ocorreu o fato gerador), o que, de fato, é amparado pela jurisprudência que adotou o entendimento de que “a realidade fiscal “prédio” surge diante da efetividade ou da simples suscetibilidade de utilização”, sendo esse o momento em que a lei deve reportar-se!³⁶

³⁶ BARRETO, Aires F.. Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 1016.

III. IPTU x ITR: APLICABILIDADE DO CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO

Dentro de uma fácil interpretação da legislação vigente, não haveria maiores problemas para identificar o critério espacial dos impostos em contenda, se fossem observadas, em sua literalidade, as disposições constitucionais que outorgam competência ao poder público municipal para executar a política de desenvolvimento e expansão urbana através do plano diretor, definindo o que venha a ser o perímetro urbano e, por exclusão, a zona rural, conforme diretrizes do Estatuto da Cidade, e respeitados os ditames constantes do Código Tributário Nacional, na medida em que exige, no mínimo, 2 (dois) melhoramentos mantidos pelo poder público para caracterização da urbanidade do local, possibilitando, assim, a exigência do IPTU.

Entretanto, com a vigência do art. 15 do decreto-lei 57/66, supostamente recepcionado pela Constituição de 1988 com natureza de lei complementar, a destinação ou atividade tipicamente rural (extrativista, agrária, pecuária ou agroindustrial) no imóvel passou a fundamentar a incidência do ITR ainda que localizados na zona urbana do Município, e, conseqüentemente, não estaria sujeito a incidência do IPTU.

Com isso, como alinhavado, o ITR terá seu fato gerador determinado pela propriedade de imóvel localizado fora da zona urbana do Município, bem como aos imóveis localizados na zona urbana do Município que tiverem destinação tipicamente rural (exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial); noutro norte, vimos que o fato gerador do IPTU será a propriedade de imóvel localizado na zona urbana do Município, conforme área definida em legislação municipal, observados os melhoramentos elencados no art. 32, parágrafo 1º do CTN, bem como a aprovação de loteamentos consoante parágrafo 2º do mesmo artigo, desde que tais imóveis não tenham destinação rural.

Tais definições são de constantes batalhas jurisprudências e doutrinárias acerca da validade do Decreto-Lei 57/66, que impôs o critério da destinação para definição de imóvel rural, acerca de sua recepção frente à Constituição de 1988 com *status* de Lei Complementar, se esquivando às determinações impostas pelo Código Tributário Nacional, que foi recepcionado sem contestação doutrinária ou jurisprudencial como Lei Complementar pela Lei Suprema de 1988.

Passemos, neste momento, à análise dos fatores determinantes para que seja definida, de forma fundamentada, com base na legislação constitucional, o critério da localização para

fins da incidência tributária do IPTU ou ITR, visto que sua base normativa está pautada nas disposições trazidas pela Magna Carta.

3.1. DAS RAZÕES QUE INADMITEM O CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO, CONSEQUENTEMENTE, O ART. 15 DO DECRETO-LEI 57/66

3.1.1. Jurisprudência com decisão fundamentada na Constituição Federal de 1967

A muito se discute acerca do critério espacial do ITR e do IPTU se pela localização, critério adotado pelo CTN; ou pela destinação, trazido pela disposição do art. 15 do Decreto-lei 57 de 1966, supostamente recepcionado como Lei Complementar pela CF/67, segundo a jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Como já tratado, o artigo supracitado havia sido revogado pelo disposto no art. 6º (*“Para fim de incidência do ITR, a que se refere o Art. 29 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966, considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare”*) da lei 5.868/72, que, porém, posteriormente, foi determinada como inconstitucional no que se refere à revogação, posto que não poderia lei federal revogar disposição de lei complementar (o disposto contrariava, tanto o CTN quanto limitava a atuação do art. 15 do DL 57/66). Sigamos o raciocínio do acórdão:

IMPOSTO PREDIAL. CRITÉRIO PARA A CARACTERIZAÇÃO DO IMÓVEL COMO RURAL OU COMO URBANO. A FIXAÇÃO DESSE CRITÉRIO, PARA FINS TRIBUTÁRIOS, E PRINCÍPIO GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, E, PORTANTO, SÓ PODE SER ESTABELECIDO POR LEI COMPLEMENTAR. O C.T.N. SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DO S.T.F., E LEI COMPLEMENTAR. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 6., E SEU PARÁGRAFO ÚNICO DA LEI FEDERAL 5.868, DE 12 DE DEZEMBRO DE 1972, UMA VEZ QUE, NÃO SENDO LEI COMPLEMENTAR, NÃO PODERIA TER ESTABELECIDO CRITÉRIO, PARA FINS TRIBUTÁRIOS, DE CARACTERIZAÇÃO DE IMÓVEL COMO RURAL OU URBANO DIVERSO DO FIXADO NOS ARTIGOS 29 E 32 DO C.T.N. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO, DECLARANDO-SE A INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGOC.T.N.6PARÁGRAFO ÚNICO5.8682932C.T.N.6. E SEU PARÁGRAFO ÚNICO DA LEI FEDERAL 5.868, DE 12 DE DEZEMBRO DE 1972.³⁷

Ainda que determinada a inconstitucionalidade do artigo 6º da Lei 5.868, continuou em vigor o art. 12 da mesma lei, que revogava expressamente a disposição do art. 15 do DL 57, fato que permaneceu até o julgamento do Recurso Especial nº 140.775-5/210 – SP, que

³⁷ BRASIL. STF - RE nº 93.850-8/MG. Tribunal do Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 27/08/1982, p. 00194.

suspendeu a execução do art. 12 no ponto em que revogava o art. 15 supra, nas mesmas razões determinantes para revogação do art. 6º tratado anteriormente. O que foi devidamente ratificado pela Resolução do Senado Federal nº 09 de 2005.

RESOLUÇÃO Nº 9, DE 2005

O Senado Federal resolve:

Art. 1º É suspensa a execução da Lei Municipal nº 2.200, de 3 de junho de 1983, do Município de Sorocaba, no Estado de São Paulo, que acrescentou o § 4º ao art. 27 da Lei Municipal nº 1.444, de 13 de dezembro de 1966, também do referido Município, e, em parte, a execução do art. 12 da Lei Federal nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972, no ponto em que revogou o art. 15 do Decreto-Lei Federal nº 57, de 18 de novembro de 1966, declaradas inconstitucionais por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 140.773-5/210 - SP.

A partir daí, iniciou-se uma verdadeira onda jurisprudencial apontando o critério da destinação, fundamentada no artigo 15 do referido decreto-lei, para determinar a incidência do ITR nos imóveis que, comprovadamente, mesmo em perímetro urbano, tiver destinação tipicamente rural. Ainda assim, houveram escassas decisões em tribunais decidindo de modo diverso, ou seja, adotando o critério da localização.

Analisemos o posicionamento dominante, “liderado” pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, e outro diverso, aplicando o critério da localização, colhido das jurisprudências do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina:

TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966). Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.³⁸

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO. CRITÉRIO DE INCIDÊNCIA: LOCALIZAÇÃO OU DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. Sobre imóvel localizado em zona urbana, ainda que destinado à exploração agrícola, incide o IPTU como comanda o art. 32, § 1º do Código Tributário Nacional.³⁹

O primeiro acórdão, julgado em agosto de 2009, além de decidir em favor da aplicação do critério da destinação para determinar a incidência do ITR, colocou a sentença nos termos do art. 543-C, de recursos repetitivos, ou seja, houve repercussão do julgamento definitivo em todos os recursos interpostos com objetivo idêntico, sem necessidade de subi ao STJ.

³⁸ BRASIL. STJ – Resp nº 1112646/SP. Primeira Seção, Rel. Min. Herman Benjamin, Dje de 26/08/2009, RDDT v. 171, p. 195, RT v. 889 p. 248.

Na leitura do voto concedido pelo Exmo. Ministro Herman Benjamin, com a devida *vênia*, ele admite o recurso fundamentando seu entendimento consoante jurisprudências do próprio STJ, as quais se posicionaram pela vigência do Decreto-lei 57, considerando sua recepção pela Constituição de 1967 com *status* de lei complementar (“A *jurisprudência reconheceu validade ao DL 57/66, o qual, assim como o CTN, passou a ter o status de lei complementar em face da superveniente Constituição de 1967.*”), o que podemos observar como um vício, dada a vigência da Constituição atual a mais de 20 anos da data do julgado.

Além disso, não poderia o julgador da Máxima Corte utilizar-se de Constituição já revogada para justificar a recepção de uma norma no ordenamento, muito menos com *status* de lei complementar, já que a atuação do poder legislativo originário, responsável pela elaboração de nova Constituição (no caso, a de 1988), tem como objetivo a criação de um novo Estado, instalando uma nova ordem jurídica e rompendo definitivamente com a ordem jurídica precedente.⁴⁰ Neste sentido, aduz o Constitucionalista Michel Temer⁴¹:

Ressalte-se a idéia de que surge novo Estado a cada nova Constituição, provenha ela de movimento revolucionário ou de assembléia popular. O Estado brasileiro de 1988 não é o de 1969, nem o de 1946, o de 1937, de 1934, de 1891, ou de 1824. Historicamente é o mesmo. Geograficamente pode ser o mesmo. Não o é, porém, juridicamente. A cada manifestação constituinte, editora de atos constitucionais como Constituição, Atos Institucionais e até Decretos (veja-se o Dec. n. 1, de 15.11.1889, que proclamou a República e instituiu a Federação como forma de Estado), nasce o Estado. Não importa a rotulação conferida ao ato constituinte. Importa a sua natureza. Se dele decorre a certeza de rompimento com a ordem jurídica anterior, de edição normativa em desconformidade intencional com o texto em vigor, de modo a invalidar a normatividade vigente, tem-se novo Estado.

Como se vê, não há como fundamentar posicionamento favorável ao critério da destinação do imóvel com base na constituição revogada de 1967, principalmente porque a nova ordem constitucional trazida pela Carta de 1988 tem em seu bojo um Capítulo para a Política Urbana, exercida pelo Poder Público Municipal, enunciado ausente na Constituição de 1967 e que sequer fora citado pelo Nobre Julgador.

Então, temos que o referido acórdão está contaminado por inconstitucionalidade devido ao Exmo. Ministro não atentar para as disposições do art. 182, e parágrafos seguintes, da CF/88, adotando o critério da destinação sem que houvesse uma análise mais aprofundada

³⁹ SANTA CATARINA. TJSC – APL nº 2006.004286-2 /São Bento do Sul. Terceira Câmara de Direito Público, Rel. Des. Sônia Maria Schmitz, julgado em 18/12/2007. Disponível em: <www.tjsc.jus.br>. Acesso em: 29/03/2015.

⁴⁰ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 16ª ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 185.

⁴¹ TEMER, Michel. Elementos de direito constitucional, p. 33. *In*: Op. Cit., p. 185

do decreto-lei 57/66 e sua recepção frente à Constituição vigente, fato que será amplamente abordado nos itens seguintes.

Diferente de tal julgamento, o segundo acórdão citado, no teor do relatório e voto da Desembargadora Relatora Dra. Sônia Maria Schmitz, apresenta fundamentação para todos os pontos controvertidos, apontando a motivação de desconsiderar a vigência do art. 15 do DL 57/66, aplicando, para tanto, o critério da localização, adotado pelo Código Tributário Nacional e lei 9.393/96.

Ademais, a Nobre julgador cita o entendimento do Exmo. Ministro Francisco Peçanha Martins, no julgamento REsp. 169.924/RS, em 26/11/2000, que aduz, em resumo, o seguinte ponto: No julgamento do RE 93.850-8/MG (já citado), que declara a inconstitucionalidade do art. 6º da lei 5.868, o Ministro Relator concluiu que são os arts. 29 e 32 do CTN decisivos para determinar o imóvel como rural ou urbano para fins tributários, já que o diploma no qual estão incluídos foi recepcionado com natureza de lei complementar, então, estando estes declinados ao critério da localização, deve o preceito ser obedecido neste sentido. Sendo assim, tal fundamentação tanto alcançou, como prejudicou o art. 15 do DL 57/66, não surtindo efeito na vigência da CF/88, prevalecendo o critério da localização (geográfico).

Todavia, independente destas análises e fundamentações dos acórdãos citados, hoje, a jurisprudência tem adotado o entendimento de que, ao imóvel que desenvolve atividade agrária, pecuária, extrativista e agroindustrial, incidirá o Imposto Territorial Rural, independente da localização em que se encontre, dotando o DL 57/66 das prerrogativas da legislação complementar.

3.1.2. Recepção das normas com natureza de lei complementar: Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei 57/66

No artigo 59 da Constituição Brasileira, especificamente no parágrafo único, temos que a “*lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis*”, ou seja, a legislação complementar irá completar os preceitos trazidos pela Magna Carta, contrastando-se com a constituição na sua forma e no conteúdo que estará expressamente designado para a mesma.⁴²

⁴² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 101-105.

Através da lei complementar, com seu *quorum* de maioria absoluta nas duas casas legislativas, o legislador encontrou um comedimento para tratar de assuntos que não necessitavam da rigidez constitucional, tampouco poderiam ser legislados através da flexibilidade concedida à lei ordinária. Então, percebe-se que a legislação complementar deve ser reconhecida formal, quando votada por maioria absoluta das casas legislativas, e materialmente, quando vier a complementar a constituição nas matérias expressamente designadas à esta.⁴³

Na esteira deste entendimento, encontra-se exposto na Constituição Federal, no capítulo inerente ao Sistema Tributário Nacional, art. 146, que caberá à lei complementar tributária dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Entretanto, como já foi ressaltado, o Código Tributário Nacional e o Decreto-lei 57/66 foram promulgados quando não era necessária legislação complementar para dispor sobre tais apontamentos tributários, então as formalidades seguidas para vigência das normas não obedeceram ao *quorum* de maioria absoluta. Contudo, a jurisprudência atual pátria entendeu que as normas foram recepcionadas com natureza de lei complementar pela Constituição de 1967 e, supostamente, mantida a mesma qualidade pela de 1988.

Seguindo a linha de raciocínio de Gilmar Mendes e Paulo Gonet, quando da vigência de uma nova Constituição, todas as normas incompatíveis com seus mandamentos serão revogadas devido à ausência de recepção, *a contra sensu*, as normas infraconstitucionais que não contrariarem a nova ordem jurídica serão recepcionadas, podendo até adquirir natureza diversa da originária.⁴⁴

No caso da Constituição de 1967, é compreensível o entendimento no qual tanto o CTN quanto o Decreto-lei 57/66 tenham sido recepcionados em caráter de lei complementar, pois o art. 19, parágrafo 1º, da revogada Carta, estabelece que o referido tipo legislativo será responsável por instituir de normas gerais de direito tributário, dispor sobre os conflitos de competência tributária entre os entes políticos (União, Estados e Municípios) e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, além de que, no Texto Constitucional em liça, o legislador originário sequer dispôs ou deu relevância constitucional à política de

⁴³ Op. Cit., p.102.

⁴⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. Ed. rev. E atual. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book. P. 129-132.

desenvolvimento urbano, o que foi amplamente ajustado com a vigência da CF/88 em seus art. 182 e 183.

Com a vigência da Constituição Federal de 1988, foi instaurada nova ordem jurídica, com novos ideais implantados aos direcionamentos do Estado. Então, outra análise deverá ser feita às normas que serão recepcionadas pelo novo contexto normativo; como dito, normas infraconstitucionais, independentes do *status* na ordem jurídica precedente, poderiam adquirir nova roupagem ou mantê-las, da mesma forma que estariam fadadas a revogação em caso de contrariedade aos “novos” mandamentos.

Na CF/88, apesar de estabelecer funções à Lei Complementar igual às colocadas na Constituição anterior, trouxe em seu bojo o Capítulo sobre a Política de desenvolvimento urbano, o que modificaria a interpretação de algumas legislações vigentes anteriormente e revogaria outras que atentavam contra o referido preceito.

O Código Tributário Nacional, mesmo que criado por via de lei ordinária, continuou vigendo, sem qualquer contestação doutrinária ou jurisprudencial, perante a Constituição de 1988 (além da CF/67) com natureza de lei complementar, posto que, a CF/88 exige o referido tipo legislativo para tratar da matéria nele versada, conseqüentemente não poderá mais ser alterado senão por esta via legislativa equiparada.⁴⁵

Já o art. 15 do Decreto-Lei 57/66, que traz em sua redação – reitera-se – que incidirá o ITR no imóvel que, independente de localização, comprovadamente, seja utilizado em atividades tipicamente rurais, não deveria seguir a mesma sorte do CTN, posto que claramente atenta contra os artigos inerentes à Política de Desenvolvimento Urbano disciplinados na própria Magna Carta vigente (art. 182).

Desta forma, não poderia ser recepcionada nem considerada lei complementar enunciado normativo anterior à Constituição de 1988 que distorce conceitos trazidos de forma implícita na própria Constituição, haja vista tal Texto ter se manifestado ao ITR como imposto para imóvel RURAL, ou seja, que não é urbano, que não está na cidade, inerente ao campo; e ao IPTU como imposto cobrado no imóvel urbano, relativo à *urbe*, a cidade, onde deve prevalecer atividades inerentes à habitação, comércio, indústria, produção, para que seja

⁴⁵ PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. E-book. p. 25.

cumprida a função social que está discriminada no plano diretor municipal, instrumento adequado para tal conforme a Magna Carta, e que será amplamente tratado a seguir.⁴⁶

3.1.3. Da função social da propriedade urbana: Inovação trazida pelo Art. 182, da Constituição Federal de 1988

Dentre vários princípios tributários existentes no ordenamento, é fundamental, para o exame detalhado das hipóteses de incidência do Imposto Territorial Rural e do Imposto Predial Territorial Urbano, a análise do princípio da função social da propriedade, posto que ambos impostos possuem como critério material a propriedade de imóveis, urbano ou rural.

Como é cediço, o direito de propriedade era tido como absoluto, exclusivo e perpétuo pelas legislações precedentes, porém, com a promulgação da Constituição Federal de 1967, ratificada e mais explorada na de 1988, tal direito sofreu considerável relativização devido à função social da propriedade que foi introduzida ao ordenamento constitucional pátrio, mais precisamente no artigo 5º, inciso XXIII, e no artigo 170, inciso III.

A noção de função social da propriedade estabelece a relação entre a proteção da propriedade individual e com a utilização da mesma de acordo com as expectativas da sociedade, fixando uma obrigação mútua do proprietário para com a sociedade e da sociedade para com o proprietário⁴⁷.

Em outras palavras, dispõe Celso Antônio Bandeira de Mello⁴⁸:

Consiste em que esta deve cumprir um destino economicamente útil, produtivo, de maneira a satisfazer às necessidades sociais preenchíveis pela espécie tipológica do bem (ou pelo menos não poderá ser utilizada de modo a contrariar estes interesses), cumprindo, dessarte, às completas, sua vocação natural, de molde a canalizar as potencialidades residentes no bem em proveito da coletividade (ou, pelo menos, não poderá ser utilizada de modo a adversá-los).

Assim, determinado o conceito e objetivo da função social da propriedade, passemos à análise individualizada da função social das propriedades inerentes aos impostos confrontados no presente trabalho, notadamente a propriedade rural (ITR) e a propriedade urbana (IPTU),

⁴⁶ TAUIL, Roberto. O Aspecto Espacial do IPTU. **Consultor Municipal**. Disponível em: <www.consultormunicipal.adv.br/iptu/0010.pdf>. Acessado em: 29/03/2016.

⁴⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. Ed. rev. E atual. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book. P. 436.

⁴⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Novos Aspectos da Função Social da Propriedade. RDP N. 84, p. 43. *In*: LEITE, Geilson Salomão. **Do Imposto Territorial Rural – ITR**. Paraíba: Max Limonard, 1996, p. 38.

ambos relacionados diretamente ao supramencionado princípio, mas cada um seguindo a sorte de sua qualidade, apresentando seus desdobramentos específicos.

A propriedade rural, tem sua função social definida na própria Carta Magna, em seu artigo 186, *in verbis*:

Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

- I - aproveitamento racional e adequado;
- II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;
- III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho;
- IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

Ademais, ressalta Geilson SALOMÃO⁴⁹, que a atividade tributária na qual o ITR está direcionado deverá voltar-se para o equacionamento das desigualdades sociais e regionais, de modo à incentivar a manutenção de propriedades produtivas e servindo como instrumento eficaz de uma política de reforma agrária.

Do mesmo modo, a função social da propriedade urbana também se encontra determinada nas linhas da Constituição Brasileira que, preocupada com o bem-estar dos habitantes e a utilidade devida das propriedades no perímetro urbano, adequou a função do imóvel urbano às atividades urbanas básicas, determinando:

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.

§ 1º - O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

§ 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

Assim, seguindo o entendimento de Cintia Estefania FERNANDES⁵⁰, a propriedade urbana está condicionada as normas e delineamentos urbanísticos traçados no Plano Diretor Municipal, já que cabe a este a promoção da política de desenvolvimento e expansão da cidade, observando as diretrizes impostas por lei (10.257), e cumprindo as funções urbanísticas de propiciar moradias, condições de trabalho decentes, de recreação, de circulação, ou seja, efetivar as características próprias da cidade.

⁴⁹ Op. Cit., p. 39.

⁵⁰ FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU: Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 395.

Neste sentido, corretamente comenta Regina Helena COSTA⁵¹:

A definição do conteúdo da função social a ser cumprida pela propriedade imóvel fez remeter ao plano urbanístico. Esse é o instrumento do planejamento urbanístico, assim entendido como o meio pelo qual o Poder Público pode orientar e racionalizar a atuação urbanística, direcionando-as às áreas consideradas prioritárias. Exemplo típico de plano urbanístico é o plano diretor, qualificado constitucionalmente como instrumento básico de desenvolvimento e de expansão urbana, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes (art. 182, §§ 1º e 2º, da CF).

Para moldar e ratificar a importância do devido desenvolvimento da cidade, em 2001 foi promulgada a Lei 10.257, denominada “Estatuto da Cidade”, regulamentando os art. 182 e 183 da Constituição Federal, onde foram estabelecidas normas de ordem pública e interesse social que regulam o uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo, da segurança e do bem-estar dos cidadãos, bem como do equilíbrio ambiental, de forma a evitar a utilização inadequada dos imóveis urbanos, tendo como instrumento principal o plano diretor municipal.

Destarte, o art. 15 do Decreto-Lei nº 57 não estaria passível de recepção, devendo ser revogada, justamente por contrariar preceito da ordem jurídica adotada na CF/88, em especial no que se refere ao art. 182, e parágrafos seguintes, que outorga a competência ao Poder Público Municipal para promover a política de desenvolvimento urbano, com o objetivo de assegurar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade, garantindo o bem estar de seus habitantes, através do Plano Diretor, deixando claro que a propriedade/imóvel urbana cumpre sua função social quando atendidas as exigências fundamentais traçadas no citado Plano. Consequentemente à esta competência municipal de definir o perímetro urbano seria definida a zona rural, já que esta é estabelecida por exclusão daquela.

Neste diapasão aduziu José Antonio Francisco e Marcello Jorge Pellegrina, citando os ensinamentos de Valéria Furlan:

A respeito da questão, entretanto, não se podem desprezar as observações de Valéria Furlan (1998:58), a respeito das disposições da Constituição de 1988. Os arts. 182 e 30, VIII, da CF/88 concederam aos municípios total autonomia na delimitação do perímetro urbano, e possibilitaram que, por meio do plano diretor, fixassem a política de desenvolvimento e expansão urbanos. Ademais, o §4º do art. 182 possibilitou aos municípios exigir do “proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento”, nos termos da lei federal, desde que a área esteja incluída no plano diretor, podendo impor, como penalidade IPTU progressivo no tempo (art. 182, II, da CF).⁵²

⁵¹ COSTA, Regina Helena, 2003, p. 103. *In*: TERASACA, Cinthia; CUNICO, Dayane Souza; SHIMAMURA, Emilim. A Concretização da Função Social da Propriedade Análise Jurídica do IPTU. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 5, n. 1, p. 23-42, abr. 2010. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewArticle/7566>>. Acesso em: 29 mar. 2015.

⁵² FRANCISCO, José Antonio; e PELLEGRINA, Marcello Jorge. O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1019.

Incontestável a importância dada à função social da propriedade urbana desde à promulgação da norma constitucional, haja vista o teor do art. 156 da Constituição Federal, antes da Emenda Constitucional 29 de 2000, admitindo a progressividade do IPTU para assegurar a função social da propriedade (urbana), e, apesar de ter reiterado no art. 182 e outorgado a competência ao poder municipal para desenvolver a política de desenvolvimento urbano, não deixou margens à municipalidade usurpar seu direito constitucionalmente adquirido, tendo em vista o art. 32 do CTN, parágrafo 1º, que, atuando em uma das suas funções de lei complementar, limitou o poder tributário municipal à existência de duas melhorias, dentre as elencadas, mantidas pelo poder público para que pudesse ser considerado um imóvel urbano.

Assim, ao possibilitar que um imóvel localizado na zona urbana do município seja passível de cobrança do Imposto Territorial Rural, o art. 15 do Decreto-Lei 57/66 admite que um imóvel seja subutilizado, descumprindo a função social da propriedade urbana no que se refere à utilização para fins próprios e adequados da cidade, sem que seja passível das penalidades impostas na própria Constituição Federal Brasileira, e pior: institui perante o referido imóvel imposto divergente (ITR) e normalmente com alíquotas menores daquele que seria aplicado em caso de utilização devida.

Portanto, não é adequado uma propriedade/imóvel urbana ser utilizada para fins de extrativismo vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, pois ela não estaria sendo utilizada da forma exigida ao cumprimento de sua função social e não estaria contribuindo para a ordenação da cidade e o bem-estar dos habitantes, concluindo-se inadequada, então, a utilização do art. 15 do DL 57/66 para instituir o critério da destinação como fator complementar, porém relevante, à aplicação do ITR no imóvel urbano. Tal entendimento se reflete na legislação específica dos impostos (Estatuto da cidade, Lei 9.393, Código Tributário Nacional e Constituição Federal) corroborando que a real intenção do legislador foi, realmente, o critério da localização.

3.1.4. Compulsoriedade do tributo e o poder de escolha atribuído pelo Decreto-Lei 57/66

Adequado à noção extraída do texto constitucional, o conceito de tributo está discriminado no próprio Código Tributário Nacional, mais especificamente em seu artigo 3º, senão vejamos:

Art. 3º. 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.

Destarte, tributo tem como características: a) natureza jurídica de prestação, leia-se, objeto de uma relação obrigacional; b) não é pago por um ato de vontade, mas em estrito cumprimento de uma determinação legal; c) prestação de natureza monetária; d) não decorre de ato ilícito cometido pelo contribuinte; e) deve ser instituída por Lei; f) e a cobrança deve ser realizada pela Administração Pública, seguindo os procedimentos que a lei determina.

Acerca da compulsoriedade do tributo, característica essencial que reflete a imperatividade da exação Estado-Contribuinte, temos que ela determina o comportamento obrigatório do contribuinte, afastando-se de qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho⁵³:

Por decorrência, independem da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la, ainda que contra seu interesse. Concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária.

Seguindo esta linha, temos que, sejam os impostos, as taxas, as contribuições ou os empréstimos compulsórios, todo tributo é composto por tais requisitos mínimos elencados e determinados no art. 3º do Código Tributário brasileiro, divergindo em outros aspectos como vinculação, base de cálculo, fato gerador, etc..

Contudo, um ponto a ser tratado acerca da incidência do art. 15 do Decreto-Lei 57/66, é que, caso a destinação do imóvel se mantenha relevante para definir qual imposto está apto à incidência, estaríamos diante de uma curiosa situação em que o contribuinte, proprietário do imóvel, escolheria qual imposto pagar, posto que estaria na condição de contribuinte do IPTU, por localizar-se na zona urbana, quanto do ITR, por ter destinação rural.⁵⁴

Desta forma, a insistente permanência do critério da destinação (art. 15 do DL 57/66) para temperar o critério da localização (CTN e Lei 9.393) compromete até a característica da compulsoriedade dos tributos, traçada no art. 3º do CTN, posto que se a norma complementar não poderia ser modificada por lei infraconstitucional, se não por lei de “força” equivalente, quem dirá por simples manifestação de vontade do contribuinte, que escolherá o tributo inerente a ele mesmo.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 25.

⁵⁴ GUIMARÃES DOS SANTOS, Cláudia; NAVES, Larissa Vasconcelos; e MARTORELLI, Thays. IPTU: um estudo sobre o critério espacial da hipótese de incidência tributária. **Revista de Direito Público**. v.4, n. 3. Londrina: set/dez. 2009, p. 169.

3.1.5. Finalidade do Imposto Territorial Rural e a dificuldade na atividade administrativa

Como visto, o Imposto Territorial Rural tem como principal característica a extrafiscalidade, posto que se identificou, desde sua criação até a transferência de competência para União (Emenda Constitucional 18 de 1965), como principal instrumento de política fundiária capaz de fomentar a reforma agrária.

Assim, ficou evidente a pretensão do legislador constitucional em transformá-lo em instrumento de promoção da política agrária e agrícola, já que, desde logo, disciplinou conceitos complexos sobre a progressividade e regressividade em função de vários aspectos, conceitos das primeiras linhas normativas acerca do ITR que permaneceram perante a Constituição Federal de 1988 (art. 153, parágrafo 4º, inciso I), e, conseqüentemente, nos demais diplomas fundamentados por esta, tais como Código Tributário Nacional e Lei 9.393, que estabeleceram normas acerca da função social da propriedade, modo adequado para uso e demais prerrogativas das propriedades rurais.

Ocorre que, com a manutenção da vigência (e vigor) do art. 15 do Decreto-Lei 57 de 1966 no sistema jurídico pátrio, permitindo a incidência do ITR (não do IPTU) em imóveis localizados em zona urbana com destinação tipicamente rural, o referido imposto não cumprirá com a função para qual foi atribuído (extrafiscalidade, aumento de alíquotas em caso de má utilização do imóvel rural).

Ademais, em caso de utilidade pública ou a necessidade pública e interesse social fosse necessário promover a desapropriação de um imóvel localizado no perímetro urbano com destinação tipicamente rural, como se daria, considerando a qualidade de imóvel rural atribuída pelo DL 57/66? O interesse social seria evidente no caso citado, pois o instituto da desapropriação está intimamente relacionado à função social da propriedade, devendo haver o melhor aproveitamento em prol da coletividade.⁵⁵

Portanto, até mesmo para a atuação da Administração Pública perante a propriedade privada, a definição de imóvel rural com relevância do art. 15 do Decreto-Lei 57/66 causa transtornos jurídicos-administrativos, e, conseqüentemente, ocasiona uma insegurança jurídica para ambas partes, posto que no momento da incidência do imposto o contribuinte certamente optará pela incidência do ITR, por alíquotas menores e base de cálculo resultante

⁵⁵ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005, p. 617.

do valor da terra nua, porém, em caso de desapropriação do imóvel por utilidade/necessidade pública, não gostaria de ter o imóvel avaliado sem levar em consideração as edificações que foram estabelecidas nele.

Assim, de todos os itens que foram analisados, conclui-se que o critério mais adequado para definir zona urbana e zona rural é o da localização, por trazer segurança jurídica àqueles envolvidos e auxiliar na resolução de divergências nos momentos de atuação administrativa perante as atividades particulares, mesmo porque o critério em comento está respaldado com as disposições constantes na Constituição Federal (art. 182), Código Tributário Nacional (art. 32) e lei 9.393, não podendo um decreto-lei, que sequer deveria ser considerado recepcionado pela CF/88, constituir uma exceção à regra estabelecida em lei complementar.

3.2. REPERCUSSÃO DA CONTROVÉRSIA REFERENTE AOS IMPOSTOS PARA OS CONTRIBUINTES

A definição de um posicionamento devidamente fundamentado e, logicamente, de uma expressiva atuação da Administração Pública são essenciais para que transmita aos contribuintes segurança jurídica em matéria da incidência do IPTU e do ITR, pois, em simples busca jurisprudencial, evidencia-se diversas demandas ocasionadas pela bitributação de imóveis colocados, concomitantemente, na hipótese de incidência dos tributos.

Hoje, vivemos em uma sociedade majoritariamente urbana, que reclama pelos direitos de igualdade, mostrando-se verdadeiramente injusto proprietários de imóveis situados em um mesmo perímetro com divergências na incidência de tributos imobiliários, onde um arca com um imposto menos oneroso que o outro, utilizando como fundamento situação que se caracteriza como má utilização da propriedade urbana, afrontando diretamente o princípio da função social da cidade e política de desenvolvimento urbano determinados na Constituição da República.

Destarte, o fato de alguns contribuintes, proprietários de imóveis urbanos com destinação tipicamente rurais, optarem por recolher o ITR, pelo simples motivo de ser menos oneroso, baseados em artigo de decreto-lei que sequer deveria ser recepcionado pela CF/88, é inconcebível frente à legislação constitucional e infraconstitucional vigente.

Aliás, não podemos olvidar a situação da conurbação, na qual se passa a confundir o que venha a ser rural ou urbano devido a “invasão” da cidade em áreas antes consideradas

rurais. Esta situação, poderia gerar, no caso de permanência do critério da destinação como identificador da qualidade do imóvel (rural ou urbano), uma especulação imobiliária, de modo que o proprietário de imóvel com destinação rural localizado em área urbana ou urbanizável poderá manter-se subordinado ao ITR enquanto o poder público municipal promove melhorias nos arredores da propriedade, atribuindo-lhe aumento do valor do imóvel sem que, nem ao menos, prestasse contas aos cofres municipais pelo imposto que seria adequado à incidência - IPTU.⁵⁶

Deste modo, podemos concluir que o critério da localização, além de ser o mais razoável aos interesses constitucionais e da legislação infra (CTN e Lei 9.393/96), evita uma situação há muito combatida, que é a especulação imobiliária. Além disso, é o critério mais adequado ao princípio constitucional da igualdade, no que se refere aos contribuintes/proprietários de imóveis situados no mesmo perímetro, destacado diversas vezes no texto constitucional.

⁵⁶ SABOYA, Renato. **O que é a especulação imobiliária?**. Disponível em: <<http://urbanidades.arq.br/2008/09/o-que-e-especulacao-imobiliaria>>. Acessado em: 29/03/2016.

CONCLUSÃO

Neste trabalho, foi discutida a questão do critério espacial que seria mais adequado para a incidência do Imposto Territorial Rural e Imposto Predial Territorial Urbano, tendo como base a legislação constitucional, infraconstitucional e a doutrina, na qual ficou evidente a melhor adequação do critério da localização, não obstante a forte jurisprudência inclinar-se favorável ao critério da destinação.

Para pormenorizar o estudo, fez-se necessário uma breve análise das hipóteses de incidência de cada um dos impostos, indicando suas peculiaridades, critério material, espacial e temporal, além de indicar a legislação, geral e específica, aplicadas aos mesmos, dentre elas, como não poderia deixar de ser, a Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional, o Decreto-Lei 57 de 1966, a Lei 9.393 e o Estatuto da Cidade (Lei 10.257), fazendo referências à importância do Plano Diretor Municipal.

Foi ressaltado, que a jurisprudência pátria atual adota o entendimento de que o decreto-lei foi recepcionado pela Constituição de 1967 com natureza de lei complementar, permanecendo com o mesmo *status* perante a CF/88, fazendo com que o critério da localização constante do art. 32, e parágrafos, do CTN, fosse temperado com o critério da destinação, presente no art. 15 do Decreto em comento, de modo que um imóvel urbano com destinação rural caberá ITR.

Explicou-se que isso foi motivado pelo fato de o DL 57/66 ter sido promulgado antes mesmo da entrada em vigor do Código Tributário, lei 5.172, o que ocorreu em 1º de janeiro de 1967, e como a CF/67 exigiu que normas gerais de direito tributário, limitação ao poder de tributar e conflito de competências, fossem legislados através de lei complementar, ambos os textos (CTN e DL 57/66) foram, supostamente, recepcionados pela Carta.

Entretanto, o presente trabalho perfilhou suas linhas em razão do critério da localização, constante no Código Tributário Nacional e na Lei 9.393, fundamentando-se, para tanto, nas seguintes perspectivas:

1º) Não poderia a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça “*utilizar-se de constituição já revogada para justificar a recepção de uma norma no ordenamento com status de legislação complementar, já que a atuação do poder legislativo originário, responsável pela elaboração de nova Constituição, tem como objetivo a criação de um novo Estado,*

instalando uma nova ordem jurídica, rompendo completamente com a ordem jurídica precedente”.

2º) Não poderia haver recepção do art. 15 do Decreto-Lei 57 de 1966, muito menos com natureza de lei complementar, posto que o evento da recepção só abrange as legislações anteriores à Constituição (que virá à vigência) que não opuserem suas disposições, o que de fato não ocorre no caso do Decreto em comento, dada a evidente contrariedade à mandamentos inerentes à Política de Desenvolvimento Urbano constantes do art. 182 da Constituição Federal, que indica a municipalidade como Poder Público competente para promoção urbanística.

3º) Com a contrariedade ao art. 182 da CF/88, o art. 15 do DL 57/66 ensejaria situações em desacordo ao que propõe a função social da cidade e da propriedade urbana, amplamente abordada na Constituição e no Estatuto da Cidade.

4º) A vigência e aplicação do art. 15 do DL 57/66 acarretaria a situação em que o contribuinte escolheria o imposto que iria incidir sobre o próprio imóvel, o que comprometeria a característica da compulsoriedade inerente ao tributo, conforme art. 3º do CTN.

5º) A aplicação do art. 15 do DL 57 ao caso concreto, ocasionaria, ainda, a desvirtuação do real objetivo do ITR, que seria a utilização do mesmo como instrumento da política agrária e agrícola (Reforma agrária), motivo pelo qual foi transferida à competência da União.

Isso posto, muito embora o posicionamento do STJ seja pela aplicação do art. 15 do Decreto-lei 57/66, definindo zona urbana como a localizada fora da área urbana do município e a que possui destinação rural (independente da localização), restou comprovado que o critério que se apresenta de forma mais contundente e fiel ao ordenamento constitucional pátrio é o da localização, representado pelo CTN, posto que este não invade a competência dos municípios ao indicar melhoramentos, somente limita a atuação do legislador municipal no poder de tributar, característica inerentes às leis complementares tributárias, não cabendo ao contribuinte a opção pelo imposto que virá a incidir sobre o mesmo.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2 ed. São Paulo: Método, 2008.
- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo**. 7 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.
- CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9 ed. 2 tir. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU – Texto e contexto**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.
- GUIMARÃES DOS SANTOS, Cláudia; NAVES, Larissa Vasconcelos; e MARTORELLI, Thays. IPTU: um estudo sobre o critério espacial da hipótese de incidência tributária. **Revista de Direito Público**. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/download/7380/6510>>. Acessado em 29 de mar de 2016.
- LEITE, Geilson Salomão. **Do imposto territorial rural – ITR**. Paraíba: Max Limonard, 1996.
- LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book.
- MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional (Lei nº. 5.172, de 25.10.1966)**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- OLIVEIRA, Cássia Valéria. Consideração acerca do ato declaratório ambiental exigido pela receita federal para não incidência do ITR sobre as áreas de preservação permanente e reserva legal. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, SP, ano 2009, n. 105.
- PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- _____. **Direito Tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. E-book.

_____; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SABOYA, Renato. **O que é a especulação imobiliária?**. Disponível em: <<http://urbanidades.arq.br/2008/09/o-que-e-especulacao-imobiliaria>>. Acessado em 29 de mar de 2016.

TAUIL, Roberto. **O aspecto espacial do IPTU**. Disponível em: <www.consultormunicipal.adv.br/iptu/0010.pdf>. Acessado em 29 de mar de 2016.

TERASACA, Cinthia; CUNICO, Dayane Souza; SHIMAMURA, Emilim. A concretização da função social da propriedade análise jurídica do IPTU. **Revista de Direito Público**. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewArticle/7566>>. Acesso em 29 de mar de 2016.