

MATERIALIDADE DO IMPOSTO
TERRITORIAL RURAL – ITR
Análise e definição de conceitos - impactos no
valor e na relação

Fernanda Teodoro Arantes¹

INTRODUÇÃO

No presente estudo concentraremos esforços na breve análise da materialidade do Imposto Territorial Rural (ITR), como corte metodológico de aproximação do objeto hermenêutico, transitaremos pela Constituição Federal, como fundamento de validade da norma jurídica que norteia a criação da materialidade do ITR, como diretrizes e balizas a serem respeitadas pelo legislador infraconstitucional.

O legislador ao definir o núcleo de incidência do ITR trouxe conceitos que devem ser analisados à luz da Constituição

1. Advogada, Mestre em Direito Tributário Pela PUC/SP; Especialista pelo IBET/SP; Professora pelo IBET/SP; Juíza pelo TIT/SP 2018-2021; Conselheira pelo Conselho Municipal de Tributos de São Paulo 2018/2020; Membro do GETA; Coordenadora Tributária no Mandaliti Advogados. Autora do Livro “Imposto Territorial Rural Incidência, Isenção e Deveres Instrumentais, Noeses, São Paulo:2021.

Federal e Lei Complementar nº 5.172/66, para adequada interpretação do campo de incidência que afetará na construção dos demais critérios do consequente (pessoais e quantitativos) a serem analisados pelo binômio em conjunto com o critério material.

1. DA MATERIALIDADE DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

O critério material é composto por um verbo de predicação incompleta mais seu complemento que indica uma grandeza econômica em caráter fiscal e extrafiscal, como obrigação de dar.

No caso do ITR o critério material está definido nos arts. 153, VI, da CF, 29 do CTN² e 1º da Lei 9.393 de 1996, como sendo: o fato de ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse de imóvel rural, conforme passamos a analisar.

1.1 Definição do conceito de propriedade

Vimos que pela prescrição do artigo 153, VI da CF a materialidade do ITR recai sobre a propriedade.

Já nos termos do art. 29 do CTN e do art. 1º e 4º da Lei 9393/96 a materialidade recai sobre o proprietário do imóvel rural, o titular de seu domínio útil, como seu possuidor a qualquer título.

2. “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.”

Quadro de normas:

CF Art. 153, VI	CTN art. 29 e 32 Lei do ITR 9393/96 e art. 2º Decreto 4.382/02	CC	Lei do ITR 9393/96
<p>Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:</p> <p>VI - propriedade territorial rural;</p>	<p>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.</p> <p>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</p>	<p>Art. 1.228 O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.</p>	<p>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.</p> <p>Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.</p>

Como, esses são conceitos do direito civil, oportuno recorrermos a ele para verificarmos os critérios de cada classe e preenchê-las adequadamente.

Conforme o art. 1.228 do Código Civil, considera-se proprietário aquele que pode usar, gozar e dispor da coisa, e tem o direito de reavê-la de quem injustamente a possua ou detenha.

Já o possuidor é aquele que, conforme o art. 1.196, tem o exercício pleno ou não de algum dos poderes inerentes à propriedade. Segundo Rosa de Andrade Nery³

3. NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código Civil comentado* cit., p. 704.

[...] posse é o exercício, de fato, dos poderes constitutivos do domínio ou propriedade, ou de algum deles. A posse (tanto de coisa móvel quanto de coisa imóvel) é situação jurídica de fato apta a, *atendidas certas exigências legais, transformar o possuidor em proprietário*. O sujeito de direito que tem posse sobre uma coisa exerce alguns dos poderes próprios dos de proprietário (uso, gozo e às vezes o de disposição e o de recuperação da coisa), sem ostentar a natureza jurídica de dono (grifos nossos).

Importante esclarecer a diferença entre posse e detenção. Aquele que detém em nome alheio não tem posse, mas mera detenção. Para haver posse é necessário que aquele que a possua o faça em nome próprio e não por ordem de outro.

Para ser considerado possuidor deve agir como se dono fosse, como ensina Rosa Maria de Andrade Nery.

Segundo a autora⁴ para adquirir-se a posse é necessário a presença de dois elementos: “o elemento interno é a intenção de possuir a coisa como sua (*animus*). O elemento externo é caracterizado pela apreensão física da coisa (*corpus*) e pela demonstração (exteriorização) de que o possuidor exerce algum dos poderes inerentes à propriedade”.

Já o domínio útil apenas detém aquele que adquiriu o imóvel rural por enfiteuse ou aforamento (art. 2.038 do Código Civil). Esse regime está proibido desde 2002. Enfim, são essas as pessoas autorizadas a figurarem como contribuintes do ITR.

Nesse sentido, a posse deve ser vista como atributo da propriedade e, por tal motivo, deve ser incluída no conceito desta, reconhecendo-se a constitucionalidade do art. 29 do CTN

Assim, concluímos que a posse e o domínio útil devem ser vistos como formas de propriedade, motivo pelo qual não vimos qualquer inconstitucionalidade nas duas formas de se tratar a propriedade. Entendemos que são pessoas autorizadas a figurarem como contribuintes do ITR, dentro da materialidade do imposto.

4. Idem, p. 710.

No Superior Tribunal de Justiça o proprietário é considerado o possuidor a qualquer título como contribuinte do imposto incidente sobre propriedade imobiliária decisão proferida nos autos do Agravo de Instrumento no Recurso Especial 1.686.696/SP, de Relatoria do Ministro Francisco Falcão, publicada em 14.06.2018.

O Superior Tribunal de Justiça, também a esse respeito, nos autos do Agravo Interno no Recurso Especial 1.601.370/RS, de relatoria do Ministro Og Fernandes, em decisão publicada em 04.04.2017, entendeu ser possível “a configuração da posse de bem imóvel para dar ensejo à exação” tributária.

No caso tratava-se de cobrança de IPTU, conforme trecho da Ementa a seguir transcrita:

A orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior é a de que, à luz dos arts. 32, 34 e 116, I, do CTN, se tem por “dispensável qualquer exigência de prévio registro imobiliário das novas unidades para que se proceda ao lançamento do IPTU individualizado, uma vez que basta a configuração da posse de bem imóvel para dar ensejo à exação” (REsp 1.347.693/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 17.0412013).

Nesse sentido, também o foi a decisão proferida nos autos do Agravo de Instrumento no Recurso Especial 1.686.696/SP, de Relatoria do Ministro Francisco Falcão, publicada em 14.06.2018, que concluiu pela possibilidade de o “possuidor a qualquer título” ser o contribuinte do imposto incidente sobre propriedade imobiliária.

Nesse caso, reconhecem a responsabilidade solidária do promitente comprador e do promitente vendedor, o tributo em referência é o IPTU, mas o mesmo raciocínio se aplica ao ITR, conforme trecho da ementa a seguir transcrita:

I – A matéria versada no presente recurso especial se amolda àquela tratada no REsp 1.110.551/SP, apreciado sob o rito dos recursos repetitivos e vinculado ao Tema 122/STJ.

II – Na ocasião, firmou-se a tese de que: Tanto o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU. Neste sentido: REsp 1110551/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 10.06.2009, *DJe* 18.06.2009.

Assim, veja-se que a não escrituração do contrato de compra e venda para evitar a incidência do ITBI, conforme decidido em repercussão geral no ARE 1.294.969, em que a transferência se dá com o registro, pode levar à responsabilização solidária do ITR entre o vendedor, proprietário e o comprador, possuidor.

O compromisso de compra e venda quando registrado em cartório cria direitos reais sobre o imóvel, art. 156, II, da CF, e pode gerar direitos entre as partes, tendo instrumentos para fazer incidir o ITBI.

Assim, importante notar que o contrato de gaveta tem o lado bom, mas o ruim também.

Uma dúvida que surge sobre o direito de propriedade para fins de incidência do ITR, é nos casos de condomínio, usucapião e arrendamento, como fica a relação jurídica obrigacional.

Nos casos de condomínio, quando o imóvel rural pertencer a mais de uma pessoa, sejam elas proprietárias ou possuidoras, todas as pessoas se revestirão da condição de contribuintes do imposto (art. 1.199 do Código Civil), como comosse ou comopossessão, ou seja, quando duas ou mais pessoas exercem, ao mesmo tempo, poderes possessórios sobre a mesma coisa, podendo ser cobrado o ITR de qualquer uma delas. Cabe ainda a qualquer uma realizar a declaração, visto que como contribuintes devem realizar as obrigações e os deveres tributários.

É assim que vem sendo aplicado no direito tributário, inclusive para fins de declaração do imposto, conforme

determina o art. 2º da Instrução Normativa RFB 1.715/2017, ao estabelecer para o ano de 2017:

Art. 2º Está obrigado a apresentar a DITR referente ao exercício de 2017 aquele que seja, em relação ao imóvel rural a ser declarado, exceto o imune ou isento:

I – na data da efetiva apresentação:

- a) a pessoa física ou jurídica proprietária, titular do domínio útil ou possuidora a qualquer título, inclusive a usufrutuária;
- b) um dos condôminos, quando o imóvel rural pertencer simultaneamente a mais de um contribuinte, em decorrência de contrato ou decisão judicial ou em função de doação recebida em comum;
- c) um dos compossuidores, quando mais de uma pessoa for possuidora do imóvel rural;

Veja que na alínea “b” do inciso I do art. 2º o legislador é claro ao tratar a situação de condomínio como posse no sentido de pertencimento, *animus domini*.

Nesse mesmo sentido é o usucapião, pois nesse caso haverá o exercício da propriedade como se dono fosse, devendo arcar com os encargos tributários que recaem sobre o imóvel rural, na condição de contribuinte.

Inclusive, para fins de comprovação do usucapião é solicitado o comprovante de recolhimento do ITR.

Já o arrendatário, comodatário ou parceiro de imóvel rural explorado por contrato de arrendamento, comodato ou parceria não são contribuintes do imposto (art. 4º da Instrução Normativa 256 de 2002 da SRF):

Artigo 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

§ 1º É titular do domínio útil aquele que adquiriu o imóvel rural por enfiteuse ou aforamento.

§ 2º É possuidor a qualquer título aquele que tem a posse do imóvel rural, seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, no caso do usufrutuário, seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público.

§ 3º Na hipótese de desapropriação do imóvel rural por pessoa jurídica de direito privado delegatária ou concessionária de serviço público, é contribuinte:

I – o expropriado, em relação aos fatos geradores ocorridos até a data da perda da posse ou da propriedade, observado o disposto no artigo 5º;

II – o expropriante, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da imissão prévia ou provisória na posse ou da transferência ou incorporação do imóvel rural ao seu patrimônio.

§ 4º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, não se considera contribuinte do ITR o arrendatário, comodatário ou parceiro de imóvel rural explorado por contrato de arrendamento, comodato ou parceria.

Assim, verificamos que o conceito de propriedade abrange a posse (*animus domini*) e o domínio útil, não sendo o caso do arrendamento em que há mera detenção, mas presente no caso de usucapião, em que há o exercício da propriedade como se dono fosse.

Vale asseverar que a partir da Constituição Federal de 1988, o proprietário do imóvel rural passou a não mais poder usar e gozar de boa parte de sua propriedade, limitação reconhecida pela exigência de parte da sua função social, conforme explica Rosa de Andrade Nery,⁵ ao abordar o polissistema do uso do solo.

Nesses casos, sobre as áreas que devem ser legalmente preservadas, consideradas de interesse ambiental, não pode o proprietário usar e gozar, mas apenas dispor, motivo pelo qual afirmamos ter havido a relativização do direito de propriedade.

Para Fábio Pallaretti Calcini, estas áreas não estão incluídas mais no direito de propriedade. Segundo ele, o art. 225 da Carta Magna é peremptório ao estabelecer: “Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”.

5. NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código Civil comentado*. 4. ed. São Paulo: RT, 2006. p. 748.

Diante da definição que temos como premissa, coadunamos com o doutrinador⁶ que entende que sobre essas áreas não há mais propriedade, mas apenas titularidade coletiva. Portanto, não se trata de mera isenção tributária, pelo art. 10, § 1º, inciso I, da Lei 9.393 de 1996, mas de não incidência, dado o fato de não estarem abrangidas as características definidas no conceito de propriedade do núcleo da hipótese de incidência tributária do imposto.

Nesse sentido, se não há a presença da materialidade tributária não há que se falar em incidência tributária sobre as áreas que fogem ao conceito de propriedade.

Esse mesmo raciocínio deve ser aplicado para as áreas invadidas quando há a impossibilidade de se exercer a posse, ou seja, uso, gozo e fruição, do imóvel rural, conforme decisão do Ministro Mauro Campbell nos autos do Resp nº 1144982, posto que o titular do imóvel estava impedido de exercer os atributos inerentes à propriedade.

E, recentemente, sobre o assunto, nessa mesma linha de raciocínio, encontra-se a decisão proferida pelo TRF da 4ª Região, processo nº 5004054-57.2015.4.04.7207.

Assim, não estando presentes as características inerentes ao conceito de propriedade o imposto não pode incidir.

1.2 Definição de imóvel rural como área contínua

Para fins de incidência do ITR, considera-se imóvel rural aquele que realiza a exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, formado por área contínua, conforme o art. 1º, § 2º, da Lei 9.393 de 1996, que institui o ITR.

6. “E, nessa linha, não pode o ente tributante atingir áreas de Reserva Legal, de Preservação Permanente ou mesmo de qualquer tipo de interesse ambiental com a exação do ITR. Não se trata de simples isenção tributária, mas sim de não incidência do referido tributo federal, eis que não há mais propriedade plena do proprietário rural sobre estas porções do imóvel” (CALCINI, Fábio Pallaretti; GRILI, Evandro Alves da Silva. *ITR e o novo Código Florestal*: áreas não tributáveis e o cadastro ambiental rural (CAR), em imposto sobre a propriedade territorial rural à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: MP, 2015. v. 2, p. 121).

Entretanto, como determina o art. 110 do Código Tributário Nacional⁷, hierarquicamente superior, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. É o conceito de imóvel do direito civil que deve ser empregado.

Para o Código Civil, o imóvel deve respeitar o princípio da unitariedade da matrícula, de forma que as escrituras públicas distintas são unidades autônomas, assim como o é para a Lei de Registros Públicos 6.015 de 1973. Deve ser considerado imóvel aquele registrado por matrícula própria.

Na esteira do art. 110 do Código Tributário Nacional, conforme explica Cristiano Carvalho⁸

[...] esse dispositivo especifica ainda mais as limitações inerentes à legislação tributária. Ao passo que os institutos de direito privado não se confundem com os efeitos que as normas tributárias lhe atribuem, ao mesmo tempo não podem estas últimas alterar a essência daqueles primeiros. Insistindo na característica da superposição do Direito Tributário, o máximo que a norma tributária pode fazer é atribuir a obrigação de pagar algum tributo em consequência do acontecimento de alguma situação já regulada pelo direito privado. Não pode, contudo, alterar institutos, conceitos ou formas de direito ativado de forma a instituir tributação.

Assim, considerando que o conceito de imóvel é matéria do direito civil e a ele deve ser respeitado o princípio da unitariedade da matrícula, reputadas como unidades autônomas, com escrituras públicas individualizadas, a lei tributária não pode alterar o conceito de imóvel para fins de incidência do ITR.

Nesse sentido, vejamos que a Constituição Federal assim o utiliza, ao tratar de imóvel rural, justamente porque, como

7. 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.

8. CARVALHO, Cristiano. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 918.

ensina Humberto Ávila,⁹ a Constituição fixa conceitos, mediante conceitos vigentes no direito infraconstitucional, dentro do espaço por ela permitido.

São suas palavras: “A Constituição estabelece conceito por incorporação quando ao utilizar um termo, sem conceituá-lo de modo diverso, termina por incorporar o conceito que é utilizado tradicionalmente no direito infraconstitucional vigente antes da sua promulgação”.

Ainda cita exemplos: “Quando a CF de 88 usou o termo ‘faturamento’, incorporou o conceito de faturamento estabelecido no direito infraconstitucional pré-constitucional, a saber, o conceito previsto no Decreto-lei 2.397 de 87 (receita bruta proveniente da venda de mercadoria e da prestação de serviço)”.

Nesse caso, deve ser vista, ainda, como violação Constitucional do art. 153, VI e do art. 110 do Código Tributário Nacional e ao Código Civil, a Lei 9.393 de 1996 e os demais regulamentos, como IN 2.008 de 2021, IN Conjunta da RFB e Incra 1.968 de 2020 e IN 1.724 de 2017.

É, portanto, ilegal, no que diz respeito à alteração do conceito de direito civil de imóvel, como unidade autônoma, individualizada por escritura pública, respeitado o princípio da unitariedade da matrícula.

Além disso, considerando o ITR um tributo que segue o imóvel, como obrigação propter rem, de direito real, mais um motivo para sua individualização por imóvel, conforme o conceito do direito civil, para sua individualização por matrícula, a acompanhar o bem e não a pessoa.

O ITR é um imposto que onera o bem, portanto, é necessário saber qual o bem que está sendo onerado. O que a lei tributária pretende ao criar tamanha confusão sobre o conceito de imóvel é aumentar o valor do tributo, dado o fato de ele ser progressivo em razão do tamanho do imóvel rural.

9. ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviço de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 143, p. 118.

Para isso, considera o uso que se faz do imóvel e não a definição do conceito de imóvel, de forma ilegal e inconstitucional.

Assim, de acordo com a legislação do ITR em afronta à Constituição Federal, CTN e ao Código Civil, se uma pessoa adquirir dois, três, quatro imóveis rurais, de dois, três, quatro proprietários distintos, com matrículas, e, portanto, escrituras individualizadas distintas, não pode o direito tributário definir o conceito de imóvel para fins de incidência do ITR, distinto daquele definido no direito civil, obrigando o proprietário rural a recolher o ITR com alíquota calculada com base no conjunto da área das matrículas, sem considerar cada imóvel na sua declaração.

1.3 Imóvel rural pelo critério da destinação e/ou localização

No caso do ITR, imposto de competência federal sua definição está prescrita no (art. 153, VI, da Constituição Federal de 1988), muito se discute se a destinação/localização que implica também na apuração do critério espacial, se haveria um conflito com o critério espacial do IPTU, imposto de competência municipal (art. 156, I, da Constituição Federal de 1988).

Nesse sentido, temos o domínio espacial de vigência das normas dividido em território urbano para o IPTU e território rural para o ITR. O critério espacial é a comprovação da localização do logradouro do imóvel. Assim esclarece Lucas Galvão de Britto:¹⁰

Desse modo, no que diz respeito à questão espacial, incidirá o tributo somente – e tão somente – quando o logradouro apurado esteja dentro do intervalo fixado no perímetro urbano, porque apenas sobre tais logradouros que a lei terá vigência (definida como a aptidão para produzir efeitos). Em todos os demais casos em que o ponto provado não se insira no intervalo, não haverá incidência.

10. Idem, p. 132.

No Código Tributário Nacional, em seu art. 32, §§ 1º e 2º, temos a definição do que seria considerado zona urbana; não sendo urbana seria, portanto, zona rural.

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.

Na lei complementar, para ser considerado imóvel urbano sujeito à incidência do IPTU, além de estar localizado nos limites do zoneamento urbano, deverá preencher, no mínimo, dois critérios dos incisos do § 1º do art. 32 supratranscrito.

Da leitura dessa norma construímos que, nos casos de imóveis localizados na zona urbana com, no mínimo, dois dos critérios transcritos, estariam sujeitos à incidência do IPTU e não do ITR.

Para os imóveis localizados fora da zona urbana delimitada por cada município teríamos a possibilidade de incidência do ITR, por ser considerado fora da zona urbana (portanto, dentro da zona rural), passível de incidência do ITR, por estar dentro do campo de vigência desse imposto.

Para o Estatuto da Terra, Lei Federal 4.504 de 1964, o imóvel para ser considerado rural desde que se destinar à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial:

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

I – “Imóvel Rural”, o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada;

Assim, grande confusão se formou com relação ao critério espacial do ITR: se seria pela localização, conforme dispõem o art. 153, VI, da CF e os arts. 29 e 32 do CTN, de acordo com este último, quando obedecidos dois requisitos mínimos presentes nos incisos ou pelo critério da destinação (conforme art. 15 do Decreto-lei 57 de 1966, e conforme o Estatuto da Terra, art. 4º, independentemente da localização, do imóvel).

Quadro de normas:

CF Art. 153, VI	CTN art. 29 e 32 Lei do ITR 9393/96 e art. 2º Decreto 4.382/02	Decreto-lei 57 de 1966	Estatuto da Terra Lei Federal 4.504 de 1964
<p>Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:</p> <p>VI - propriedade territorial rural;</p> <p>Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:</p> <p>I - propriedade predial e territorial urbana.</p>	<p>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, localizada fora da zona urbana do Município. 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, localizada na zona urbana do Município.</p>	<p>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 agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com ele cobrados.</p>	<p>Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:</p> <p>I – “Imóvel Rural”, o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada</p>

A interpretação que nos parece mais coerente com o enunciado jurídico é a de que estando no limite da zona urbana deverá ser considerado área urbana e, portanto, passível de incidência do IPTU, desde que presentes dois ou mais requisitos dos incisos do § 1º do art. 32 do CTN.

Já para a incidência do ITR, além de o imóvel se localizar fora da zona urbana, para ser considerado rural, deve realizar exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, para fins de tributação do ITR, seguindo a materialidade do tributo.

Conforme ressaltou Roque Antonio Carrazza¹¹ o lugar do tributo deve manter correspondência com a sua materialidade. Nesse sentido também demonstrou ser o estudo de Lucas Galvão de Britto¹² “É preciso que o lugar eleito pelo legislador, na escolha dos critérios delineadores do fato jurídico tributário, guarde relação com a matéria a ele designada pela Constituição.”, questão de competência.

Entretanto, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não é esse o raciocínio encontrado. Para a Corte, basta a destinação dada ao imóvel. É possível considerar imóvel rural localizado dentro dos limites da zona urbana, desde que realize atividade rural. Verifica-se a utilização do conceito de imóvel rural previsto no art. 4º da Lei do Estatuto da Terra. Entretanto, não se enfrenta a questão espacial, conforme observamos no MS 24.488 de relatoria do Ministro Eros Grau, publicado em 03 de junho de 2005, com ementa transcrita a seguir, utilizado como precedente no MS 26.126 de 2006, de relatoria do Ministro Cezar Peluso:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. AGRÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESAPROPRIAÇÃO. REFORMA AGRÁRIA. NOTIFICAÇÃO PRÉVIA DE UM DOS COPROPRIETÁRIOS. INTIMAÇÃO DOS DEMAIS CONDÔMINOS POR EDITAL.

11. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 844.

12. BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo: ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária cit.*, p. 137.

ART. 2º, §§ 2º e 3º, DA LEI 8.629/93. VALIDADE. CONDOMÍNIO. AUSÊNCIA DE REGISTRO IMOBILIÁRIO DE PARTES CERTAS. UNIDADE DE EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DO IMÓVEL RURAL. ART. 4º, I, DO ESTATUTO DA TERRA. VIABILIDADE DA DESAPROPRIAÇÃO. ART. 184 DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. PRODUTIVIDADE DO IMÓVEL. DILAÇÃO PROBATÓRIA. APRECIÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Reputa-se válida a notificação prévia quando, intimado um dos coproprietários por via postal, com aviso de recebimento, a comunicação aos demais condôminos é realizada mediante publicação de edital, na forma do art. 2º, §§ 2º e 3º, da Lei 8.629/93.

2. A existência de condomínio sobre o imóvel rural não impede a desapropriação-sanção do art. 184 da Constituição do Brasil, cujo alvo é o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social. Precedente [MS 24.503, Relator o Ministro MARCO AURELIO, DJ 05.09.2003].

3. O registro público prevalece nos estritos termos de seu conteúdo, revestido de presunção *iuris tantum*. Não se pode tomar cada parte ideal do condomínio, averbada no registro imobiliário de forma abstrata, como propriedades distintas, para fins de reforma agrária. Precedentes [MS 22.591, Relator o Ministro MOREIRA ALVES, DJ 14.11.2003 e MS 21.919, Relator o Ministro CELSO DE MELLO, DJ 06.06.97].

4. O conceito de imóvel rural do art. 4º, I, do Estatuto da Terra, contempla a unidade da exploração econômica do prédio rústico, distanciando-se da noção de propriedade rural.

5. A impossibilidade de dilação probatória em mandado de segurança torna insuscetível de apreciação a questão relativa à produtividade do imóvel rural. Precedente [MS 24.518, Relator o Ministro CARLOS VELLOSO, DJ 30.04.2004].

6. Segurança denegada.

Apesar de tamanha confusão entendemos que o legislador constituinte, ao traçar a competência tributária, naquele momento, traçou também os limites de definição dos critérios instituidores dos tributos.

Nesse caso, considerando o princípio da autonomia dos entes federados, previsto no art. 18 da Constituição Federal de 1988, combinado com os arts. 30, III, 156, I e 182, § 4º,

entendemos que essas são balizas limitadoras da definição do critério espacial que não podem ser ignoradas.

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

[...]

Art. 30. Compete aos Municípios:

[...]

III – instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

[...]

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

[...]

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. (Vide Lei 13.311, de 11 de julho de 2016)

[...]

§ 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:

[...]

Assim, entendemos que caberá aos municípios definirem a área correspondente à zona urbana, sujeita à tributação do IPTU para os imóveis ali localizados, em cumprimento ao preceito constitucional da autonomia, desde que, segundo o Código Tributário Nacional, estiverem presentes no mínimo duas condições previstas no § 1º do art. 32 do Código Tributário Nacional.

Já os imóveis que estiverem fora da zona urbana, pertencerão à zona rural e estarão sujeitos à tributação do ITR, desde que, segundo o Decreto-lei 57 de 1966 e o Estatuto da Terra, realizem a exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial.

Assim, temos a conjunção da localização e da atividade exercida no imóvel rural, e não apenas o critério da atividade, conforme considerou o Supremo Tribunal Federal.

Para Roque Antonio Carrazza¹³ o critério espacial é o da localização, independentemente da atividade realizada no imóvel: “Temos para nós, que, urbano, é o imóvel situado dentro dos limites dados, pelas leis municipais, à chamada zona urbana do Município e, rural, o situado em zona rural, pouco importando, pois, o gênero de construção nele existente ou a destinação que lhe seja dada”.

A Lei 9.393 de 1996, que institui o ITR, determina como critério espacial no seu art. 1^o¹⁴ a localização fora da zona urbana; é o que adotamos neste trabalho.

Entretanto, não podemos negar que a questão seja turbulenta e nada pacífica, tanto na doutrina quanto na jurisprudência. Em decisão do Ministro Edson Fachin, nos autos do ARE 1051539, publicada em 13 de junho de 2017, prevaleceu o entendimento de que se a destinação dada ao imóvel for para fins rurais, mesmo dentro da zona urbana, deverá incidir o ITR, conforme decisão seguinte:

DECISÃO: Trata-se de agravo cujo objeto é a decisão que inadmitiu recurso extraordinário interposto em face do acórdão da 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado (eDOC 2, p. 53):

MANDADO DE SEGURANÇA. CABIMENTO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. IPTU E ITR. Imóvel que recebe destinação

13. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

14. “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.”

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

agrícola situado em perímetro urbano. Art. 32 do CTN e art. 15 do Decreto-lei 57/66 – A cobrança do *IPTU* não abrange o *imóvel* que, comprovadamente, seja utilizado em exploração agrícola, ainda que pertença ao perímetro definido como urbano na Lei Municipal. Incidência do *ITR*. Negado provimento ao recurso.

No recurso extraordinário (eDOC 2, p. 58-69), interposto com fundamento no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal, aponta-se ofensa aos arts. 30, III; 156, I; e 182, § 4º, do Texto Constitucional.

Sustenta-se a possibilidade de incidência do *IPTU* no presente caso, uma vez que “dentro da área urbana não pode a União instituir e arrecadar *ITR*, que, pela sua própria essência (Imposto Territorial *Rural*), somente incide sobre *imóvel* que não se localiza em área urbana” (eDOC 2, p. 66).

A Presidência da Seção de Direito Público do TJ/SP inadmitiu o recurso extraordinário com base na Súmula 282 do STF (eDOC 2, p. 99).

É o relatório. Decido.

A irresignação não merece prosperar.

Inicialmente, observa-se que os argumentos trazidos pela parte Recorrente carecem do necessário questionamento. Esta Corte tem consignado ser inadmissível o recurso extraordinário quando a matéria constitucional suscitada não tiver sido apreciada pelo ato recorrido. Incide, portanto, a Súmula 282 do Supremo Tribunal Federal.

Ademais, verifica-se que o Tribunal de origem, quando do julgamento da apelação, asseverou: A incidência do *IPTU* ou do *ITR* é verificada a partir do disposto nos arts. 32 do Código Tributário Nacional, e 15 do Decreto – Lei 57/66. Para a cobrança do *IPTU* é necessário que o *imóvel* esteja localizado em área urbana, conforme definido por lei municipal, e que seja beneficiado por melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos do § 1º do art. 32 do CTN.

Isto, contudo, não abrange o *imóvel* 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 (art. 15, Dec.-Lei 57/66).

No caso em apreço, constam nos autos os comprovantes de pagamento do *ITR*, o cadastro do *imóvel* no INCRA e a declaração cadastral de produtor. Tais documentos indicam que a destinação atribuída ao *imóvel* é voltada à produção agrícola.

Dessa forma, ainda que, de acordo com a lei municipal, o *imóvel* esteja localizado dentro do perímetro considerado como urbano, a definição do tributo a recair sobre a propriedade também deve observar a destinação econômica a esta atribuída.

Como se depreende desses fundamentos, eventual divergência em relação ao entendimento adotado pelo juízo *a quo* demandaria o reexame de fatos e provas constantes dos autos e o exame da legislação local aplicável à espécie, o que inviabiliza o processamento do apelo extremo, tendo em vista as vedações contidas nas Súmulas 279 e 280 do STF.

Nesse mesmo sentido, vejam-se os seguintes julgados relativos a casos análogos aos autos: ARE 956979, Rel. Min. Celso de Mello, *DJe* 17.05.2016; ARE 952.105, de minha relatoria, *DJe* 16.03.2016; e RE 938216, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 26.02.2016; ARE 1.050.279, de relatoria do Ministro Luiz Fux, *DJe* 05.06.2017; RE 565.113, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, *DJe* 07.02.2017; ARE 778.490, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, *DJe* 20.02.2014; e ARE 771.053, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, *DJe* 16.10.2013.

Ante o exposto, nego seguimento ao agravo, nos termos dos arts. 932, IV, “a”, do CPC e 21, § 1º, do RISTF.

Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça¹⁵ em recurso repetitivo, firmou entendimento no mesmo sentido:

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.

Diante disso, fica patente que o critério espacial do ITR, intrinsecamente ligado à materialidade do tributo, é matéria que ainda demanda muita discussão, bem como uma linguagem jurídica mais coerente com o nosso sistema jurídico,

15. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.112.646/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, 1S, j. 26.08.2009, *DJe* 28.08.2009.

principalmente com a Constituição Federal, cuja discussão deve ser levada ao Supremo Tribunal Federal.

Adotando o precedente suprarreferido tivemos recentemente a decisão da 14^a Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferida em 18 de janeiro de 2021, de Relatoria da Desembargadora Silvana Malandrino Mollo, nos autos do Agravo de Instrumento 2002597-73.2021.8.26.0000, que reformou a decisão de Primeira Instância para conceder a liminar requerida pelo contribuinte afastando-se a exigência de IPTU.

No caso, a Desembargadora entendeu estar comprovado o fato de a atividade realizada no imóvel ser de cultura animal e turfe e, portanto, estaria compreendido dentro do conceito de atividade rural previsto no art. 249, IV, da IN/RFB 1.700/2017 e, portanto, dentro da hipótese do art. 15 do Decreto-lei 57/66.

Toda a confusão se deve ao fato de o Decreto-lei 57 de 18.11.1966, em seu art. 15, ter alargado o critério espacial do ITR para as zonas urbanas, quando o imóvel exerce a materialidade rural.

Art. 15. O disposto no art. 32 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, 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 (Revogação suspensa pela RSF 9, de 2005).

Isso porque tal decreto-lei, de novembro, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1967 com *status* de lei complementar. Sendo um mês posterior ao Código Tributário Nacional, já contemplava a alteração. Dessa forma se manifestou o Ministro Teori Zavascki no Recurso Especial 492.86/PR.

Além da destinação do imóvel para fins de incidência do IPTU x ITR dentro do perímetro urbano, importante mencionar que sempre que houver o aumento do zoneamento urbano para que haja a cobrança do IPTU não basta a não comprovação da atividade rural, mas também que a Municipalidade

comunique ao INCRA tal alteração de área rural para urbana, nos termos do art. 53 da Lei 6.766 de 1979, caso contrário, o contribuinte acabará sendo, indevidamente, bitributado.

Nesse sentido, o Tribunal de Justiça de São Paulo vem afastando a exigência do IPTU enquanto tal comunicado não ocorrer, conforme recente decisão da Corte proferida nos autos da Apelação nº 1014052-29.2017.8.26.0053.

De modo que, tanto os imóveis localizados em perímetros urbanos com destinação rural, quanto os imóveis incluídos dentro da zona urbana sem que tenha havido comunicação da alteração de área, pela prefeitura ao Incra, estarão sujeitos à incidência do ITR.

Assim, de acordo com a jurisprudência atual, o critério espacial do ITR é tanto a zona urbana quanto a zona rural; o que definirá sua incidência é a destinação rural, havendo, com isso, um alargamento do critério espacial que pode ser tanto a zona rural como a zona urbana, a depender da atividade nele exercida.

Entretanto, a Receita Federal que não está vinculada às decisões do judiciário, trouxe outra interpretação, como a apresentada na Solução de Consulta COSIT 198/2018, pela inaplicabilidade do ITR sobre imóvel localizado na zona urbana, ainda que a exploração seja extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

O que coloca em risco a segurança jurídica do contribuinte, diante da controvertida interpretação dada pela jurisprudência e pela Receita Federal.

1.4 Imóvel rural pela localização da sede ou maior área para fins de apuração do território rural do município

Essa regra de definição da localização do imóvel rural entre o da localização da sede ou da maior área implica na definição da zona rural municipal ao qual está adstrito, sempre

que pertencer a mais de um município, considerando a arrecadação do ITR que atualmente é de 100% para os municípios que firmaram convênio com a Receita Federal e de 50% para os demais municípios.

Nos termos da Lei do ITR nº 9.393/96, art. 1º § 3º¹⁶, o imóvel que pertencer a mais de um município deverá ser enquadrado no município onde fica a sede, em não havendo, no município onde se localiza a maior parte do imóvel.

Entretanto, a Instrução Normativa que regula o cadastro do imóvel na Receita Federal, para emissão do CAFIR, fala apenas em maior área do imóvel rural para a definição da localização do imóvel rural, como referente à zona rural do município a que pertencem, como a IN 2042/21 que altera a IN 2008/21¹⁷.

Ou seja, traz critério de localização do imóvel rural, por meio de ato normativo infralegal, diferente do prevista na legislação federal, o que pode gerar localizações divergentes para o mesmo imóvel rural, assim, considerando possível impacto, importante questionar a legalidade desses atos infralegais que desrespeitam a legislação federal.

CONCLUSÃO

16. 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.

§ 3º O imóvel que pertencer a mais de um município deverá ser enquadrado no município onde fique a sede do imóvel e, se esta não existir, será enquadrado no município onde se localize a maior parte do imóvel.

17. Art. 1º A Instrução Normativa RFB nº 2.008, de 18 de fevereiro de 2021, passa a vigorar com as seguintes alterações:

§ 5º Depois da realização da alteração e da vinculação previstas nos incisos I e II do § 1º, o serviço digital disponibilizado por meio do sistema eletrônico on-line do CNIR fornecerá ao Cafir:

V - a identificação dos municípios em que o imóvel rural está situado, indicando como município sede aquele onde está localizada a maior parte da sua área, exceto quando esta informação for alterada na forma descrita no inciso III do art. 15 ou do inciso III do art. 22; e

O presente trabalho foi realizado visando aprofundar o conhecimento da materialidade do ITR, com a definição de conceitos importantes como: propriedade (posse e domínio útil), imóvel (unitariedade da matrícula ou área contínua), imóvel rural, este último acaba esbarrando na definição do critério especial, pois prescinde da análise, da localização e destinação, e no critério da localização a definição entre zona rural do município pela localização da sede ou maior área.

Fatos esses que implicam no cálculo do ITR e na destinação da arrecadação, motivo pelo qual chamamos a atenção para essas premissas a serem consideradas quando da construção da norma de incidência do ITR no momento da sub-sunção do fato à norma.

REFERÊNCIAS

AQUARO, Marcela Conde. *Regra-matriz de incidência tributária do imposto territorial rural*. Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), 2010.

sDireito tributário brasileiro. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica e investigação do direito*. In: (Coord.) CARVALHO, Paulo de Barros. *Constructivismo lógico-semântico*. Organizado por Aurora Tomazini de Carvalho. v.I. São Paulo: Noeses, 2014.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário*. 11.ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARRETO, Paulo Ayres. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BONFIM, Diego. *Extrafiscalidade, identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. *Constituição Federal do Brasil*. Promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. *Lei Complementar* n.118, de 09 de fevereiro de 2005.

BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo: ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária*. São Paulo: Noeses, 2014.

CALCINI, Fábio Pallaretti; GRILI, Evandro Alves da Silva. *ITR e o Novo Código Florestal: áreas não tributáveis e o cadastro ambiental rural (CAR), em imposto sobre a propriedade territorial rural à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. v.2. São Paulo: MP, 2015.

CALCINI, Fábio Pallaretti. *Imposto sobre a propriedade territorial rural à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. v.2. São Paulo: MP, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo: RT, 1986.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

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

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito – o constructivismo lógico-semântico*. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31.ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 258.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.) *Constructivismo lógico-semântico*. Organizado por Aurora Tomazini de Carvalho. v.I. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o constructivismo lógico-semântico. In: (Coord.) CARVALHO, Paulo de Barros. *Constructivismo lógico-semântico*. Organizado por Aurora Tomazini de Carvalho. v.I. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Poesia e direito – o legislador como poeta: anotações ao pensamento de Flusser. In: (Coords.) HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson Carneiro. *Vilém Flusser e juristas*. Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Segurança jurídica*. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

DOMINGO, Luiz Roberto. Princípios e conceitos jurídicos atinentes a não incidência do ITR sobre áreas de preservação permanente. In: (Coords.) ANAN, Pedro Jr.;

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Imposto sobre a propriedade territorial rural à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2012.