



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO
CURSO DE DIREITO**

**ANÁLISE DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ITR E IPTU A
LUZ DA CRFB/88 E DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS
SUPERIORES**

JOSINEI PINHO ROSA

**SALVADOR
2023**

JOSINEI PINHO ROSA

**ANÁLISE DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ITR E IPTU A LUZ DA
CRFB/88 E DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Católica do Salvador, como
requisito parcial para a obtenção do
Título de Graduado em Direito.

Orientador: Ms. Darlã Conceição Santos

**SALVADOR
2023**

FICHA DE APROVAÇÃO

Trabalho de conclusão de curso aprovado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Católica do Salvador.

Josinei Pinho Rosa
Acadêmico

Darlã Conceição Santos, Mestre, Professor e Advogado
Orientador

Cristiano Lázaro Fiúza Figueiredo, Mestre, Professor e Advogado
Avaliador

Salvador, _____ de _____ de 2023.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela oportunidade concedida para realização de um sonho, vencendo obstáculos ao longo do curso. A minha esposa, pelo incentivo e apoio. Aos meus filhos, que estavam sempre juntos torcendo e apoiando. Aos professores, em especial o Professor Darlã, pelos ensinamentos ofertados, nos proporcionando almejar caminhos jamais pensados. Aos meus colegas de curso, pela convivência nos últimos anos, pela ajuda e compreensão que me permitiram crescer como pessoa e na formação acadêmica. A instituição de ensino e a todos os profissionais envolvidos para o bom funcionamento da unidade.

RESUMO

O estudo aborda o complexo conflito de competência entre o Imposto Territorial Rural (ITR) e o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), utilizando o critério de localização ou destinação econômica do imóvel. Após analisar a hipótese de incidência de cada tributo, destacar o entendimento predominante na Doutrina e nos Tribunais Superiores brasileiros. A metodologia inclui pesquisa bibliográfica, análise de artigos e jurisprudência. Essa pesquisa oferece uma valiosa contribuição para o Direito Tributário, esclarecendo inúmeros conflitos relacionados à competência federativa para instituir o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural e Urbano, revestindo-se de importância social considerável devido à universalidade da incidência de tributos.

Palavras-chave: ITR. IPTU. Jurisprudência. Competência Tributária. Capacidade Contributiva. Conflito de Competência. Destinação Econômica.

ABSTRACT

The study addresses the intricate jurisdictional conflict between the Rural Territorial Tax (ITR) and the Urban Land and Building Tax (IPTU), using the criterion of location or economic destination of the property. After analyzing the incidence hypothesis of each tax, it highlights the prevailing understanding in legal doctrine and Brazilian higher courts. The methodology involves bibliographic research, article analysis, and jurisprudence. This research provides a valuable contribution to Tax Law, clarifying numerous conflicts related to the federal competence to institute taxes on Rural and Urban Property, carrying significant social importance due to the universality of tax incidence.

Keywords: ITR. IPTU. Jurisprudence. Tax Jurisdiction. Contribution Capacity. Conflict of Competence. Economic Destination.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CGITR	COMITÊ GESTOR DO IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL
CRFB	CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL
CTN	CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL
DIAT	DOCUMENTO DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO
DITR	DECLARAÇÃO DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
IN	INSTRUÇÃO NORMATIVA
IPTU	IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO
ITR	IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
SIPT	SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS
STF	SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
STJ	SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA
TRF4	TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO
VUP	VALORES UNITÁRIOS PADRÃO

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL	9
2.1 PREVISÃO PARA INSTITUIÇÃO DO ITR.....	10
2.2 PROGRESSIVIDADE E ALÍQUOTAS DO ITR.....	10
2.3 FATO GERADOR DO ITR.....	12
2.4 BASE DE CÁLCULO DO ITR.....	13
2.5 CONTRIBUINTE E LANÇAMENTO DO ITR	13
2.6 IMUNIDADE DO ITR DAS PEQUENAS GLEBAS.....	14
2.7 POSSIBILIDADE DE DELEGAÇÃO DA CAPACIDADE ATIVA PARA FISCALIZAÇÃO E COBRANÇA DO ITR.....	15
3. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL TERRITORIAL URBANA	16
3.1 COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR O IPTU	17
3.2 PROGRESSIVIDADE DO IPTU	17
3.2.1 PROGRESSIVIDADE EM RAZÃO DO VALOR DO IMÓVEL NO IPTU	18
3.2.2 PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL DO IPTU.....	19
3.3 FATO GERADOR DO IPTU	19
3.4 ALÍQUOTAS: DE ACORDO COM O USO E A LOCALIZAÇÃO DO IMÓVEL.....	20
3.5 BASE DE CÁLCULO DO IPTU	20
3.6 SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	21
3.7 LANÇAMENTO DO IPTU	22
3.8 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO AO IPTU	23
4. A BITRIBUTAÇÃO.....	25
5. DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ITR E IPTU COM BASE NA CRFB/88 E JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.....	26
5.1 ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL	28
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	31
REFERÊNCIAS.....	33

Josinei Pinho Rosa¹
Darlã Conceição Santos²

1 INTRODUÇÃO

Após o constante crescimento da zona urbana nos Municípios brasileiros, com a edição de leis municipais, demarcando o território urbano dos Municípios a partir da década inicial do século 21, aflorou-se considerável número de litígios no Judiciário brasileiro. A principal celeuma é identificar a competência para instituir o tributo sobre a propriedade territorial, ITR ou IPTU.

Após estudos aplicados para identificar como os Tribunais Superiores estão dirimindo o respectivo conflito, notou-se que a maioria do legislativo municipal não recepcionara em suas normas o Decreto-Lei nº 57/66 admitido pela nossa Carta Maior como Lei Complementar.

Os Municípios adotaram por base, as diretrizes da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, e não poderia ser diferente, satisfazendo a necessidade de atender aos Princípios Constitucionais para legislar ao seu favor.

Malgrado, ter incorporado os ensinamentos do Código Tributário Nacional, que demonstra o critério de localização para instituição do IPTU em seu art. 32, necessário é, atender também ao disposto no art. 15 do Decreto-Lei 57/66, que demonstra o critério da destinação econômica para instituir o ITR, mesmo que o imóvel esteja em área urbana ou urbanizável.

Estudar minuciosamente acerca dos dois tributos, será de grande estima para ampliar o entendimento, pois o Decreto-Lei ora mencionado afasta a possibilidade de cobrança do tributo municipal, ratificando a União como ente federado competente para cobrar Imposto Territorial.

O Estado Democrático de Direito reivindica que até mesmo a tributação se conforme aos apegos constitucionais, dentre os quais se inclui o princípio

¹ Graduando do curso de Direito da Universidade Católica do Salvador.

² Professor na Universidade Católica do Salvador, Advogado, Mestre em Desenvolvimento Regional e Urbano (UNIFACS), Bacharel em Direito (UCSAL), Bacharel em Relações Internacionais (Estácio FIB), MBA em Logística Empresarial (UNIFACS), MBA em Comércio Exterior (ABRACOMEX), MBA em Finanças (IBMEC), MBA em Controladoria (IBMEC), Especialista em Direito Empresarial (FGV), Especialista em Direito Tributário (UCSAL), Professor de Pós-graduação e Graduação da UCSAL, UNIFACS, UNIJORGE, Estácio FIB, UNINASSAU e Curso CEJAS.

republicano, o federativo, da capacidade contributiva, da isonomia, da reserva de competência, dentre outros.

O intuito nesse estudo é demonstrar como os Tribunais Superiores estão deliberando para resolver o conflito de competência entre entes federados para instituição do Imposto Territorial, sendo ele, Rural ou Urbano.

Segue as referidas análises para adentrar-se no cerne da celeuma tratada no presente estudo, qual seja, a discursão acerca da incidência do ITR ou IPTU em determinados imóveis,

2. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

O Imposto Territorial Rural (ITR), é um tributo diretamente conexo ao surgimento da República brasileira e sua face agrária. No Brasil o ITR foi introduzido pela Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, do ano de 1891 em seu art. 9º lecionando que era competência exclusiva dos estados decretar impostos sobre imóveis rurais e urbanos, ao longo dos anos sua instituição e cobrança permaneceu sob a competência dos estados.

A Emenda Constitucional nº 5 de 1961, isso em relação à Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1946, transfere a competência para instituir o imposto aos municípios, e, após três anos a Emenda Constitucional nº 10 de 1964, designa tal competência à União.

O imposto até então puramente fiscal, ganha novos contornos com o Estatuto da Terra de 1964, este visava regular os direitos e obrigações de bens rurais, para os fins de execução da reforma agrária e promoção da política agrícola. Tal Estatuto (Lei 4.054/1964), tinha como proposta de utilizar o ITR como importante instrumento para combater a improdutividade e remanejar terras desapropriadas. Com a reforma de 1979, a lei estabelece alíquotas progressivas conforme o tamanho da área tributada, e também dispõe acerca da possibilidade de redução de até 90 % (noventa por cento) a título de estímulo fiscal, segundo o grau de utilização econômica do imóvel rural.

A vasta extensão do país, fez com que o imposto sofresse algumas mudanças na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88).

2.1 PREVISÃO PARA INSTITUIÇÃO DO ITR

O ITR é um tributo de competência da União, está previsto no art.153, inciso VI da CRFB/88, instituído pela Lei 9.393/1996, e regulamentada pelo Decreto Federal 4.382/2002. Também está previsto no Código Tributário Nacional Lei 5.172/1966 (CTN), em seu artigo 29, reafirmando que é imposto de competência da União, sobre a propriedade territorial rural.

O ITR tem a finalidade de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, suas alíquotas de cobrança não são fixadas de modo a otimizar a arrecadação, mas sim, tributar de forma mais gravosa a propriedade menos produtiva, portanto quem mais produz paga menos imposto, estimulando o cumprimento da função social da propriedade.

2.2 PROGRESSIVIDADE E ALÍQUOTAS DO ITR

A CRFB/88, após a Emenda Constitucional nº42/2003, inovou ao determinar a progressividade do imposto em seu art. 153, § 4º, I, tendo sua finalidade essencialmente extrafiscal. Malgrado, a Lei 9.393/96, já apresentava a progressividade, de forma que as alíquotas do tributo eram definidas com base no grau de utilização da propriedade e na área total de imóvel. Destarte, quanto maior o imóvel, maior a alíquota do ITR, situação que já caracterizava a progressividade do imposto, por outro lado, quanto maior o grau de utilização da propriedade, menor a alíquota aplicável, prevalecendo o mandamento constitucional de que tais alíquotas sejam fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Para melhor entender a progressividade, vejamos o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), segundo as palavras do Doutrinador Tributário Ricardo Alexandre, que diz:

“A Corte entendeu que a conjugação dos critérios “grau de utilização” e “área do imóvel” potencializa a função extrafiscal do tributo, pela imposição de maior alíquota quanto maior for o território rural e quanto menor for seu aproveitamento. Além disso, o Tribunal também consignou que a consideração da área do imóvel na estipulação das alíquotas atende a necessária observância da capacidade contributiva do sujeito passivo, corolário do princípio da isonomia, obviamente constante do texto originário da constituição (RE 1.038.357 AgR/SP) ”.

É importante destacar que a propriedade, era considerada um direito absoluto, exclusivo, complexo e perpétuo, assim, com a inovação da norma jurídica,

o direito de propriedade recebe influência direta do princípio da função social da propriedade, que visa desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, flexibilizando e suavizando o direito absoluto e perpétuo do proprietário. Deste modo, se acaso um imóvel rural não estiver cumprindo a sua função social, poderá sofrer a incidência de alíquotas progressivas do ITR prevista na Lei 9.393/96 que aumentam a carga tributária à medida que diminuem o grau de produtividade do imóvel, isto é, a progressividade atendendo o princípio da função social.

A alíquota do ITR tem percentuais que variam de 0,03% a 20%, conforme a área total e o grau de sua utilização do imóvel.

A proibição de tributos com efeitos confiscatórios está elencada no art. 150, IV da CRFB/88, e repercute diretamente na fixação das alíquotas e na progressividade, pois, se a alíquota aplicada derivar de um patamar insuportável que venha gerar a absorção do valor da propriedade, estaremos diante de alíquota confiscatória, e a norma que impede o confisco pelos tributos, cria um limite explícito a progressividade dos impostos.

É imperioso destacar que o princípio da função social da propriedade não pode se sobrepor ao princípio do não confisco ora ressaltado, isto por que, não há hierarquia ou revogação a nível de princípios, quando há dois princípios assegurando direitos diversos, deve-se analisar o caso concreto e resguardar os penhores constitucionais.

Face o exposto, é imperioso observar que a incidência da alíquota de 20% sobre determinado imóvel rural durante 05 (cinco) anos consecutivos, resultará na absorção plena e total do valor da propriedade, causando seu perdimento para o Estado, sendo assim, alíquota confiscatória, não atendendo o escopo da progressividade. Assim, mesmo as propriedades improdutivas, não poderão, sob o pretexto de não cumprirem a função social, ser castigada com o tributo confiscatório, pois, se o princípio da função social não estiver sendo cumprido, malgrado a Constituição autorizar o uso de alíquotas progressivas no ITR, impede que a progressividade resvale para o confisco.

Portanto, aplicar alíquota no patamar de 20%, vai além do princípio da função social, é aniquilar a capacidade contributiva do contribuinte e atribuir afeito confiscatório ao ITR, trata-se de fato contrário as normas constitucionais que o sistema judiciário brasileiro não pode anuir.

2.3 FATO GERADOR DO ITR

O fato gerador do ITR, é a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel por natureza, como definida na lei civil, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano, acepção esta esculpida no art. 29 do CTN, infere-se que a definição do fato gerador do ITR, apenas estão inclusos os bens imóveis por natureza, restando claro que, aquilo que o homem incorpora permanentemente ao solo, não está sujeito ao imposto, exemplificando, as culturas características da exploração das propriedades rurais. A regulamentação está em conformidade com o caráter extrafiscal do tributo, como leciona Ricardo Alexandre: “a regra está em consonância com o caráter extrafiscal do tributo, impedindo que a exploração da propriedade viesse a aumentar o montante do imposto devido, em verdadeiro desestímulo ao cumprimento da função social da propriedade”.

Contudo, existe situações em que o proprietário não consegue usufruir das prerrogativas intrínsecas da propriedade por força de situações externas, também não consegue dispor do bem, em tal situação, tem-se entendido que ele não demonstra capacidade contributiva própria de proprietário, não ocorrendo o fato gerador do ITR. É a situação de imóveis invadidos por “sem terras”, e que o proprietário indo a júízo para retomar a sua posse, não consegue a reintegração.

O Doutrinador Leandro Paulsen exorta que, segundo entendimento do TRF4, “o ato administrativo demarcatório de reserva indígena não possui natureza constitutiva, mas declaratória, pois as terras que tradicionalmente ocupam, o qual prepondera sobre os títulos de propriedade ou de legitimação de posse em favor de não índios, considerados nulos e extintos pelo art. 231 da Constituição Federal”.

Portanto, se o proprietário não detém o direito de gozar, usar e dispor do imóvel, é incabível a exigência do ITR.

O CTN tem adotado o critério de localização para definir um imóvel como rural, observando a parte final do art. 29 desta norma que diz, “localizado fora da zona urbana do Município”, fácil seria tratar a situação.

Com o advento do art. 15 do Decreto Lei nº 57/66 diz estar sujeito ao ITR, o imóvel que, mesmo situado em zona urbana do Município, seja utilizado em exploração, extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. A aplicação deste dispositivo pelos nossos Tribunais Superiores, torna-se imperioso o cuidado com seu aproveitamento, tal norma volta-se para aquelas áreas periféricas da cidade que, não obstante passe a ser consideradas urbanas, continuem, por algum tempo,

a abrigar imóveis com área suficiente para a prática de atividades rurais economicamente viáveis. O que torna diferente, terrenos encravados no centro das cidades ou em bairros consolidados, com pequena área de alto valor, insuficientes para a prática de atividades rurais. Sobre este assunto estudaremos mais a frente.

2.4 BASE DE CÁLCULO DO ITR

A base de cálculo do imposto é o valor fundiário, segundo o art. 30 do CTN, este definido como o valor da extensão de terra, o valor da terra nua, sem levar em consideração na avaliação o que se agrega, como o valor das construções, instalações, benfeitorias, culturas agrícolas, pastagens e florestas plantadas. O art. 11 da Lei 9.393/96 estabelece que o cálculo seja sobre o “Valor da Terra Nua tributável VTNT”, definindo a terra nua excluindo as áreas de preservação permanente, de reserva legal, de interesse ecológico e as comprovadamente inúteis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal.

2.5 CONTRIBUINTE E LANÇAMENTO DO ITR

O contribuinte é quem possui título de domínio devidamente registrado no Cartório de Imóveis, ou, quem recebeu do proprietário o direito de usar, gozar e dispor da propriedade, conservando o domínio direto, sendo o caso dos enfiteutas em casos de constituição de enfiteuses.

O lançamento do ITR é feito essencialmente por homologação, o contribuinte apresenta uma Declaração do Imposto Territorial Rural (DITR), anualmente, e aguarda o recebimento e homologação pela Receita Federal, existe algumas obrigações assessorias, por exemplo, a apresentação do Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), do mesmo modo, diante da dificuldade de se estabelecer o valor da terra nua, é necessário a apresentação de laudo de avaliação que confirme o valor atribuído na ocasião do DIAT. O art.8º, § 2º da Lei 9.393/96, prescreve que o valor da terra nua deve corresponder ao valor de mercado das terras apurados no primeiro dia do ano a que se refere a DIAT. Caso o laudo de avaliação não seja apresentado, ou, no entendimento da Receita Federal, existir fraude no preenchimento do mesmo, o lançamento será feito de ofício pela Receita, aplicando a valor da terra nua através das informações contidas no Sistema de Preços de Terras (SIPT) da Receita, instituído pela portaria nº 447/2002 do mesmo órgão.

2.6 IMUNIDADE DO ITR DAS PEQUENAS GLEBAS

O § 4º, II, do art. 153 CRFB/88, leciona que o ITR: “não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”.

O Professor Roque Antônio Carraza, leciona que imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional, que direta ou indiretamente, fixa a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de natureza jurídica, seja por que coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Nesse diapasão, registra-se que até o advento da Emenda Constitucional nº 42/2003, a imunidade era restrita as pequenas glebas rurais exploradas por seu único proprietário, o qual deveria possuir apenas um único imóvel, entretanto, atualmente, não há mais essa restrição, podendo ser tutelado pela imunidade as propriedades exploradas com a ajuda de funcionários ou terceiros, desde que operem como auxiliares do proprietário.

Por conseguinte, conclui-se mencionar que a uni titularidade do imóvel também é aplicada de forma mais branda, sendo que nada impede que se reconheça a imunidade a produtores rurais que possuam dois ou mais imóveis rurais, desde que as suas áreas somadas não ultrapassem os patamares citados no art. 2º da Lei nº 9.393/96, vale dizer:

“Art. 2º Nos termos do art. 153, § 4º, *in fine*, da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.
Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a:
I - 100 Ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;
II - 50 Ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;
III - 30 Ha, se localizado em qualquer outro município”.

Assim sendo, conclui-se que as pequenas propriedades rurais não se submetem a incidência tributária do ITR, tendo em vista que a CRFB/88 lhe confere o status de entidades imunes, razão pela qual não pode advir o respectivo imposto.

2.7 POSSIBILIDADE DE DELEGAÇÃO DA CAPACIDADE ATIVA PARA FISCALIZAÇÃO E COBRANÇA DO ITR

A competência para instituir o ITR é da União nos termos do art. 153, IV da CRFB/88, a própria Constituição estabelece de forma taxativa a competência tributária de cada ente político. Sendo esta competência indelegável, parece haver uma limitação quanto a delegação da cobrança e fiscalização para o Município de um imposto atribuído pela Constituição a União, como o ITR, no entanto, não há que se confundir competência tributária com capacidade tributária ativa. Esta, é a possibilidade de alguém figurar como sujeito em um dos polos da obrigação tributária, falando aqui do sujeito ativo, é quem detém capacidade tributaria ativa para exigir o cumprimento da obrigação.

A Emenda Constitucional 42/2003, que incluiu o inciso III do § 4º do art. 153, traz uma novidade, malgrado, não alterar a competência da União para instituir o ITR, desloca a possibilidade de os Municípios celebrarem convênio com a União para fiscalizar e cobrar o ITR. A referida Emenda, trouxe outra mudança não menos importante, no art. 158, II, destacando que, ao Município, cabe a totalidade do imposto (ITR) cobrado, na hipótese da opção a que se refere o inciso III do § 4º do art. 153 da CRFB/88 *in verbis*:

Art.153, § 4º, III: “ será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal”.

Art. 158, II: “cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III”;

Portanto, a competência tributária para legislar sobre o ITR permanece com a União, porém, sua fiscalização, cobrança e arrecadação, que são funções fiscais; capacidade tributária ativa, podem ser delegadas aos Municípios, com a ressalva da não redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

A Lei 11.250/2005, a Instrução Normativa (IN) nº 1.640/2016, modificadas pelas INs nº 1.879/2019 e nº 1.954/2020, regulamenta sobre a forma de como serão celebrados os convênios entre União e os Municípios que almejem receber a capacidade ativa do ITR. Por fim, o Decreto nº 6.433/2008 que institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (CGITR), órgão formado por representantes da administração tributária federal, municipal e distrital, com a

atribuição de dispor sobre matérias relativas à opção pelos municípios para a fiscalização e cobrança do ITR.

Esta possibilidade, repise-se, traz importante mudança, o ente municipal tem a habilidade de conhecer melhor seu território, o que possibilita uma fiscalização mais apurada, tanto em relação a área, o grau de utilização da mesma, quanto ao valor da terra nua.

Com isso, o Município poderá aumentar a sua arrecadação, como assim expõe o inciso II de art. 158 da CRFB/88, o ente municipal, na hipótese de optar pela fiscalização e cobrança do ITR, auferirá a totalidade dos recursos coletado.

3. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL TERRITORIAL URBANA

O Imposto Sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), foi criado no Brasil com a chegada da coroa Portuguesa com o nome de “Décima Urbana” por um Alvará proposto 27/06/1808, pelo então Príncipe Regente João Maria José Francisco Xavier de Paula Luís Antônio Domingos Rafael de Bragança, que mais tarde veio a ser o Rei Dom João VI, com o objetivo de arrecadar fundos para custear o império. Logo, em 1834 a competência se descentralizou e passou a ser das Províncias. Com o advento da Constituição de 1891, a competência para instituir o imposto incidente sobre a propriedade imobiliária rural e urbana passou a ser dos Estados-Membros, porém, tal documento não anulava a possibilidade de cobrança por parte do município. A divergência acabou com a Constituição de 1934 que estabeleceu a competência somente aos municípios. Em sua origem o imposto dividia-se em duas modalidades, o imposto predial e o imposto territorial, sendo unificado com a Constituição de 1946. Com a promulgação da CRFB/88, consagrou-se o princípio da função social da propriedade, e atualmente, o IPTU contribui para o custeio de obras e para o desenvolvimento dos municípios, mas sempre observando as diretrizes do princípio mencionado, por conta disso, há uma diferenciação dos valores cobrados aos contribuintes dono de imóveis que não contribuem para o desenvolvimento da função social, levando a um mecanismo que prevê a elevação gradual do imposto municipal para forçar proprietários a dar uma destinação social para os imóveis. Sendo desta forma o IPTU um instrumento pelo qual se garante a efetividade de tal princípio.

O IPTU tem sua relevância para captação de recursos para os municípios, sendo considerada uma das maiores fontes de renda nas cidades do Brasil, a norma

vigente está sempre em busca de aprimorar seus atributos, para que tanto as prefeituras e a população sejam beneficiadas, sendo importante para estes, um esclarecimento sobre a destinação deste recurso.

3.1 COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR O IPTU

A outorga da competência aos Municípios para instituir o IPTU, resulta do art. 156, I da CRFB/88, trata-se de tributo que incide sobre o patrimônio estático, ou, melhor dizendo, imposto sobre o direito real da pessoa sobre bem imóvel urbano.

Influi considerar o significado de propriedade, sendo esta o amplo direito real envolvendo as faculdades de usar, gozar e dispor. De prédio, que é toda porção de terra ou de solo, constituída em propriedade de alguém, haja nele, ou não, construções, e aqui infere-se a combinação com territorial, induzindo ao entendimento de que o constituinte quis advertir a possibilidade de tributação da riqueza revelada não apenas pela propriedade da terra, mas também, com as construções nela edificadas. De zona urbana, que é definida por lei municipal, observando-se os critérios constantes no § 1º, exigindo pelo menos a existência de dois melhoramentos de infraestruturas, dentre os quais: meio fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais, abastecimento de água, sistema de esgoto sanitários, rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar, ou, escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado. E no § 2º, permitindo que sejam consideradas áreas urbanas, áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, a indústria ou a comércio. Ambos do art. 32 do CTN.

3.2 PROGRESSIVIDADE DO IPTU

A progressividade fiscal é uma possibilidade de graduação de alíquotas relativas a medidas que aumenta a base de cálculo de determinado imposto, no caso do IPTU, pode ser progressiva em razão do valor do imóvel, ou, a progressividade extrafiscal, que aumenta a alíquota em razão de outros fatores, que não a capacidade econômica do contribuinte, é aquela cujo objetivo é o cumprimento da função social da propriedade.

3.2.1 PROGRESSIVIDADE EM RAZÃO DO VALOR DO IMÓVEL NO IPTU

Com o advento da Emenda Constitucional 29/2000, as alíquotas do IPTU podem ser progressivas em razão do valor do imóvel, tal Emenda modificou a redação do art. 156 § 1º da CRFB/88. Destarte, possibilitou a diferença de alíquotas encontrados em divergentes condições e abrangendo a progressividade para exercício da atividade arrecadatória, que tem por objetivo o escopo na esfera fiscal.

Com o entendimento de que o art. 145, § 1.º da CRFB/88, somente permitia que os tributos pessoais tivessem sua incidência ajustada de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Malgrado, muitos Municípios editaram leis atribuindo alíquotas progressivas no IPTU, no entanto, aquelas editadas antes da Emenda Constitucional 29/2000, foram consideradas inconstitucionais. Assim preceitua a Súmula 668 do STF: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

Este princípio da progressividade permitida no IPTU, vale dizer, tem fundamento na hipótese de cobrança de alíquota maior para o sujeito passivo que detém de imóvel amplo e luxuoso em bairro residencial, deve ser mais tributado de forma proporcional por via de IPTU do que o proprietário de casa modesta em bairro periférico.

Preceitua o Doutrinador Tributário Roque Antônio Carrazza que:

“Acrescentamos que o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais impostos do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais impostos do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza”.

“Insistimos que o princípio da capacidade contributiva, intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance, em matéria de impostos, a tão almejada *Justiça Fiscal*. Em resumo, é ele que concretiza, no âmbito dos impostos, a igualdade tributária e a *Justiça Fiscal*”.

Para que fique melhor entendido, vamos explicar figurando o seguinte exemplo: se alguém tem imóvel no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), paga R\$ 1.000,00 (um mil reais), e outro tem imóvel de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), paga R\$ 10.000,00 (dez mil reais), ambos estão pagando, proporcionalmente, o

mesmo tributo, 1% da base de cálculo. O sacrifício econômico do primeiro é incontestavelmente maior. O princípio da capacidade contributiva, atua, de forma que, sendo o imposto progressivo, quem tem imóvel no valor de R\$ 100.000,00, pague R\$ 1.000,00, e aquele que possui imóvel de R\$ 1.000.000,00 pague R\$ 20.000,00, tendo assim uma alíquota maior, e consequência disso uma alíquota progressiva em razão do valor do imóvel.

3.2.2 PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL DO IPTU

A progressividade extrafiscal, prevista no art. 182, § 4º, II da CRFB/88, quanto mais tempo se mantem situação invasiva à finalidade social da propriedade, maior será a alíquota aplicada ao lançamento do IPTU. Tal dispositivo faculta ao Poder Público Municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir nos termos da lei federal, ao proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que solicite seu adequado aproveitamento.

Se porventura o particular não atender à exigência do poder público, este mesmo dispositivo prevê um conjunto de providencias sucessivas, reguladas pelo Estatuto da Cidade (Lei 10.257/2001), que em seu art. 7º, prediz como consequência do descumprimento das condições e prazos para o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsória do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado a aplicação do IPTU progressivo no tempo pelo prazo de cinco anos consecutivos.

3.3 FATO GERADOR DO IPTU

A expressão “fato gerador” quer dizer fato definido em lei, ou seja, hipótese de incidência abstrata definida em lei, que, ocorrendo na sociedade, gerará uma obrigação tributária.

O fato gerador do IPTU está esculpido no art. 32 do CTN, como sendo, a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município, ocorrendo em 1º de janeiro de cada ano exercício, sendo que esta parte final está esculpida no Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador (Lei nº 7.186/2006).

A regra matriz para incidência do IPTU verifica-se abaixo:

Lei 5.172/1966 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”.

Nesta toada, verifica-se alguns requisitos mínimos para definição, pelo município, através de lei ordinária, o que seria zona urbana para fins de incidência do imposto, determinando, que, para ser considerada zona urbana o local deve conter dois dos melhoramentos elencados nos incisos da referida letra de lei.

3.4 ALÍQUOTAS: DE ACORDO COM O USO E A LOCALIZAÇÃO DO IMÓVEL

Para a fixação das alíquotas do IPTU, inexistem qualquer limitação constitucional, incumbindo apenas a lei municipal, acatar os princípios constitucionais tributários, em especial o da isonomia, capacidade contributiva e vedação ao confisco.

As alíquotas podem variar de acordo com o uso ou a localização do imóvel, os parâmetros que justifiquem a diferenciação inexistem expressões numéricas, sendo, tão somente, mera situação de fato.

De acordo com o uso existem diferentes alíquotas para imóveis residenciais, comerciais e industriais, quanto a localização do imóvel, é possível a variação, permitindo a criação de tabelas diferentes de alíquotas de IPTU para bairros de classe baixa, média e alta.

Sendo o caso de Salvador, tais alíquotas encontram-se na Tabela de Receita nº 1, do anexo II da Lei Municipal nº 7.186/2006.

3.5 BASE DE CÁLCULO DO IPTU

O IPTU é calculado com base no valor venal do imóvel, assim se define o art. 33 do CTN. O valor venal é uma estimativa de preço realizada pelo poder público

para uma transação de propriedade, esta estimativa é feita com base no valor do metro quadrado do terreno ou propriedade, a análise do valor do imóvel é feita pela prefeitura da cidade onde o bem está localizado. Cada prefeitura possui uma base própria de cálculo, que define os valores venais dos imóveis por região.

Vejamos algumas características que as prefeituras costumam levar em consideração para apurar o cálculo do valor venal: área do terreno ou da edificação em m², valor do m² na região, obsolescência, idade da propriedade, tipo de terreno, profundidade do terreno, condomínio, logradouro, função da edificação (residencial, comercial, industrial), reforma ou modificação na construção, dentre outras. A avaliação é feita de acordo com a Planta Genérica de Valores, trata-se de um mapa do Município, que divide as regiões urbanas em áreas e em valores determinados.

Contudo, o parágrafo único do dispositivo citado acima, afirma que, 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.

O Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador, traz em seus artigos 65 e 66 que o valor venal do imóvel é a quantia em moeda corrente que o Município toma como referência para apuração do imposto, apresentando, afetiva ou potencialmente o valor que este alcançaria, na possibilidade de venda a vista, segundo as condições da época no mercado imobiliário, apurado conforme avaliação realizada pela Administração Tributária, a tomar como referência os Valores Unitários Padrão (VUP) constante da Planta Genérica de Valores imobiliários do Município e as características de cada imóvel.

3.6 SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O Sujeito passivo da obrigação tributária no IPTU é o Contribuinte, ou seja, o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. É quem possui título de domínio devidamente registrado no Cartório de Registro de Imóveis, ou, a pessoa que recebeu do proprietário o direito de usar, gozar e dispor da propriedade, conservando o domínio direto, como o caso do enfiteuta ou foreiro em constituições de enfiteuses.

Passamos a visualizar as lições do Doutrinador Ricardo Alexandre, que diz:

“... o contribuinte do IPTU, de acordo com a literalidade do art. 34 do CTN, é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título; mas a Jurisprudência do STJ, no que diz respeito

especificamente ao possuidor, considera que este somente poderá ser sujeito passivo da obrigação se a posse for exercida com animo definitivo”.

Destarte, o locatário ou comodatário não pode ser considerado sujeito passivo do imposto, não obstante, a obrigação por conta de cláusula contratual de locação em pagar o IPTU, tal posicionamento tem a importante consequência prática de impossibilitar aquele que a assumiu de discutir a relação jurídico tributária ou pleitear a restituição dos valores indevidamente pagos.

Vejamos a redação da Súmula 614 do STJ:

“O locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado nem para repetir indébito desses tributos”.

Entretanto, o locatário de imóveis pertencentes a Administração Pública, empresarial com fins lucrativos, de acordo com o STF, é possuidor a qualquer título, para fins de incidência de IPTU, vejamos conforme Jurisprudência da corte:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 434.251 RJ. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (ART. 150, VI, a, DA CONSTITUIÇÃO). BEM IMÓVEL DA UNIÃO. CESSÃO A EMPREENDIMENTO PRIVADO EXPLORADOR DE ATIVIDADE ECONÔMICA. INAPLICABILIDADE DA SALVAGUARDA CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

Para o STF, a definição de sujeito passivo do IPTU depende de interpretação constitucional, é com base na competência tributária conferida pelo legislador constituinte que o ente federado exerce a função de exigir o tributo.

O art. 34 do CTN ao definir o sujeito passivo da obrigação tributária, a decifrou levando em consideração a materialidade possível do IPTU (art. 156, I da CRFB/88), a isonomia (art. 150, III da CRFB/88) e a livre iniciativa e livre concorrência (art. 173, caput, IV CRFB/88).

3.7 LANÇAMENTO DO IPTU

O lançamento, enquanto ato de constituição do crédito tributário é um procedimento administrativo vinculado, sob pena de responsabilidade funcional do agente público competente, prescreve assim, o artigo 142 do CTN. Logo, o lançamento deverá ser feito individualmente contra o proprietário, ou contra o titular de domínio útil, ou ainda, contra o possuidor.

O órgão da administração pública constitui o crédito tributário relativo ao IPTU aproveitando das informações constante em seu banco de dados relativas a propriedade de imóvel na área urbana do município. Até o momento da notificação, o sujeito passivo da obrigação tributária, não participa do processo de lançamento, nem elabora declarações e nem antecipa quaisquer valores.

Por tudo exposto, fica cristalizado que o IPTU é sujeito a lançamento de ofício.

Na cidade de Salvador, as diretrizes em relação ao lançamento, encontra-se editadas nos arts. 75 em diante. A notificação do lançamento, de acordo com a norma municipal, acontece com o recebimento do carnê ou boleto para pagamento, seja esse pessoalmente, ou por via postal.

3.8 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO AO IPTU

A imunidade tributária em relação aos impostos é uma proteção com previsão na CRFB/88 em seu art. 150, VI, conferida aos contribuintes, é uma hipótese de não incidência tributária constitucionalmente caracterizada, que passamos a ver:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;”

A imunidade tributária em relação ao IPTU, de acordo com o dispositivo retro, veda a cobrança de impostos entre os entes federados, chamada de imunidade recíproca. Assim os imóveis da União e dos Estados, não poderiam ser tributados. Contudo, o mesmo artigo em seu parágrafo terceiro, estabelece que a vedação do inciso VI, não se aplica em casos relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados. De acordo com o STF o locatário empresarial, é possuidor a qualquer título, para fins de incidência do IPTU, como visto no tópico de estudo quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Conforme a alínea b do inciso VI do art. 150 da CRFB/88, estão imunes ao IPTU os templos de qualquer culto. A liberdade de culto é direito individual expressamente consagrado pala nossa Carta Maior, e a imunidade religiosa é uma

das garantias que protege tal direito, esta imunidade é aplicável exclusivamente aos impostos, não é extensiva a outras espécies tributárias como taxas e contribuições especiais.

O instituto da Imunidade sobre Impostos que traz benefícios aos “templos de qualquer culto” abarca as diversas formas de expressão da religiosidade. Preocupar-se de uma das formas que o Estado estabeleceu para não criar embaraços a prática religiosa, concedendo imunidade aos templos onde se realizem os respectivos cultos.

Corroborando com o estudo, explicitamos aqui as lições do Doutrinador em Direito Tributário, Leandro Paulsen, que assevera:

“Ademais, “os efeitos positivos da pregação não se esgotam em quem a recebe, mas se transferem a outras pessoas repercutindo no bem-estar geral”. De fato, “basta pensar no que representam para a comunidade as atividades das Igrejas que se traduzem em ensino, cultura, saúde, benemerência, moralidade pública e privada, educação dos cidadãos para a prática de virtudes eminentemente sociais (justiça, caridade, abnegação no serviço ao próximo etc.)”. Note-se que “a eficácia dessas condutas afeta, de forma positiva, toda a sociedade”.

O STF julgou o Recurso Extraordinário 325.822/SP em Tribunal Pleno, e firmou o entendimento de que, mesmo que um imóvel pertencente a ente imune é alugado, não deixa de estar vinculados aos intuitos essenciais do ente, não afasta tal imunidade.

Recentemente, com o advento da Emenda Constitucional nº 166/2022, houve importante mudança em relação aos imóveis locados para a prática de cultos, acrescentando o § 1º-A no art. 156, prevendo que não incide o IPTU mesmo nos imóveis locados pelas entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea “b” do inciso VI do caput do art. 150 da CRFB/88.

O art. 150 da CRFB/88, aduz também sobre a imunidade tributária dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. O parágrafo segundo do mesmo dispositivo é extensivo às autarquias e as fundações instituídas pelo Poder Público, estabelecendo assim, a não incidência do IPTU sobre as referidas entidades.

4. A BITRIBUTAÇÃO

Inexiste norma direta de proibição da Bitributação. No entanto, no Brasil, a Bitributação, como regra, é proibida e os casos concretos verificados normalmente configuram conflitos aparentes de competência, necessitando ser resolvidos a luz de dispositivos constitucionais.

Conceituada como tributação duplicada em face do mesmo fato gerador, a sujeito passivo, pessoa física ou jurídica, por dois sujeitos ativos de Direito Público (União, Estado, Distrito Federal, Município), distinto. Portanto, a Bitributação ocorre quando entes tributantes diversos, exigem do mesmo sujeito passivo, tributos decorrentes do mesmo fato gerador. O conflito é sempre manifesto e a Bitributação sempre ilegítima, uma vez que somente um ente tem a competência para instituir o tributo.

Corroborando com o explicado, vejamos as lições do Doutrinador Ricardo Alexandre, que diz: "... o conflito é sempre aparente e a bitributação sempre ilegítima, uma vez que somente um ente é competente para a cobrança do tributo, dependendo a solução apenas da interpretação que o judiciário considerar mais adequada às normas que regem o caso concreto".

O Estado possui um poder de grande magnitude, contudo esse poder não é ilimitado, a CRFB/88 estipula uma rígida repartição de competência tributária. A nossa Carta Maior estatui as principais limitações ao exercício do poder de tributar, e para resolver a celeuma da Bitributação é preciso verificar a leitura do art. 150 da Lei aqui mencionada. As garantias ali estatuídas, formam um rol não exaustivo, existindo outras estipuladas em diversos dispositivos da nossa Constituição vigente, como múltiplos Princípios ali existentes.

A unidade federativa ao instituir novo tributo deve observar também os limites constitucionais presentes nos princípios, como o republicano, da segurança jurídica, federativo, da isonomia, da autonomia municipal e distrital, da reserva de competência, da anterioridade, dentre outros. Tais princípios guiam a ação estatal de tributar, operando como balizadores intransponíveis à tributação. Dado aqui o exemplo citado por Roque Antônio Carrazza:

"... o tributo só será válido se for criado por meio de lei; se esta lei tiver sido editada de acordo com o processo legislativo (constitucionalmente traçado); se esta lei atender o princípio da igualdade; se esta lei for irretroativa; se esta lei estiver dentro do campo tributário da pessoa política que a editou; se esta lei observar o princípio da anterioridade; e assim avante".

Contudo, o ente federado, exercitando sua competência tributária, obriga-se a levar em conta os direitos fundamentais dos contribuintes. Assim, é incontroverso afirmar que a competência tributária da unidade federada já nasce limitada.

Por ocasião, o inciso II do art.154 da CRFB/88, excepciona expressa autorização constitucional para impostos extraordinários de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária em caráter privativo, exclusivo e de forma temporária.

O ITR e o IPTU têm o mesmo fato gerador do tributo, neste acrescenta-se “por acessão física”, com uma diferença na localização “localizado na zona urbana”, quanto àquele “fora da zona urbana”.

Entretanto, a lei 8.629/93, que regulamenta dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, traz em seu art. 4º, I, a definição de Imóvel Rural como sendo: “o prédio rústico de área contínua, qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial”, definição esta, esculpida também na Lei 4.504/1964 (Estatuto da Terra) em seu art.4º, I.

A zona urbana, como determinada no CTN, art. 32, é aquela definida em lei municipal, observando requisitos mínimos de melhoramentos, indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos do próprio artigo, melhoramentos esses, construídos ou mantidos pelo Poder Público.

Para instituir o ITR e o IPTU é necessário a observação de dois parâmetros, a destinação e a localização. Malgrado, tais tributos serem incidentes em propriedade imóvel, estes não se aplicam simultaneamente a nenhum bem. Quando verificadas distorções desta ordem, devem ser levadas à tentativa de resolução de forma administrativa, mostrar-se esta, uma via estéril, necessita ser tutelada pela via jurisdicional para sanar o conflito.

5. DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ITR E IPTU COM BASE NA CRFB/88 E JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

A nossa Carta Maior de 1988, recepciona em seu art. 153 a competência da União para instituir tributo sobre propriedade territorial rural, observando a progressividade, com alíquotas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, atribui imunidades a pequenas glebas rurais com

algumas observações, tendo a possibilidade de ser fiscalizado e cobrado pelo Município que assim optar, na forma da lei, não implicando em redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

De forma que, o CTN em seu art. 29 declara o fato gerador do tributo como sendo propriedade de bem imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, caracterizando o critério de localização para fins de instituição do ITR, passando a vigorar em 1º de janeiro de 1967.

O art. 156 da CRFB/88 confere competência aos municípios para instituir o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, podendo ser progressivo no tempo e em razão do valor do imóvel, com diferentes alíquotas, de acordo com o uso e localização da propriedade.

O CTN, em seu art. 32 demonstra que o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana é de competência dos municípios, tendo como fato gerador a propriedade de bem imóvel por natureza ou por acessão física, localizado na zona urbana do município, tendo como característica para instituir o IPTU o critério de localização. Conceituando zona urbana como sendo, aquela definida em lei municipal, observando o requisito mínimo da existência de pelo menos 2 (dois) melhoramentos indicados nos incisos do artigo aludido, construído ou mantidos pelo Poder Público, o CTN adotou o critério geográfico para definição de território urbano.

Entretanto, um mês após a publicação da referida Lei, foi editado o Decreto-Lei nº 57/1966, hoje supostamente absorvido pela nossa Carta Magna com natureza de lei complementar, produzindo uma importante mudança. O art. 15 do referido Decreto, preceitua que imóveis utilizados em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, de forma comprovada, mesmo localizado em área urbana, incidirá o ITR.

De acordo com os tópicos estudados até aqui, resta inequívoco entender a necessidade da utilização do critério da destinação econômica da propriedade, além da localização geográfica, para definir qual regra tributária utilizar, se em razão do ITR ou IPTU.

Vejamos as palavras do Doutrinador em Direito Tributário Ricardo Alexandre, que diz:

“O problema está resolvido. Se o imóvel está localizado em área urbana, nos termos disciplinados, está a união impedida de cobrar ITR. Caso o imóvel se encontre em área rural, o município não pode cobrar IPTU. Em qualquer caso de controvérsia, o Poder Judiciário dispõe de precisos parâmetros legais para definir a situação”.

A hipótese de incidência delineada na regra matriz para instituição do ITR ou IPTU são inconfundíveis, por certo, é bem possível vivenciar uma situação em que o Município aumenta seu perímetro urbano, e, em consequência disso, atingirá imóveis que eram tributados pelo ITR, e que, de acordo com a nova norma municipal passará a incidir o IPTU. Doutra maneira, outro impasse surge, quando o imóvel está localizado dentro de perímetro urbano, mas é utilizado exclusivamente para exploração extrativa vegetal, agrícola e agroindustrial e incide o IPTU, que é um tributo mais oneroso.

Como aceitar a exigência da alta carga tributária do IPTU de um sujeito que antes estava subordinado ao ITR. Indubitavelmente que para tal situação o critério de localização do imóvel é insuficiente para a determinação de qual imposto deverá incidir, sendo necessária a adoção do critério da destinação econômica como uma ferramenta conciliadora do conflito entre o ITR e o IPTU.

5.1 ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL

A Doutrina brasileira, de forma majoritária, entende constitucional a aplicação do Decreto-Lei 57/66 adotando o critério de destinação econômica para elucidar conflitos entre ITR e IPTU.

Vejamos as palavras do Doutrinador Tributário Leandro Paulsen, aduzindo que:

“... o critério da localização tem sido temperado com a exceção constante do artigo 15 do Decreto-Lei n. 57/66, que sujeitou ao ITR o imóvel que, mesmo situado na zona urbana do Município, “seja utilizado em exploração, extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial”. O STF já aplicou este Decreto-Lei n. 57/66, e o STJ também o tem aplicado. Por certo que a aplicação desse dispositivo exige muito cuidado. O art. 15 do DL n. 57/66 volta-se para aquelas áreas periféricas da cidade que, não obstante passem a ser consideradas urbanas, continuem durante algum tempo, a abrigar imóveis com área suficiente para a prática de atividades rurais economicamente viáveis”.

Em consonância com o explicitado, os Tribunais Superiores têm dirimido a controvérsia aplicando constantemente o Decreto-Lei 57/66, especificamente o art. 15 que demonstra em seu bojo o critério da destinação econômica como critério para instituir o tributo sobre propriedade imóvel rural ou urbana, abandonando assim o critério topográfico.

Vejamos o entendimento Jurisprudencial de acordo com o STJ no RECURSO ESPECIAL 1.112.646-SP:

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.

(STJ - REsp: 1112646 SP 2009/0051088-6, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 26/08/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 28/08/2009 RDDT vol. 171 p. 195 RT vol. 889 p. 248)

A avença trata de Conflito de Competência entre ITR e IPTU entre contribuinte e Município de São Bernardo do Campo SP, julgada no ano de 2009. O recorrente aponta ofensa ao art. 15 do Decreto-Lei 57/66, submetendo-se ao ITR imóvel que comprovadamente seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuário ou agroindustrial. O recurso foi admitido, e o Relator Sr. Ministro Herman Benjamin votou no sentido de que:

“No mérito, a discursão a respeito da incidência de IPTU ou ITR é caso clássico de conflito de competência a ser dirimido pela legislação complementar..., ...O DL 57/66, recepcionado pela atual Constituição como lei complementar (assim como o próprio CTN), acrescentou o critério da destinação do imóvel, para delimitação das competências municipal (IPTU) e federal (ITR): ”.

Após acertada compreensão, os Tribunais Superiores têm intensificado o entendimento da necessidade de observar o critério da destinação econômica como princípio para eliminar o conflito.

Vejamos o Agravo Interno em Recurso Especial Nº 1.377.458-SP:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IPTU. IMÓVEL LOCALIZADO EM ÁREA URBANA DESTINADO À EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE EXTRATIVISTA, AGRÍCOLA, PECUÁRIA OU AGROINDUSTRIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO IPTU. PRECEDENTES DO STJ. I - Na origem, trata-se de ação anulatória de lançamento fiscal para declarar inexistente a relação jurídica-tributária de incidência de IPTU sobre o imóvel descrito na inicial. Na sentença, julgou-se procedente o pedido. No Tribunal, a sentença foi mantida. II - No tocante à suposta violação do art. 32, § 2º, do CTN, não assiste razão ao recorrente. O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento submetido ao rito próprio dos recursos especiais repetitivos (REsp n. 1.112.646/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 26/8/2009, DJe 28/8/2009), firmou a tese (Tema n. 174/STJ) de acordo com a qual, sobre imóvel localizado na área urbana do município, comprovadamente destinado à exploração de atividade extrativista, agrícola, pecuária ou agroindustrial, nos termos do art. 15 do Decreto-Lei n. 57/1966, não incide Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), mas sim Imposto Territorial Rural (ITR). Aceca do assunto, destaco os seguintes precedentes: AgRg no AREsp n. 259.607/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 11/6/2013, DJe 17/6/2013 e AgInt no AREsp n. 1.197.346/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 8/5/2018, DJe 15/5/2018. III- A partir da análise do acórdão recorrido, é possível verificar que a decisão impugnada está em consonância com a tese firmada por esta Corte Superior, no julgamento de recurso especial

repetitivo (REsp n. 1.112.646/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 26/8/2009, DJe 28/8/2009), razão pela qual não merece reforma. Infere-se o exposto do fragmento do voto condutor transcrito a seguir: "Para a incidência do IPTU sobre um imóvel, além do critério espacial previsto no art. 32 do CTN, deve ser aferida a sua destinação, nos termos do art. 15 do DL 57/1966. (...) Isto posto, no caso sub judice, verifica-se que os apelados comprovaram a exploração de atividade agrícola no imóvel e apresentaram, a fls. 42/66, o pagamento de contribuição sindical rural, a realização de projeto e a execução de plantio de mudas das espécies guanandi e palmeiras (fls. 261), além do recolhimento do Imposto Territorial Rural, relativo ao imóvel. (...) Deste modo, a despeito de se tratar de um imóvel situado em zona de expansão urbana, os autores comprovaram o desenvolvimento de atividade agrícola, sendo, portanto, de rigor manter a r. sentença tal como lançada." IV - Agravo interno improvido.
(STJ - AgInt no AREsp: 1377458 SP 2018/0260184-6, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 06/06/2019, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/06/2019)

O caso em comento, trata-se em sua origem, de ação ajuizada contra a Prefeitura do Município de Santa Izabel SP, pleiteando o contribuinte, anulatória de lançamento tributário efetivado pelo aludido Município, cobrando IPTU da propriedade em questão. O Município frustrou-se em todos os recursos oferecidos, sendo que, no agravo explanado rebateu o fundamento apresentado pelo julgador originário, rebuscando violação ao art. 32 § 2º do CTN.

Na redação do voto o Relator Sr. Ministro Francisco Falcão decidiu de acordo com a Tese firmada pelo STJ sob o Tema 174, com o qual, nos termos do art. 15 do Decreto-Lei 57/66, afirma que não incide IPTU em imóvel localizado em área urbana do Município, que comprovadamente, destina-se à exploração de atividade extrativista, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

Fundamentado em estudos de alguns acórdãos firmados pelo STJ, afirmamos que o Tribunal Superior tem julgado o conflito de competência em relação ao ITR e IPTU, levando em consideração a literalidade do art. 15 do Decreto-Lei 57/66.

Corroborando com tal entendimento mencionamos o Agravo em Recurso Especial Nº 1.942.790-RJ, que segue: “ (STJ - AREsp: 2011888 RJ 2021/0342923-9, Relator: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Publicação: DJ 09/05/2022) ”.

O aludido recurso trata-se de controvérsia de Empresa de extração de sal contra o Município de Arraial do Cabo RJ. Na decisão, o Relator Sr. Ministro Herman Benjamin, observou que a atividade exercida pela autora é extração mineral – sal – e, portanto, efetivamente, não configura atividade rural e não é possível, tal como pretende a autora, interpretar extensivamente o dispositivo, art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66, para compreender que a palavra “extrativa” engloba, também, a extração

mineral. Demonstrando que o dispositivo, literalmente, afirma “exploração extrativa vegetal” de forma que não é possível acolher a tese autoral.

Seguimos com mais um julgado do STJ: “ (STJ - REsp: 1607844 SP 2016/0160512-6, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Publicação: DJ 23/08/2016) “.

O julgado mencionado, trata-se de Recurso Especial interposto por contribuinte, figurando no polo passivo da ação a Prefeitura Municipal de Catanduva SP, contra Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, entendendo que o Município citado ora recorrido tem competência para instituir o IPTU. O Relator Sr. Ministro Humberto Martins, em decisão acertada, menciona a obrigatoriedade de prova nos autos da ação de atividade rural em propriedade urbana, baseados nos ensinamentos intrínsecos do art.15 do Decreto-Lei 57/66, para a incidência do ITR e não o IPTU.

No caso em apreço, o Tribunal de origem entendeu que não restou comprovado que a propriedade em questão seja utilizada em atividade rural, negando provimento ao recurso, afirmando ser o Município competente para instituir o imposto sobre a propriedade urbana.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho apresentado almejou entender a instituição do Imposto sobre Propriedade Territorial, sendo ele Rural ou Predial Territorial Urbano. Para tanto, foi necessário estudar cada instituto em separado para alcançar o entrosamento necessário visando elucidar como os Tribunais Superiores estão dirimindo o conflito de competência em relação ao ente federado competente para instituir o Imposto sobre a Propriedade de bem imóvel, sob o método da finalidade exploratória com análise de bibliografias especializadas, utilizando de método científico sistemático para organização de dados e ideias.

Notou-se que o ITR é tributo de competência da União, assim explícito no art. 153, VI da CRFB/88, como também menciona o art. 29 do CTN, localizado fora da zona urbana do Município, com a necessidade de observar o artigo 15 do Decreto-Lei 57/66, que mesmo encontrando-se a propriedade em território urbano, e comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidi o ITR.

Ao passo que, o IPTU, tem como ente competente, o Município, assim exposto no art. 156, I da CRFB/88. O CTN também leciona em seu art. 32 que é de competência dos Municípios instituir Imposto sobre Propriedade Predial Territorial Urbano, localizado na zona urbana do Município, definição apresentada por Lei Municipal, esta, pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana para instituir o IPTU.

Frisou-se sobre a impossibilidade de uma propriedade imóvel ser tributada por entes federados distintos com tributos que tenha o mesmo fato gerador, ocasionando assim a Bitributação. Explicando que não existe no Brasil norma específica, proibindo a dupla tributação. Contudo, a nossa Lex Maior contempla uma rígida repartição de competência tributária, estatuidando as principais limitações ao exercício do poder de tributar, ressaltando os princípios constitucionais da segurança jurídica, da isonomia, da reserva de competência, da anterioridade, dentre outros.

Dessa forma, a proposição confrontada na problemática da pesquisa se confirmou devido a observação de inúmeros litígios por conta da indagação de qual ente federativo deve instituir o imposto territorial sobre propriedade imóvel e como localizar a definição criteriosa de imóvel rural e urbano, levando em consideração a localização e destinação do mesmo.

Destarte, os Tribunais Superiores têm constituído Jurisprudência de forma absoluta, para a resolução do conflito de competência para a instituição do Imposto Territorial, sendo ele rural ou urbano, analisando a localização e, substancialmente, o critério da destinação econômica mencionado no art. 15 do Decreto-Lei 57/66.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 16. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Editora JusPodivm, 2022. 944 p.

AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS. Congresso promulga emenda que isenta de IPTU imóveis alugados por templos religiosos. Reportagem de Karla Alessandra. Edição de Ana Chalub. 17 fev. 2022, 19:27. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/852003-congresso-promulga-emenda-que-isenta-de-iptu-imoveis-alugados-por-templos-religiosos>

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei Nº 4.504, de 30 de novembro de 1964. Institui o Estatuto da Terra. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1º dez. 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm

BRASIL. Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e dá outras providências. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/legislacao/108690/lei-do-imposto-rural-lei-8847-94>

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 434.251, Rio de Janeiro, RJ, 19 de abril de 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 34. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023

SALVADOR (Município). Lei Nº 7186, de 27 de dezembro de 2006. Institui o Código Tributário do Município de Salvador. Diário Oficial do Município, Salvador, BA, 27 dez. 2006. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-salvador-ba>

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 14. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.