

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

RODRIGO DE CASTRO BORGES

IPTU E ITR À LUZ DO CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO

UBERLÂNDIA – MG

2015

RODRIGO DE CASTRO BORGES

IPTU E ITR À LUZ DO CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para a conclusão do curso e obtenção do título de especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

UBERLÂNDIA – MG

2015

RODRIGO DE CASTRO BORGES

IPTU E ITR À LUZ DO CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para a conclusão do curso e obtenção do título de especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

Aprovado em _____ de _____ de 2015.

PROFESSORES AVALIADORES

Professor (a)

Professor (a)

Professor (a)

RESUMO

Em razão da crescente expansão dos perímetros urbanos e suas novas definições, atualmente vive-se uma problemática entre a exação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), tendo em vista que o seus dispositivos legais, respectivamente, os artigos 29 e 32 do Código Tributário Nacional não trazem uma definição pacífica acerca de qual critério deverá ser utilizado para delimitar a hipótese de incidência tributária. Por tal razão, o presente trabalho trata-se de um estudo sobre a importante discussão existente entre os critérios de localização x destinação do imóvel, enquanto instrumentos fundamentais para se definir a hipótese de incidência do ITR ou do IPTU. Para tanto, buscou-se primeiramente detalhar as características, necessárias a este trabalho, do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, destacando ao final a importância de se adotar a premissa de que é o critério da finalidade do imóvel que deve ser observado para definir qual imposto incidirá ao contribuinte. Primando pela aplicação deste critério, os conflitos sobre a incidência dos referidos tributos poderão ser sanados. Para a elaboração do presente trabalho foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental, constituída de doutrinas, artigos, análise da legislação correlata ao tema e posicionamentos jurisprudenciais.

Palavras-chave: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. Regra Matriz de Incidência Tributária. Conflitos. Zona Urbana. Zona Rural. Critério de Localização. Critério de Destinação.

ABSTRACT

Due to the increasing expansion of urban perimeters and your new settings, currently lives is a problem between the exaction of Tax on Rural Property and the Tax on Land Ownership and Territorial Urban, given that the its legal provisions, respectively, Articles 29 and 32 of the National Tax Code does not bring a peaceful setting about what criteria should be used to delimit the hypothesis of tax incidence. For this reason, the present work it is a study of the important ongoing discussion between the location criteria x property allocation as essential instrument to define the hypothesis of incidence of the Tax on Rural Property or Tax on Land Ownership and Territorial Urban. Therefore, we sought to first detail the characteristics necessary for this work, the Tax on Rural Property and Land Tax on Property and Territorial Urban, highlighting the end the importance of adopting the premise that it is the criterion of property purpose that should be observed to determine which tax will be imposed on the taxpayer. Striving for the application of this criterion, the conflicts on the incidence of these taxes may be healed. For the preparation of this work we used the bibliographical and documentary research which involved doctrines, articles, analysis of related legislation and jurisprudence to the subject positions.

Keywords: Tax on Rural Property. Tax on Land Ownership and Territorial Urban. Rule Matrix Tax Incidence. Conflicts. Urban area. Rural area. Criteria Location. Allocation criteria.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	6
2 O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL.....	8
2.1 Características básicas do ITR.....	8
2.2 O caráter extrafiscal do ITR.....	11
2.3 Regra matriz de incidência tributária do imposto territorial rural.....	14
3 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA.....	18
3.1 Histórico e previsões legais do IPTU.....	18
3.2 Progressividade e Finalidades.....	19
3.3 Regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana.....	23
4 CONFLITOS ACERCA DA INCIDÊNCIA DO IPTU E ITR.....	26
4.1 Zona urbana e zona rural.....	26
4.2 O critério da destinação como instrumento delimitador da hipótese de incidência tributária do IPTU e ITR.....	29
5 CONCLUSÃO.....	35
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	36

1 INTRODUÇÃO

Ao analisarmos as disposições legais acerca do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), verificaremos que o art. 29 do Código Tributário Nacional – CTN vem estabelecendo, como um dos critérios para a exação do ITR, que o imóvel esteja localizado fora da zona urbana do Município.

Lado outro, concernente ao IPTU, o art. 32 do mesmo *códex* já descreve como um dos critérios do fato gerador do tributo, que o imóvel deve estar localizado dentro da zona urbana do Município.

Ocorre que, com a crescente expansão do perímetro urbano e suas novas definições, tornou-se muito comum encontrar imóveis localizados em zona urbana que, todavia, sejam destinados à produção rural e não à moradia, comércio e indústria.

Da mesma forma, bem possível que se verifique imóveis situados na zona rural, sujeitos à incidência de ITR, mas que não tenham qualquer finalidade agrícola. Ao contrário, estão até desenvolvendo atividades comerciais.

Diante de tal realidade fática, é inevitável que se indague: Qual dos impostos incide nesses casos, ITR ou IPTU?

Para responder a este impasse, é de suma importância que se estabeleça primeiramente qual será o instrumento delimitador da hipótese de incidência tributária. E é justamente na busca por este critério limitador que está o centro da celeuma tratada no presente trabalho, tendo em vista a divergência entre os critérios de localização e de destinação do imóvel.

Contudo, para uma abordagem geral do assunto, é de extrema necessidade primeiramente verificar outras questões atinentes aos referidos impostos. Para tanto, no primeiro capítulo será tratado sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, suas características, construção da regra matriz de incidência tributária, dentre outros assuntos relevantes.

O segundo capítulo se reserva a falar sobre o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, também trabalhando na verificação de sua regra matriz, além de abarcar as previsões legais, finalidades e progressividade.

Já o terceiro e último capítulo vem tratando dos conflitos acerca da incidência do IPTU e ITR, num primeiro momento apresentando as definições do que vem a ser zona rural e zona urbana, e posteriormente trazendo o enfoque principal sobre a necessidade de se primar pelo critério da destinação do imóvel como instrumento delimitador da hipótese de incidência tributária e, com isso, solucionar o impasse sobre qual imposto incidirá no caso concreto.

2 O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL

2.1 Características básicas do ITR

A princípio, na vigência da Constituição Federal de 1946, o seu art. 19, inciso I, previa que era de competência dos estados-membros a cobrança e fiscalização do Imposto Territorial Rural.

Posteriormente, com o advento da Emenda Constitucional nº 5 promulgada em 1946, foi transferida para os Municípios esta competência.

Entretanto, hoje a competência do ITR pertence à União Federal em razão do que trouxe a Emenda Constitucional nº 10 de 1964.

Ademais, o ITR é de competência da União de acordo com o disposto no art. 153, VI da Constituição Federal de 1988: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VI - propriedade territorial rural (...)”.

Mais adiante, em 19/12/2003 foi inserido neste mesmo artigo 153 da Constituição Federal de 1988, por intermédio da Emenda Constitucional 42, o parágrafo 4º, cujo inciso III instituiu que, sem prejuízo da competência de instituição da União, a fiscalização e a cobrança do ITR poderão ser exercidas pelos Municípios que desta forma optarem, desde que esteja em conformidade com a lei, não promovam a redução do imposto e não adotem qualquer outra forma de abatimento fiscal, ou seja, a capacidade legislativa permanecerá com a União.

Inclusive, a mesma EC nº 42 de 19/12/2003 trouxe que o ITR “não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel” em seu art. 153, §4º, inciso II.

Ainda a respeito do que trouxe a EC nº 42 em seu parágrafo 4º, inciso III, sobre a possibilidade de fiscalização e cobrança do ITR pelos Municípios, cumpre salientar que tal flexibilização conferida aos Municípios não se trata de norma inovadora dentro do ordenamento jurídico-tributário, mas já encontrava amparo legal no que preleciona o próprio Código Tributário Nacional, em seu Título II, que assim trata da Competência Tributária:

“Art.7º - A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra (...)”

Referida EC nº 42 trouxe também alterações no art. 158, II, da CF, passando a estipular que caso ocorra essa transferência de responsabilidade aos Municípios para

arrecadação e fiscalização do ITR, será ao Município destinada a totalidade da receita do imposto.

Note-se que a alteração é caso ocorra a transferência de arrecadação e fiscalização aos Municípios, sendo que nos casos em que esta não seja feita, os contribuintes manterão a relação direta com os órgãos federais de arrecadação, cuja receita do imposto arrecadado será repartida em 50% ao Município e 50% ao erário federal.

Inclusive, no intuito de regulamentar essas disposições constitucionais acerca das atribuições para com o ITR, foi editada a Lei nº 11.250/05, dispondo no seu art. 1º que:

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

Portanto, com relação a esta competência e capacidade ativa tributária do ITR, *mister* reforçar que a transferência aos Municípios da responsabilidade de arrecadar a totalidade do ITR não implica em alteração da competência tributária, sendo esta exclusiva da União Federal.

Tanto que, independente da quem exerça a capacidade ativa tributária, somente a União é quem tem legitimidade ativa para cobrança do crédito relativo ao ITR, nos termos da Súmula 139 do Superior Tribunal de Justiça.

Verifica-se então, que a situação atual do Imposto Rural irá repercutir exclusivamente na relação tributária entre o contribuinte (proprietário de imóveis rurais) e o poder público, sendo que em determinados lugares a relação será mantida com os agentes municipais, e em outros com a própria União através da secretaria da Receita Federal.

E em se tratando de Imposto Territorial Rural no Código Tributário Nacional (CTN), primeiramente registre-se que esta Lei ordinária foi instituída em 25/10/1966 sob o nº 5.172, com o fulcro de trazer as disposições sobre o sistema tributário nacional através da elaboração de normas que fossem aplicadas tanto à União, como aos Estados e Municípios.

Nesse sentido, o art. 29 do CTN determina como fato gerador do ITR a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.

Sobre fato gerador, verifica-se abaixo algumas disposições do CTN para melhor entendimento quanto ao seu conceito:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação (...).

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (...).

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Para alguns doutrinadores, a exemplo do professor Deusmar José Rodrigues (2010, p.134), o fato gerador “(...) identifica o momento do nascimento da obrigação tributária, art. 114, e define a lei aplicável (...)”, ao passo que outros preferem fazer a distinção entre o fato gerador da hipótese de incidência, como o ilustre jurista Eduardo Sabbag (2011, p. 672):

(...) fato gerador ou “fato imponível”, nas palavras de Geraldo Ataliba, é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede. (...) hipótese de incidência é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação principal (...).

Na linguagem de Hugo de Brito Machado, “O fato gerador do ITR é definido em lei ordinária da União, pessoa jurídica de direito público titular da competência para a sua instituição”¹, e encontra-se disposto no já mencionado art. 29 do CTN:

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

No entanto, verifica-se que ao delimitar “localização fora da zona urbana do Município”, o legislador estaria primando pelo critério da localização para determinar a competência tributária, sendo que apenas pelo fato de a propriedade estar fora da zona urbana do Município, daí já seria devido o ITR.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.347.

Lado outro, no mesmo ano em que foi publicada a lei ordinária que estabeleceu o CTN (1966), também houve promulgação do Decreto-Lei nº 57, de 18/11/1966, que assim preleciona:

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

Registre-se que o mencionado art. 32 da Lei nº 5.172/66 (CTN) traz o fato gerador do IPTU, o que veremos mais detalhadamente no Capítulo seguinte, no entanto, por hora faz-se necessário esclarecer que o dispositivo legal preleciona como sendo devido o IPTU sobre a propriedade localizada na zona urbana do Município.

Ocorre que, com a disposição do art. 15 do DL 57/66, fez-se surgir uma inovação para estipulação do fato gerador do ITR e IPTU, trazendo uma proposta de análise quanto à destinação econômica do imóvel para então definir qual o imposto a incidir, e não mais adotando pelo critério topográfico – da localização.

Com isso, se o imóvel for localizado na zona urbana do Município, mas, seja utilizado para exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, daí haverá incidência de ITR, e não de IPTU.

E tal inovação para definição do ITR e IPTU é o cerne deste trabalho, o que será discutido no transcorrer do mesmo.

Ainda sobre as características básicas do ITR, por derradeiro, mas não menos importante, há de mencionar que a sua cobrança vem desde a Lei nº 9.393/96 pela utilização de alíquotas variantes entre 0,03% a 20%, considerando os números relativos à área total do imóvel e o seu grau de utilização.

Tal variação de alíquotas tem como fim utilizar da extrafiscalidade conferindo menores alíquotas aos produtores rurais que mais produzem e, em contrapartida, impor maiores alíquotas às propriedades improdutivas.

2.2 O caráter extrafiscal do ITR

Antes mesmo de adentrar especificamente no aspecto extrafiscal do imposto territorial rural, importante apenas lembrarmos que cada tributo é detentor de uma função/espécie própria, podendo esta ser classificada como:

Função Fiscal: neste caso a função principal do tributo é promover a arrecadação de recursos financeiros para o Estado;

Função Parafiscal: enquadra-se nessa função o tributo que se destina a arrecadar recursos para o custeio de atividades paralelas à administração pública direta, ou seja, custear atividades que não são específicas do Estado, mas que ele as realiza através de entidades específicas;

Função Extrafiscal: quando o objetivo principal do tributo não é a arrecadação de recursos financeiros, mas também o de atender a outros fins com a intervenção no domínio econômico, para corrigir ou evitar determinadas situações indesejadas.

Assim, tendo em vista essas funções sucintamente ora explicadas, conclui-se que o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural possui o caráter extrafiscal, o que justifica a sua progressividade, a teor do que consta no atual art. 153, VI, §4º da CF/88:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VI – propriedade territorial rural;

(...)

§ 4.º - 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 (...).

No caso específico do ITR, a função extrafiscal tem o condão de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas utilizando-se da progressividade das alíquotas de 0,03% a 20% (vide art. 153, § 4º, inciso I, CF/88), bem como de conferir imunidade ao proprietário de pequena gleba de terra desde que ele explore a propriedade rural e não possua outro imóvel (art. 153, § 4º, inciso II, CF/88).

Assim, esses dispositivos legais referentes ao ITR vêm ao encontro para garantir a função social da propriedade prevista no art. 5º, XXIII da CF/88, bem como evidentemente possuem “como objetivo principal promover a Reforma Agrária e a redistribuição de terras no país” (TORRES, 1993, p.314), restando nítida a sua função extrafiscal. Ademais, segundo Machado (1993, p. 246), “o ITR é um imposto que, em parte, tem o caráter fiscal, para conseguir os recursos necessários para a execução da Reforma Agrária e, em parte, tem o caráter extrafiscal, como instrumento para forçar o proprietário a promover a sua execução”.

Em suma, verifica-se que para a classificação das espécies tributárias, dentre os critérios adotados pela doutrina, o critério de finalidade do imposto é o de maior importância para definição da espécie. Paralelamente a isso, faço novamente uma análise sobre a necessidade de analisar-se também a finalidade/destinação do imóvel para estipulação do tributo a ser exigido, tendo em vista que a mera localização do imóvel não é suficiente para definir a exação.

Se assim o fizer (definir o tributo pelo critério geográfico), assume-se o risco de exigir do contribuinte tributo diverso do que realmente seria devido e, com isso, não obter êxito na extrafiscalidade.

Isto, pois, no caso do ITR ou IPTU, pela função extrafiscal, não se almeja, prioritariamente, a arrecadação financeira para prover o Estado, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou intervir em dados conjunturais ou estruturais da economia (BALEIRO, Aliomar, 2013, p.304).

Logo, ocorrendo uma tributação extrafiscal progressiva, o proprietário do imóvel pode indevidamente vir a ser considerado como um mal condutor da sua propriedade por conservá-la socialmente inútil, e ser onerado com encargos fiscais mais elevados. Digo indevidamente nos casos em que não foi verificada a destinação do imóvel e esteja sendo exigido tributo diverso do que realmente seria o correto.

A exemplo, cite-se a hipótese de vir a ser exigido ITR com alta alíquota progressiva de um imóvel considerado rural, mas que, na verdade, sua destinação não foi devidamente analisada e o correto seria a tributação por meio de IPTU. Logicamente, nessa hipótese, não se atingiria o caráter extrafiscal do tributo, pois, antes não foi ponderada a real destinação do imóvel para definição da exação correta, e agora exige-se do contribuinte uma utilização do imóvel que não pode ser alcançada, por tratar-se de um imóvel de destinação não agrícola.

Com os conceitos e reflexões acima expostos, afilio-me e defendo o entendimento de que a progressividade de alíquotas do ITR que variam em percentuais de 0,03% a 20%, previstas no art. 11 da Lei nº 9.393/96, atende ao princípio constitucional da progressividade com isonomia e respeito à capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF/88), ponderando-se ainda a função social da propriedade, ou seja, ela será progressiva com alíquotas tanto mais elevadas quanto for a “desutilidade” imposta pelo proprietário ao imóvel, graduadas na razão inversa da produtividade da propriedade.

Assim, encontra-se em consonância com o art. 153, §4º da CF/88, inclusive tendo em vista o caráter extrafiscal do tributo, não havendo o que falar-se em eventual confisco pela utilização da alíquota de 20%.

Não obstante, sobre o entendimento acima, vale trazer à baila o seguinte posicionamento do STF no julgamento do RE 720945 AgR:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ITR. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS EM PERÍODO ANTERIOR À EC 42/2003. LEI 8.847/1994. INEXISTÊNCIA DE CONTRARIEDADE À REDAÇÃO ORIGINAL DO 153, § 4º, DA CF. ART. 145, § 1º, DA CF. NECESSIDADE DE TODOS OS IMPOSTOS GUARDAREM RELAÇÃO COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO SUJEITO PASSIVO, INDEPENDENTEMENTE DE POSSUIREM CARÁTER REAL OU PESSOAL. IMPOSTOS DIRETOS. UTILIZAÇÃO DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Nos termos do art. 145, § 1º, da CF, todos os impostos, independentemente de seu caráter real ou pessoal, devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e, tratando-se de impostos diretos, será legítima a adoção de alíquotas progressivas.. II – Constitucionalidade da previsão de sistema progressivo de alíquotas para o imposto sobre a propriedade territorial rural mesmo antes da EC 42/2003. III – Agravo regimental a que se nega provimento.(RE 720945 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 09/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-181 DIVULG 17-09-2014 PUBLIC 18-09-2014)

2.3 Regra matriz de incidência tributária do imposto territorial rural

A norma tributária em sentido estrito é a que define a incidência fiscal, e para tanto, na construção de sua estrutura estará descrito no antecedente um comportamento e no conseqüente prescreverá uma conduta que, caso essa conduta prescrita venha a ser desobedecida, sobrevirá uma sanção pela sua inobservância.

O ilustre Professor Paulo de Barros de Carvalho, em sua obra Curso de Direito Tributário (2013, p.239/241), traz brilhante estudo sobre os elementos que integram o antecedente e o conseqüente da regra matriz de incidência tributária.

Nos dizeres da Teoria Carvalhiana na obra alhures mencionada (2013, p.239):

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor e prescriptor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu conseqüente.

Ademais, é na hipótese (descriptor - antecedente normativo) que haveremos de encontrar os critérios material, espacial e temporal.

Por critério material podemos definir como sendo o comportamento de uma pessoa. É composto por um verbo e seu complemento, tendo em vista que o verbo é pessoal e transitivo, mas, de predicação incompleta, e por isso pede um complemento.

O critério espacial é a verificação do comportamento de uma pessoa condicionado no espaço, ou seja, ele possibilita o reconhecimento da condição que marca o acontecimento do fato jurídico tributário em determinado território/local.

E no critério temporal encontraremos o comportamento de um indivíduo condicionado no tempo. Diferentemente do critério espacial, o temporal subordina o critério material a uma condição de tempo e estabelece o momento exato em que se estabelece a obrigação tributária.

Paulo de Barros assim disserta sobre o critério em pauta:

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferece 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.²

Já no conseqüente (prescritor) da RMIT – regra matriz de incidência tributária – depararemos com os critérios pessoal e quantitativo.

De forma bem simples, podemos dizer que no critério pessoal estarão presentes os sujeitos ativo e passivo da relação tributária, ao passo que no critério quantitativo depararemos com a base de cálculo do imposto e a sua alíquota.

Realizada esta tarefa compositiva da norma, Paulo de Barros afirma, ainda no Curso de Direito Tributário que “a conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária” (2013, p. 239).

Feitas as devidas considerações acerca da regra matriz de incidência tributária, as quais também nos servirão de suporte para quando formos tratar acerca do Imposto Predial e Territorial Urbano, passamos agora à análise e composição da regra matriz do ITR, que pode ser feita da seguinte forma:

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.266.

HIPÓTESE DA RMIT DO ITR:

- CRITÉRIO MATERIAL: ser (verbo) proprietário de imóvel rural, titular de seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título (complemento).

Registre-se que muito já se discutiu acerca deste critério, em razão do que encontra-se disposto no art. 153, VI, da Constituição Federal/88, e o que consta do art. 29 do CTN. Isto porque a Carta Magna dispôs que compete à União instituir impostos sobre a propriedade territorial rural, ao passo que o artigo do CTN trouxe que o imposto tem como fato gerador não apenas a propriedade territorial rural, mas também o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza.

Tais disposições levantaram um questionamento no sentido de que o CTN não poderia alterar/abranjer as definições utilizadas e trazidas pela Constituição Federal, em respeito ao que determina no art. 110 do CTN:

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

Assim, visando por fim à aludida discussão, foi recepcionado o conceito de propriedade à luz do direito civil, ou seja, o mesmo foi abrangido e passou a considerar o fato de alguém efetivamente ser o proprietário do bem, como também nas situações de meramente ser titular do domínio útil ou possuidor de qualquer título.

Em razão disso, o critério material ficou formado por todo o complemento estipulado no art. 29 do CTN.

- CRITÉRIO ESPACIAL: imóvel localizado na zona rural – fora da zona urbana do município.

Este conceito é fruto da exclusão promovida pelo próprio CTN em seu art. 29, ao estabelecer que imóvel rural é o que não for definido por lei municipal como zona urbana, ou seja, imóvel rural é aquele localizado fora do perímetro urbano. Entretanto, no último capítulo trataremos com mais detalhes sobre tais questões, como imóveis considerados como de zona urbana e de zona rural, destinação e localização do imóvel.

Por hora, é suficiente para que se justifique o critério espacial adotado.

- CRITÉRIO TEMPORAL: em 1º de janeiro de cada ano.

Conforme já supracitado quanto falamos dos critérios de uma forma geral, o temporal estipula o momento exato em que se estabelece a obrigação tributária.

Assim, conforme definição do art. 1º da Lei 9.393/96:

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.

CONSEQUENTE DA RMIT DO ITR:

- CRITÉRIO PESSOAL: Sujeito Ativo – a União (quando a competência de instituir, arrecadar e fiscalizar estiver exclusivamente sob sua responsabilidade, e ressaltando que mesmo nesses casos serão repassados 50% aos Municípios referentes aos imóveis dentro deles situados); ou o Município e o Distrito Federal (quando a competência ativa de fiscalização e cobrança for a eles transmitida através de convênios firmados).

Sujeito Passivo – é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Isto, em conformidade ao que já consta no art. 4º da Lei nº 9.393/96.

- CRITÉRIO QUANTITATIVO: Base de cálculo – é o valor da terra nua tributável (VTNt), ou seja, é o valor do imóvel deduzidas as plantações, pastagens, construções e outras particularidades que fazem crescer o valor do imóvel rural.

Registre-se que o art. 10 da Lei nº 9.393/96, e seus incisos, trazem maiores esclarecimentos sobre a forma de apuração do VTNt, bem como preleciona algumas áreas do imóvel que não compõem a área tributável, no intuito de auxiliar na definição desta base de cálculo.

Alíquota – de 0,03% a 20%, sendo que esta variação é definida em função da área total do imóvel e o seu grau de utilização, a teor do que encontra-se no art. 11 da Lei nº 9.393/96.

E conforme já tratamos no item 2.2 desse trabalho, a progressão de alíquotas encontra-se inserta no art. 153, §4º da CF/88, e resta totalmente justificada a sua aplicação com o escopo de garantir o aspecto extrafiscal do tributo.

3 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

3.1 Histórico e previsões legais do IPTU

Na competência dos Municípios brasileiros, é bastante antiga a instituição do imposto predial que, com o nome de “décima urbana” tributava imóveis edificados.

Aliomar Baleeiro (2013, p.316) menciona que o imposto predial pode ter tido as suas origens a partir de uma carta de 19/05/1799, de autoria da Rainha D. Maria ao governador da Bahia, que assim dispôs:

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

Ademais, segundo as lições do doutrinador Valter Valério (1997, p.135), o imposto predial foi criado pela Real Coroa com este nome de “Décima Urbana” através de Alvará em 27/06/1808, o qual foi exigido pela Coroa até o ano de 1834, quando então o imposto foi passado para a competência das províncias.

Mais adiante, quando da publicação da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil em 24/02/1891, a competência foi transferida aos Estados, vide art. 9º, item 2º.

Entretanto, a Constituição Federal que sobreveio em 1934 (art. 13, § 2º, inciso II) redirecionou a competência aos Municípios e, além disso, suscitou a hipótese de se tratarem de dois impostos distintos, sendo o primeiro imposto predial, e o segundo imposto territorial urbano, inclusive, prelecionando que sobre o primeiro é que se devia cobrar sob a forma de décima ou de cédula de renda.

Tal distinção foi mantida pela Constituição dos Estados de 1937, no entanto, ficou a cargo do Estado o imposto sobre a propriedade territorial, exceto a urbana (art. 23, inc. I, "a"). E aos Municípios coube a competência quanto ao imposto predial e territorial urbano com fulcro no art. 28, inciso II da CF/37.

Por conseguinte, foi com a Constituição de 1946 que houve a eliminação dessa suposta divisão dos impostos, passando a integrar apenas um, o imposto predial e territorial urbano, (art. 29, I e II), de competência exclusiva dos Municípios, o que perdura até os dias atuais, vez que as constituições que se sucederam também mantiveram a competência como sendo de responsabilidade dos Municípios.

A Constituição de 1969 assim determinou em seu art. 24, inciso I, bem como a vigente Carta Magna de 1988 preleciona da seguinte forma: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana (...)”.

No entanto, tal qual o ITR, o IPTU também teve o seu conceito de propriedade expandido pelo CTN, especificamente, no art. 32 que define como fato gerador do IPTU “(...) 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”.

Nota-se, portanto, que o imposto é sobre a propriedade imóvel, o que abrange o solo (terreno) e também as edificações existentes no mesmo.

Nos dizeres de Hugo de Brito Machado (2002, p.335), tal circunstância indica que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana incide sobre a terra e também sobre as edificações, ao contrário do imposto sobre a propriedade rural, que não incide sobre as edificações, mas somente sobre a terra.

Evidentemente, tal fato não impede que a lei defina alíquotas diferenciadas para imóveis com edificações e outras para imóveis sem construções, mas tal prerrogativa não se justifica sob o argumento de tratar-se de dois impostos distintos. O IPTU é único e o fato gerador é o mesmo, havendo apenas uma variação de alíquotas em razão da progressividade do imposto.

3.2 Progressividade e finalidades

A respeito da progressividade, Aliomar Baleeiro (2010, p.1.161) assim já dizia:

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

Portanto, o imposto dotado da característica da progressividade é aquele cuja tributação será aumentada na medida do aumento da riqueza alvo da tributação.

Essa espécie de progressividade está expressa no art. 145, § 1º da atual Carta Magna, quando assim se determina:

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

(...)

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

No IPTU, o exemplo dessa progressividade se dá com a elevação da alíquota à medida que sobe o valor do imóvel.

Entretanto, em mais dois artigos da Constituição Federal de 1988 também verifica-se a progressividade com relação ao IPTU.

Um desses é o art. 156 ao dizer que, nos termos da lei municipal, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana será progressivo em razão do valor do imóvel. Verifica-se que este dispositivo trata de uma progressividade simples, em que a alíquota irá variar de acordo com a base de cálculo do imposto.

Já a outra disposição legal traz um exemplo de progressividade temporal, a qual encontra-se prevista no art. 182, § 4º, inciso II da CF/88, *in verbis*:

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.

(...)

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

(...)

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

(...). (grifo nosso)

Tendo em vista os dispositivos supramencionados, nota-se então que a progressividade pode vir revestida de uma finalidade fiscal ou extrafiscal. A primeira, como já abordamos no item 2.2, tem o escopo de meramente arrecadar fundos através do IPTU. Já a segunda visa outras finalidades, ficando em segundo plano o objetivo de angariar valores.

O fato é que, em se tratando de progressividade quanto ao IPTU, muito se discute a respeito da constitucionalidade do art. 156, § 1º, incisos I e II, inseridos com o advento da Emenda Constitucional nº29/2000.

Doutrinadores como Aires Fernandinho Barreto defendem a sua inconstitucionalidade sob o argumento de que o inciso I estaria em descompasso com as cláusulas pétreas, vez que anula a restrição de que progressivos só poderiam ser os impostos pessoais. Veja-se:

Ao promulgar a Emenda, o Congresso Nacional detinha apenas o poder constituinte derivado que, de um lado, lhe faculta a introdução de emendas à Constituição, mas, de outro, impõe-lhe manter íntegra a área constituída por cláusulas pétreas. Dentre estas estão, sem dúvida, as que garantem aos contribuintes o direito de só serem submetidos à progressividade, em face de impostos pessoais (art. 145, §1º).³

Miguel Reale, na mesma linha de Barreto, entende que o acréscimo deste novo critério para a cobrança progressiva do IPTU, consistiu, inegavelmente, inovação que vem atingir um direito e garantia assegurados aos proprietários pelo §4º, inciso IV, do art. 60, da Carta Magna. Com isso, a edição da EC nº 29/2000 estaria trazendo uma violação à cláusula pétrea constitucional.⁴

Assim, tal qual o também doutrinador Ives Gandra Martins, tais defensores acreditam que o IPTU não poderia ser progressivo.

Registre-se ainda, que o STF de igual modo se posicionava, inclusive, com edição da Súmula nº 668, sendo que a sua posição somente foi afastada com o advento da EC 29/2000. Ao entendimento do Supremo, só era admitida a progressividade extrafiscal do IPTU segundo os arts. 156 e 182, §4, II, com a finalidade de assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

Entretanto, como registramos, há discussão sobre o assunto e outra parte da dogmática e da jurisprudência admitem a progressividade em suas várias espécies e com finalidades distintas a partir da exação do IPTU.

A exemplo, Elizabeth Nazar Carraza, *apud* Misabel Abreu (2013, p.335), defende a progressividade e ainda faz distinção sobre três espécies existentes: 1 – Progressividade igualitária constante do art. 145, §1º da CF/88: para graduar o imposto de acordo com a capacidade econômica do contribuinte; 2 – Progressividade extrafiscal do art. 156 da Carta Magna: para constranger o contribuinte a ajustar o imóvel à sua função social em sentido

³ BARRETO, Aires Fernandinho. Artigo: IPTU – progressividade e diferenciação *in* Revista Dialética Tributária nº 76.

⁴ REALE, Miguel, O IPTU Progressivo e a Inconstitucionalidade da EC 29/2000, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 8, junho-2002. São Paulo: Oliveira rocha Comércio e Serviços LTDA. p. 124

amplo; e 3 – Progressividade temporal do art. 182, §4º, II: destinada a estimular as edificações em terrenos baldios, ao agravar a carga tributária em casos que o contribuinte não promove o aproveitamento adequado do solo urbano.

Roque Antônio Carraza (2003, p.101) também soma à corrente favorável sobre a progressividade e afirma que a EC 29/00 não alterou as hipóteses de incidência do IPTU, apenas explicitou, e assim não há que se falar em ofensa à Cláusula Pétreia.

Compartilho dos entendimentos que, no caso do IPTU, poderá haver a progressividade fiscal ou extrafiscal, eis que estão devidamente fundamentados, inclusive a partir do advento da EC nº 29/2000, não havendo que se falar em inconstitucionalidade.

Entendo ainda, que a progressividade temporal prevista no art. 182, §4º, II da CF possui finalidade nitidamente extrafiscal, vez que compele o proprietário do imóvel a atender a função social do mesmo sob pena de, a cada ano, ser aplicada alíquota maior do IPTU.

Ademais, a exigência de lei específica para o exercício da tributação progressiva no tempo foi devidamente atendida, com a edição do Estatuto da Cidade – Lei nº 10.257 de 10/07/2001. Veja-se:

Artigo 7: Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do artigo 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no §5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos (...)"

No mesmo sentido da progressividade de caráter extrafiscal, encontra-se a que está prevista no §1º, inciso II do art. 156 da Lei Maior, funcionando o IPTU com finalidade sancionatória, servindo como verdadeiro instrumento de política urbana quanto à utilização dos imóveis.

Lado outro, possui eminente caráter fiscal a progressividade que considera a capacidade econômica do contribuinte, fazendo com que pague mais imposto o contribuinte que tenha mais condições, a qual é verificada pela incidência dos arts. 145, §1º e 156, §1º, inciso I, ambos da Carta Magna.

Por oportuno, apenas ressalte-se que tanto na progressividade fiscal, como na extrafiscal, não pode haver o caráter de confisco, ou seja, a onerosidade do IPTU não pode ser tão alta a ponto de ocasionar o perdimento integral do bem ou de grande parte deste.

Entretanto esta é apenas uma ressalva, cujo tema (confisco) não é objeto importante de discussão para o trabalho em apreço.

3.3 Regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana

Pelo exposto até o momento, já temos em linha que na construção da regra matriz de incidência tributária, sua hipótese, também chamada de antecedente normativo, irá prever um fato econômico, enquanto que o consequente estatui um vínculo obrigacional entre o Estado, ou outro sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica na condição de sujeito passivo.⁵

Consequentemente, ficará a cargo do sujeito ativo o direito de exigir do segundo o pagamento de determinada quantia em dinheiro, e é dever jurídico do sujeito passivo cumprir a sua obrigação pecuniária.

Concernente ao imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, o artigo 156 da Constituição Federal/88 e os artigos 32 a 34 do CTN trazem os dados gerais para a construção da regra-matriz de incidência do IPTU. Vejamos:

Art. 156 CF – Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

(...)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

(...)

Art. 32 CTN – 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.

(...)

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

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

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

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método, 5ª ed., São Paulo, Noeses, 2013, p. 612/613.

Partindo disso, vejamos agora como estruturar os enunciados prescritivos do IPTU a fim de construir a sua regra matriz.

ANTECEDENTE NORMATIVO

CRITÉRIO MATERIAL: ser (verbo) proprietário de imóvel predial ou territorial urbano, titular de seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título (complemento).

Saliente-se que aqui, para a questão de incidência do IPTU, não se faz necessário ter a escritura pública do imóvel com registro em cartório para então ser considerado proprietário, tal qual determina o art. 1.248 do atual Código Civil. Para os fins tributários, basta a escritura sem registro ou até mesmo outro documento de compra e venda.

Tanto, que o critério material também abarca o possuidor a qualquer título, ou seja, aquele que somente detém a posse sem nenhum documento também será considerado sujeito passivo do imposto, uma vez que o conceito de proprietário inserido no critério material da RMIT também deve ser entendido como posse, domínio útil, e *animus* de ser proprietário, ou seja, até a posse *ad usucapionem* é passível de tributação.

CRITÉRIO ESPACIAL: o imóvel localizado na zona urbana do município; por conseguinte, encontra-se excluído o imóvel de zona rural.

Embora pelo §1º do art. 32 do CTN seja possível verificar que o município tem autonomia para definir os limites desta zona urbana, desde que atendidos pelo menos dois dos incisos do referido artigo, ainda observa-se uma dificuldade com relação à definição da zona urbana, inclusive, devido à sua expansão.

Com isso, ainda existem controvérsias para delimitar o que vem a ser zona urbana e zona rural, o que dedicarei a falar no capítulo a seguir.

CRITÉRIO TEMPORAL: 1º de janeiro do ano civil seguinte.

Entretanto, para esse critério não há uma regra, que se justifica pelo fato de ser o IPTU um imposto municipal. Logo, os municípios possuem a liberdade para definir o momento de nascimento da exação do IPTU.

CONSEQUENTE NORMATIVO

CRITÉRIO PESSOAL: Sujeito ativo – é o Município, eis que em regra esse sujeito será o titular da competência tributária, que no caso do IPTU é de competência municipal.

Entretanto, caso o ente competente transfira a capacidade tributária ativa para outro ente, assim deverá constar expressamente em lei.

Sujeito passivo – qualquer pessoa, física ou jurídica, que seja proprietária plena do bem predial ou territorial, possuidora, ou que tenha o domínio útil.

Isto, pois, o artigo 121 do Código Tributário Nacional elegeu como sujeito passivo o contribuinte e o responsável tributário quando um destes se enquadrar na hipótese descrita na materialidade.

CRITÉRIO QUANTITATIVO: Base de cálculo - é o valor venal do imóvel, conforme preceitua o próprio art. 33 do CTN. Ou seja, é o valor de compra e venda do imóvel, observadas as considerações do parágrafo único do artigo, eis que o IPTU incide sobre bens imóveis por natureza ou acessão física, nada mais que isso.

Alíquota – será estabelecida por cada Município, diferenciando-se conforme a função social da propriedade, valor venal do imóvel, localização e utilização do mesmo, com vistas a atingir a progressividade do imposto.

4 CONFLITOS ACERCA DA INCIDÊNCIA DO IPTU E ITR

Em um primeiro momento, as hipóteses de incidência descritas nas regras matrizes dos capítulos anteriores são inconfundíveis, mas, na prática a situação não parece tão simples, mormente no caso do IPTU e ITR, pois, é bem possível ver uma situação em que o Município aumenta seu perímetro urbano e, conseqüentemente, estará atingindo imóveis que até então eram tributados pelo ITR.

Da mesma forma, ainda transportando para a realidade fática, outro impasse surge quando o imóvel está localizado dentro da área urbana do Município e sendo tributado pelo IPTU, no entanto, é utilizado exclusivamente para a exploração de atividade agrícola ou agroindustrial.

Desta forma, na busca do instrumento delimitador da hipótese de incidência tributária, nos deparamos com uma discussão acirrada entre os critérios de localização x destinação para definição de qual tributo deverá incidir em determinados imóveis, se IPTU ou ITR.

E a discussão entre esses critérios é o objetivo principal deste trabalho, especialmente, defendendo-se a premissa de que o critério da destinação é o instrumento pacificador do conflito entre IPTU e ITR. Para tanto, vejamos primeiramente algumas ponderações acerca dos conceitos de zona urbana e de zona rural.

4.1 Zona urbana e zona rural

O critério espacial de validade da norma tributária que regula o IPTU é a zona urbana no Município, tendo em vista que a distinção entre imóvel urbano e rural feita pelo CTN é definida de acordo com a sua localização, e não segundo a destinação. Desta forma, grande parte dos conflitos estão relacionados ao conceito da expressão “zona urbana”.

Nota-se que ao ser promulgado o Código Tributário Nacional, o legislador valeu-se do critério da localização para definir qual tributo incidirá, dispondo que se o imóvel estiver “localizado fora da zona urbana do Município” haverá exação do ITR, e se for “localizado na zona urbana do Município” será IPTU.

Para tanto, o CTN define como sendo zona urbana, para efeitos de cobrança do IPTU, conforme assim disposto no seu artigo 32:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio

útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

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

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

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

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

Depara-se que, a princípio não existe uma disposição legal específica definindo o que vem a ser zona rural, sendo que o seu conceito é abstraído por exclusão, ou seja, é aquele imóvel que não esteja dentro do perímetro urbano definido pelo Município.

Ocorre que, conforme dito inicialmente no item 2.1, este critério topográfico do art. 32 sofre uma complementação no que tange ao conceito de imóvel rural (não se alterando em relação ao imóvel urbano) pela promulgação do Decreto-Lei nº 57/66, estabelecendo estarem sujeitos ao ITR os imóveis situados na zona urbana quando utilizados em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial.⁶

Com o inserir do critério da destinação do imóvel, o critério da localização definido pelo art. 32 mediante a expressão “zona urbana” já não é mais o único a ser considerado, o que gera um clássico conflito na busca do instrumento delimitador da hipótese de incidência tributária.

Entretanto, vamos adentrar logo adiante nessa discussão, sendo que agora ainda se faz relevante retornarmos ao art. 32 do CTN, que define o conceito de zona urbana, para fazer algumas ponderações importantes acerca da sua (in) constitucionalidade.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu de Machado Derzi, 12ª Edição, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 2013, p. 322.

No entender de alguns doutrinadores, a exemplo de Roque Antônio Carraza e Valéria Cristina Pereira Furlan⁷, os municípios tem autonomia para legislar dentro da sua área de jurisdição e o parágrafo 1º do art. 32 do CTN seria inconstitucional por interferir na sua competência tributária e ferir o princípio federativo, tendo em vista que apresenta condições para dispor o que seria zona urbana.

Ademais, também alegam que contraria a competência dos municípios legislarem sobre assuntos de seu interesse local, prevista no art. 30, I, da CF/88.

De fato, os Municípios são dotados da autonomia garantida pelo princípio federativo, no entanto, pensamos como a outra parte doutrinária que defende a constitucionalidade do §1º do art. 32, eis que tal ditame legal não estabelece limitações ao direito de legislar, mas apenas condições para que a área seja considerada como urbana, o que é extremamente importante, inclusive nos dias atuais, com a expansão do perímetro urbano que vem ganhando novas delimitações.

Aliomar Baleeiro em sua obra *Direito Tributário Brasileiro* (2013, p.322), na mesma linha de Sacha Calmon Navarro Coelho, também defende que:

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

A respeito da referida não discricionabilidade, nota-se que a parte doutrinária que defende a inconstitucionalidade do art. §1º do art. 32 se esquece das consequências advindas caso o município pudesse incondicionalmente considerar qualquer área como urbana.

Se assim pudesse ocorrer, é evidente que o Município iria definir como perímetro urbano todo o território municipal, acabando por afetar a competência da União e, conseqüentemente, o imposto de competência desta (o ITR) seria prejudicado.

Por todo o exposto, coaduno com a corrente pela constitucionalidade do art. 32, 1º do CTN, citando por derradeiro o pensamento de Aires Fernandino Barreto (2004, p.303) que vem a fechar com excelência este raciocínio ao dizer que o município possui autonomia para instituir o IPTU, e não soberania. Autonomia esta que finda quando inicia a competência da União para estipular o ITR.

⁷ FURLAN, Valéria. IPTU. 2ª Ed. rev. at. amp. São Paulo: Malheiros, 2004.

Realizadas as devidas considerações acerca do conceito de zona urbana e zona rural, passamos adiante ao ponto principal da celeuma abarcada no presente trabalho.

4.2 O critério da destinação como instrumento delimitador da hipótese de incidência tributária do IPTU e ITR

Notoriamente, no decorrer dos últimos anos, temos nos deparado com uma expansão assustadora e incontrolável do perímetro urbano dos municípios o qual vai agregando novas delimitações, e com isso as propriedades que antes se encontravam na zona rural passam a fazer parte da zona urbana.

Inevitavelmente, umas das consequências disso é que o então contribuinte de ITR é surpreendido com a cobrança repentina do imposto de competência dos Municípios, qual seja, o IPTU. A justificativa para isso decorre justamente do que consta nos já citados arts. 29 e 32, ambos do CTN.

Entretanto, indaga-se sobre até que ponto tal exação encontra-se devida, vez que tão somente o critério da localização (também chamado de geográfico ou topográfico) já não mais pode servir como instrumento delimitador da hipótese de incidência tributária.

Como admitir a exigência da alta carga tributária do IPTU de um sujeito que antes estava sujeito ao ITR e, agora, foi estranhamente “transformado em proprietário de área urbana”? De igual modo, como lidar com o problema de um imóvel localizado dentro do perímetro urbano do Município, porém, sendo utilizado para a exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial?

Indubitavelmente que para tais situações o critério da localização do imóvel é insuficiente para a determinação de qual imposto deverá incidir, sendo necessária a adoção do critério da destinação como instrumento pacificador do conflito entre IPTU e ITR.

Fundamentando tal premissa, registre-se que desde o advento do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504) em 30/11/64, já adotava-se como critério determinante a destinação dada ao imóvel, vide art. 4º, inciso I, da Lei.

Não obstante, na Lei nº 8.629/93, que dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, o critério da destinação é o que define se o imóvel é urbano ou rural.

A jurisprudência e alguns doutrinadores também vêm firmando entendimento nesse sentido, sendo que grande parte das decisões representativas desse posicionamento são fundamentadas com fulcro no já mencionado art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66.⁸

Veja-se que o art. 15 do referido DL abandona o comando do art. 32 do CTN (incidência de IPTU pelo princípio da localização do imóvel), não abrangendo o imóvel que, apesar de estar localizado dentro do perímetro urbano do Município, comprovadamente seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR.

Nem mesmo a Lei nº 5.868/72, que trazia em seu art. 6º um conceito condicionado de imóvel rural e que havia revogado pelo seu art. 12 parte da eficácia do DL 57/66, não foi capaz de retirar a força do art. 15 do referido Decreto, vindo a ser declarada como lei inconstitucional pelo Senado Federal.

Até então o DL 57/66 tinha aplicação apenas quanto ao ITR e não afetava o IPTU, eis que se tratava de lei federal a qual não poderia alterar o CTN, o que causou turbulência doutrinária e jurisprudencial acerca da sua constitucionalidade e aplicação.

Entretanto, na sequência, em julgamento nos autos do Recurso Extraordinário nº 140.773-5/210 – SP, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 6º da Lei nº 5.868/72 e conferiu ao DL 57/66 o status de lei complementar. Ademais, a revogação parcial antes trazida pelo art. 12 da Lei nº 5.868/72 também foi suspensa pela Resolução nº 9 do Senado Federal.

Com o entendimento esposado pela Suprema Corte, foi conferida maior estabilidade quanto à possibilidade de aplicação do art. 15 e demais dispositivos do Decreto-Lei, uma vez que agora, com o status de lei complementar e sendo recepcionado pela Carta Magna de 1967, o mesmo pode ser validado e sobrepor-se à vigência do Código Tributário Nacional de classificação ordinária.

Isto se justifica em razão da evidente diferença entre os patamares hierárquicos dessas duas leis de espécies formalmente distantes, na qual a lei complementar é superior à lei

⁸ Art 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.

ordinária⁹, sendo deste modo plenamente possível que o critério da destinação econômica do imóvel prevaleça sobre o da localização.

Em miúdos, significa dizer que podemos definir como sendo urbano o imóvel destinado à moradia, comércio e indústria, ao passo que o rural é o imóvel destinado à atividade de exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial.

Conforme alhures mencionado, a jurisprudência, principalmente o Superior Tribunal de Justiça (STJ), vem firmando posicionamento no sentido de colocar de lado o critério topográfico do bem imóvel para dar destaque ao critério da finalidade econômica que o mesmo possui.

Vejam alguns exemplos importantes que corroboram o argumento aqui defendido:

TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966). 2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. (REsp 1112646/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 28/08/2009) (grifo nosso).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPTU. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. SÚMULA 284/STF. IMÓVEL LOCALIZADO EM ÁREA URBANA. EXERCÍCIO DE ATIVIDADE AGROPASTORIL. ENTENDIMENTO DO RESP 1.112.646-SP, SUBMETIDO AO RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC. TRÂNSITO EM JULGADO DE AÇÃO DECLARATÓRIA RECONHECENDO SER O IMÓVEL SUJEITO AO ITR. EFEITOS EM RELAÇÃO AOS EXERCÍCIOS POSTERIORES. 1. Preliminarmente, no tocante à negativa de vigência ao artigo 535, II, do Código de Processo Civil, os recorrentes se restringiram a defender que o Tribunal de origem não teria se manifestado acerca das questões deduzidas nos embargos de declaração opostos em face do acórdão recorrido, sem, contudo, indicar quais seriam as questões omitidas e a pertinência de manifestação para o deslinde da controvérsia. Aplica-se, por conseguinte, a Súmula 284/STF, que assim expressa: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia." 2. Cinge-se a controvérsia do recurso especial aos efeitos do trânsito em julgado da sentença que, em determinado exercício, reconheceu que o imóvel deveria ser tributado pelo ITR, e não pelo IPTU, em relação aos exercícios seguintes. Na espécie, os autores ajuizaram ação declaratória de inexigibilidade cumulada com repetição de indébito em relação à

⁹ MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, 2010, p.78.

cobrança de IPTU, exercício 1998, ao fundamento de que o imóvel, apesar de situado em área urbana, era empregado em atividade agropastoris. O pedido dessa ação foi julgado procedente para reconhecer a não incidência do IPTU, mas do ITR. Esse entendimento foi confirmado em apelação. Contra esse acórdão, o Município de São Bernardo do Campo interpôs o Recurso Especial n. 679.617-SP ao qual foi negado seguimento (trânsito em julgado em 27/11/2006). 3. A questão acerca da incidência do ITR para imóvel localizado em área urbana, contando que empregado em atividade exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, foi submetida a julgamento no REsp 1.112.646/SP, de relatoria do Ministro Herman Benjamin. 4. As instâncias ordinárias negaram o pleito de extinção da execução sob à pecha de que a Súmula 349/STF dispõe que a "decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores". Não se desconhece o teor desse enunciado sumular, entretanto, tendo os autores obtido o reconhecimento judicial de que o imóvel está sujeito ao ITR, tal fato não se enquadra em situações que, em regra, se renovam anualmente, mas de uma situação fática que pode perdurar por vários exercícios seguintes. 5. O trânsito em julgado da ação declaratória não torna imutável a situação de contribuinte de ITR, pois, cessando o exercício de atividade agropastoril e localizado o imóvel em área urbana, o Município legitimamente poderá cobrar o IPTU, mas dever-se-á respeitar o devido processo legal e o contraditório. 6. Recurso especial parcialmente conhecido e, no ponto, provido. (REsp 1207093/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/11/2010, DJe 26/11/2010) (grifo nosso).

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

A revisão do entendimento adotado pelo acórdão recorrido, para infirmar a premissa de que os imóveis situam-se em área urbana e não são utilizados para atividade agrária, pressupõe o reexame da matéria fática, o que é inviável no âmbito do recurso especial. 4. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 259.607/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/06/2013, DJe 17/06/2013) (grifo nosso).

Assim, restam demonstrados com louvor os motivos que nos leva a optar pelo critério da destinação quando da verificação acerca da exação do imposto municipal ou federal.

Corroborado a isso, acrescento ainda que, atentando-se a algumas situações concretas, se o imóvel a ser tributado pertence á área urbana ou rural, deve ser considerando o fim para o qual o imóvel foi destinado com vistas a também garantir o princípio da isonomia, com o escopo de tratar os iguais de forma igual e os desiguais de acordo com suas desigualdades.

Ou seja, diante da posição aqui adotada, se revela totalmente de caráter anti-isonômico permitir que um espaço de lazer e recreação, situado na zona rural, esteja sujeito ao ITR; da mesma forma como sujeitar-se ao IPTU um terreno situado no perímetro urbano utilizado exclusivamente para o plantio de frutas, verduras e hortaliças.

Ainda chego à conclusão de que, além de promover o tratamento isonômico, a adoção do critério da destinação tem o escopo de até colaborar para o primado da função social da propriedade, na medida em que irá estimular aos proprietários de imóveis rurais improdutivos a fazer o uso do seu bem destinando-o a uma atividade extrativista, agropecuária ou agroindustrial que, conseqüentemente, contribui para o interesse coletivo e subsistência da população.

Além disso, passará este contribuinte a sofrer a exação do ITR, cuja carga tributária possivelmente será menor em razão da progressividade deste imposto, mesmo que eventualmente o imóvel esteja dentro do perímetro urbano, por ocasião da aplicação do critério da destinação do imóvel como instrumento delimitador da hipótese de incidência tributária.

Com a devia *vênia* aos julgados e doutrinadores contrários à corrente da destinação, mas, sob a ótica aqui defendida, os argumentos e resultados alcançados pelo primado da destinação nos parece serem muito mais exitosos e dotados de credibilidade do que eventuais conflitos que a adoção de tal critério poderia causar.

Ainda mais ponderando que, dentro da competência do Município, com o escopo de solucionar eventual conflito este pode isentar o proprietário da exação ou, até mesmo, adequar o plano diretor para excluir do perímetro urbano as áreas de imóveis destinados à exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial.

Não obstante, a fim de se evitar a perda de receita pela não mais exação do IPTU, ainda é possível que o Município se valha das prerrogativas esculpidas nos arts. 153, §4º, inciso III c/c art. 158, inciso II, da atual Lei Maior, as quais foram devidamente esboçadas no item 2.1.

Logo, conclui-se que o critério espacial é insuficiente para sanar os conflitos entre IPTU e ITR, devendo, sem sombra de dúvidas, primar pelo critério da destinação do imóvel como instrumento delimitador da hipótese de incidência tributária.

5 CONCLUSÃO

Corroborando com a ideia central deste estudo, concluímos pela validade e aplicação do art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66 e que, tal qual o posicionamento da jurisprudência majoritária, o critério da localização previsto nos artigos 29 e 32 do CTN encontra-se superado, deixando de abranger os imóveis cuja exploração seja voltada para a atividade extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial.

Não que tais artigos estejam revogados no ordenamento jurídico tributário, porém, para que se determine a hipótese de incidência do IPTU ou ITR, é necessário, antes de tudo, primar pelo critério da finalidade econômica do imóvel independentemente do critério topográfico estabelecido.

Não é possível concordar com a exação de um imposto (ITR ou IPTU) que esteja em contrariedade ao fim que se destina o imóvel, motivo pelo qual, é primordial que se adote o critério da destinação como instrumento delimitador da hipótese de incidência tributária.

Favoráveis a esta premissa, foram apresentados posicionamentos doutrinários e julgados (do STJ e STF), além de ser ressaltado que, através do acatamento do critério aqui defendido, ainda pode-se garantir o princípio da isonomia e cooperar para o alcance da função social da propriedade.

Por fim, após tudo o que fora exposto, outra conclusão não há, a não ser reconhecer que a análise do IPTU e ITR à luz do critério da destinação é a forma mais acertada para se verificar a exação devida e por direito do contribuinte, evitando-se conflitos entre a aplicação dos impostos e a cobrança indevida nos casos em que o IPTU ou ITR não correspondam à destinação do bem imóvel.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu de Machado Derzi. 12ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Atualizada por Misabel Abreu de Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2010.
- BARRETO, Aires Fernandinho. Artigo: IPTU – progressividade e diferenciação *in* Revista Dialética Tributária nº 76.
- BARRETO, Aires Fernandinho. Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coord). Curso de Direito Tributário, v.2, 2004.
- CÓDIGO Tributário Nacional e CONSTITUIÇÃO Federal / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 42ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CARRAZA, Elizabeth Nazar. IPTU e progressividade. Igualdade e capacidade contributiva. Curitiba: Juruá, 1992.
- CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: Linguagem e Método. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- FURLAN, Valéria. IPTU. 2ª ed. rev. at. amp. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 19ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2001.
- REALE, Miguel, O IPTU Progressivo e a Inconstitucionalidade da EC 29/2000, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 8, junho-2002. São Paulo: Oliveira rocha Comércio e Serviços LTDA.
- RODRIGUES, José Deusmar. Direito tributário. 3ª ed. Goiás: PUC Goiás, 2010.
- SABBAG Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- Supremo Tribunal Federal. Disponível no sítio: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27/03/2015.
- Superior Tribunal de Justiça. Disponível no sítio: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 27/03/2015.
- TORRES, Ricardo Lobo, Curso de Direito Financeiro e Tributário: de acordo com a emenda constitucional nº 3 de 1993. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.
- VALÉRIO, Walter Paldes. Programa de direito tributário - Parte especial. 12ª ed. Porto Alegre: Sulina, 1997.