

**UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ**

**MARCELA IRIS DE MEDEIROS**

**IPTU E ITR: INCIDÊNCIA CONFORME A DESTINAÇÃO DO IMÓVEL**

**TAUBATÉ – SP**

**2023**

**MARCELA IRIS DE MEDEIROS**

**IPTU E ITR: INCIDÊNCIA CONFORME A DESTINAÇÃO DO IMÓVEL**

Trabalho apresentado para obtenção do Certificado de Bacharel em Direito pelo Curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade de Taubaté.

**Orientador:** Prof. Dr. Ricardo Mrad

**TAUBATÉ – SP**

**2023**

**Grupo Especial de Tratamento da Informação - GETI  
Sistema Integrado de Bibliotecas - SIBi  
Universidade de Taubaté - UNITAU**

M488i Medeiros, Marcela Iris de  
IPTU e ITR : incidência conforme a destinação do imóvel / Marcela  
Iris de Medeiros. -- 2023.  
41f. : il.

Monografia (graduação) - Universidade de Taubaté, Departamento  
de Ciências Jurídicas, 2023.  
Orientação: Prof. Me. Ricardo Mrad, Departamento de Ciências  
Jurídicas.

1. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).  
2. Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR). 3. Destinação.  
4. Legislação. 5. Incidência. I. Universidade de Taubaté. Departamento  
de Ciências Jurídicas. Curso de Direito. II. Título.

CDU - 34:336.22

**MARCELA IRIS DE MEDEIROS**

**IPTU E ITR: INCIDÊNCIA CONFORME A DESTINAÇÃO DO IMÓVEL**

Trabalho de Graduação apresentado para obtenção do diploma de Bacharel em Direito no Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade de Taubaté.

**Área de concentração:** Direito Tributário

**Orientador:** Prof. Dr. Ricardo Mrad

Data: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Resultado: \_\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

Prof. Dr. \_\_\_\_\_ Universidade de Taubaté

Assinatura: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. \_\_\_\_\_ Universidade de Taubaté

Assinatura: \_\_\_\_\_

## RESUMO

O presente trabalho visa explorar a questão do IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano) e ITR (Imposto Territorial Rural) e a adequação da administração pública para lidar com a incidência correta de tais impostos sobre as propriedades imóveis, de acordo com a finalidade da destinação do imóvel, e não somente quanto a sua localização. Para a sua elaboração foram feitas consulta em diversas fontes, tais como bibliografias, artigos, legislação, jurisprudência e sites. Acerca da instituição dos impostos de IPTU e ITR no Brasil, utiliza-se como base a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, entretanto, constata-se que o ordenamento jurídico carece de legislação específica para tais impostos, tendo em vista a crescente expansão das áreas consideráveis urbanas, e a corrente aproximação de propriedade rurais a essas áreas, com a conseqüente confusão na instituição de imposto adequado a tais propriedades, bem como de competência para a cobrança e fiscalização do tributo.

**Palavras-chaves:** IPTU. ITR. Destinação. Legislação. Incidência.

## **ABSTRACT**

This work aims to explore the issue of IPTU (Urban Land Tax) and ITR (Rural Land Tax) and the adequacy of the public administration to deal with the correct incidence of such taxes on real estate, according to the purpose of the property, and not just its location. In order to prepare this study, we consulted various sources, such as bibliographies, articles, legislation, case law and websites. The Federal Constitution and the National Tax Code were used as a basis for the IPTU and ITR taxes in Brazil. However, it was found that the legal system lacks specific legislation for these taxes, given the growing expansion of considerable urban areas, and the current approximation of rural property to these areas, with the consequent confusion in the institution of an appropriate tax for these properties, as well as the competence to collect and supervise the tax.

**Keywords:** IPTU. ITR. Destination. Legislation. Incidence.

## SUMÁRIO

<b>RESUMO.....</b>	<b>2</b>
Introdução.....	6
<b>1. IPTU.....</b>	<b>7</b>
1.1 Conceito.....	7
1.2 Origem histórica.....	8
1.3 Contexto legal.....	10
1.4 Competência e Sujeito Ativo.....	10
1.5 Sujeito passivo.....	11
1.6 Fato gerador.....	13
1.6.1 Conceito de bem imóvel por natureza e bem imóvel por acessão física.....	13
1.6.2 Conceito de propriedade, domínio útil e posse.....	14
1.6.3 Conceito de zona urbana.....	14
1.7 Regra matriz de incidência tributária do IPTU.....	15
1.7.1 Critério material.....	16
1.7.2 Critério temporal.....	16
1.7.3 Critério espacial.....	17
1.7.4 Critério pessoal.....	17
1.7.5 Critério quantitativo.....	18
1.8 Alíquota.....	19
1.8.1 Base de cálculo.....	19
1.8.2 Planta genérica de valores.....	20
1.9 Princípios.....	21
1.9.1 Princípio da anterioridade tributária.....	21
1.9.2 Princípio da progressividade.....	22
1.9.3 Progressividade fiscal.....	22
1.9.4 Progressividade extrafiscal.....	23
1.10 Extrafiscalidade e função social da propriedade.....	23
<b>2. ITR.....</b>	<b>23</b>
2.1 Conceito.....	24
2.2 Origem histórica.....	25

2.3 Contexto legal.....	27
2.4 Competência e sujeito ativo.....	28
2.5 Sujeito passivo.....	29
2.6 Regra matriz de incidência tributária do ITR.....	29
2.6.1 Critério material.....	30
2.6.2 Critério temporal.....	30
2.6.3 Critério espacial.....	30
2.6.4 Critério pessoal.....	31
2.6.5 Critério quantitativo.....	31
2.7 Alíquota.....	31
2.8 Progressividade, capacidade contributiva.....	32
2.9 Base de cálculo.....	32
2.10 Princípios.....	34
2.10.1 Princípio da legalidade.....	34
2.10.2 Princípio da anterioridade.....	34
2.10.3 Princípio da capacidade contributiva.....	34
2.10.4 Princípio da progressividade.....	35
<b>3. Localização x destinação do imóvel.....</b>	<b>35</b>
<b>4. Destinação do imóvel.....</b>	<b>36</b>
<b>5. Jurisprudências.....</b>	<b>37</b>
<b>6. Conflito de competência.....</b>	<b>40</b>
<b>7. Conflito de competência resolvido por norma geral.....</b>	<b>42</b>
<b>8. Considerações finais.....</b>	<b>44</b>
Referências.....	



## 1 – INTRODUÇÃO

Esse estudo tem como principal objetivo apresentar a importância do IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana) e ITR (Imposto Territorial Rural), como meios não somente de arrecadação (função eminentemente fiscal), mas também de como instrumentos governamental de justiça fiscal, além de formar uma consciência crítica dos cidadãos quanto à importância desses tributos para o desenvolvimento da cidade em que está situado, na busca do bem-estar social com o uso correto desses tributos para a manutenção e melhoramento da infra-estrutura do município.

Mais especificamente, o IPTU versa sobre a propriedade imóvel localizada em área urbana, tem o caráter fiscal, com a finalidade de arrecadação municipal, com o escopo de obtenção de recursos financeiros para administração pública do município, como obras, e pode ser utilizado pelo governo municipal para diversas áreas.

Além disso, o IPTU pode ter também a função extrafiscal, explicitada pelos arts. 156, § 1º, I e II, e art. 182, §2º, II da CF/88, que sugere aos contribuintes o melhor aproveitamento dos imóveis urbanos, atendendo a função social da propriedade, respeitando o Plano diretor, política de meio ambiente e outros critérios de organização do município, trazendo uma melhor qualidade de vida aos cidadãos e manutenção da aparência da cidade.

É importante frisar que, a função social é tratada aqui como um instrumento urbanístico limitador ou regulador do preço dos imóveis diante das especulações imobiliárias.

Por outro lado, o ITR consiste num imposto de caráter fiscal, mas que também exerce uma importante função extrafiscal, singularizado por ser destinado a cuidar principalmente do princípio da função social da propriedade, tendo como uma particular finalidade de estimular a manutenção da propriedade para proveito dos benefícios do exercício do direito individual de propriedade.

Assim sendo, para a cobrança deste imposto, as alíquotas são maiores para as propriedades com maior extensão e baixo grau de utilização, isto é, quanto mais a propriedade for utilizada, menor será o imposto.

Pois bem, via de regra o critério utilizado para a incidência de um ou outro imposto, é o critério geográfico que enseja a localização do imóvel, se em zona urbana ou rural. Contudo, com a instituição do Decreto -Lei nº 57/1966, o artigo 15 altera o

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

Dessa forma, pode-se existir a incidência do ITR em imóveis que estão localizados em zonas considerada urbanas, mas que seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial.

Ex positis, o presente estudo visa focar a importância das normas e princípios constitucionais que regulam tais impostos, principalmente no que diz respeito a incidência conforme a destinação do imóvel.

Tema esse, relevante no Direito Tributário Brasileiro, sendo que a metodologia do trabalho é centrada na pesquisa bibliográfica.

Ao longo da leitura, dar-se-á importância as seguintes normas: Constituição Federal de 1988, Código Tributário Nacional – CTN, Decreto-Lei nº 57 de 1966, Leis Orgânicas e Lei Complementar, entre outras.

## **1 – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU**

### **1.1 CONCEITO**

Refere-se a um tributo voltado sobre imóveis localizados em zona urbana, quais sejam, casas, apartamento, lojas, salas comerciais etc. A competência para a cobrança é atribuída ao município e ao Distrito Federal, conforme determina o art. 156, I, da Constituição Federal/88.

Esse tributo consiste num imposto real, uma vez que considera a propriedade um imóvel isoladamente, e possui características predominantemente fiscal, porquanto é uma importante fonte de arrecadação municipal, conforme prevê o art. 182, §4º, II da CF/88, conforme se passa a analisar.

Basicamente, tem a finalidade de obtenção de recursos financeiros para administração pública do município, como obras, e pode ser utilizado pelo governo municipal para diversas áreas.

A fim de destrinchar este tema, importa inicialmente considerar o que significa, com base nos pensamentos do Autor Leandro Paulsen.

**Propriedade** é o direito real mais amplo, envolvendo as faculdades de usar, de gozar e de dispor, nos moldes do artigo 1.228 do Código Civil de 2002.

**Prédio** é toda porção de terra ou de solo, constituída em propriedade de alguém, haja nele construções. A combinação com “**territorial**”, no entanto, leva ao entendimento de que o constituinte quis ressaltar a possibilidade de tributação da riqueza revelada não apenas pela propriedade da terra (territorial), como desta com as construções nela edificadas (predial).

A **zona urbana** é delineada em lei municipal, e deve considerar os critérios descritos nos §§ 1º e 2º do art. 32 do CTN. O § 1º exige pelo menos, a existência de dois melhoramentos de infraestrutura urbana, dentre os seguintes: “meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais”, “abastecimento de água”, sistema de esgotos sanitários”, ou “escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado”. O § 2º permite que sejam consideradas urbanas “áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou a comércio”.

## 1.2 ORIGEM HISTÓRICA

De acordo com o autor Aliomar Baleeiro o marco inicial da criação do imposto predial foi dado na data de 19 de maio de 1799, instituído pela então Rainha de Portugal D. Maria I, na época denominado como “Décima Urbana”. (BALEEIRO, 1971, p. 144)

No entanto, no Brasil esse tributo somente veio a ser efetivamente instituído em 1808 com a chegada da Família Real Portuguesa.

Em 27 de junho de 1808 a “Décima” foi instituída pelo então Príncipe Regente que depois veio a tornar-se o Rei D. João VI, por meio de alvará, com o intuito de abastecer o tesouro real.

Nesse tempo, não havia numeração em nenhuma das casas no Município da Corte, cidade de São Sebastião no Rio de Janeiro, assim dificultando a cobrança do Imposto Real, levando a necessária numeração e classificação de cada imóvel, sendo realizado então o primeiro cadastramento predial da história do Brasil.

Pois bem, o alvará editado em 13 de maio de 1809 regulamentou efetivamente a Décima Urbana, em que foi estabelecida uma alíquota de 10% (dez por cento), em que

deveriam contribuir os proprietários de prédios localizados na Corte, nas cidades, vilas e povoados do litoral do Rio de Janeiro.

Segundo dados disponibilizados no site da Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, as primeiras freguesias a serem consideradas como perímetro urbano para se cobrar a “Décima” forma: Cabo Frio, Candelária, Engenho Velho, Ilha Grande, Parati, Santa Rita, São José e Sé.

Para que fosse feita a cobrança do novo imposto, fora formada uma Junta que era composta por um superintendente, “dois homens bons, um nobre e outro do povo”, dois carpinteiros, um pedreiro e um fiscal, “que será advogado”.

Ainda, de acordo com o site da SRFB, as Superintendências e as Juntas da Décima Urbana foram extintas pela Lei de 27 de agosto de 1830, sendo substituídas pelos Coletores da Décima, que inicialmente foram denominadas Coletorias de Rendas Gerais, depois de Coletorias Federais, sendo estas antecessoras de muitas das atuais Agências da Receita Federal do Brasil.

O Decreto Real de 26 de abril de 1811, registra as primeiras isenções fiscais no Brasil, com a finalidade de estimular o desenvolvimento de certas áreas das cidades, ou de beneficiar aqueles que não possuíam condições de pagar o imposto.

Em 1834 a Décima Urbana passou a ser de competência das províncias, e em 1873 foi substituída pelo Imposto sobre Prédios, e foi denominado de Imposto Predial em 1881.

A Constituição Republicana de 1891 transferiu a competência para cobrar o Imposto sobre a Propriedade Imobiliária Rural e Urbana aos Estados-membros.

Contudo, com a instituição da Constituição de 1934 que o Imposto Predial passou a ser de competência privativa dos Municípios, sendo mantida assim pela Constituições seguintes, de 1937, de 1946, de 1967, de 1969 e a atual Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido, a autora Valéria Furlan registra “consoante o mandamento constitucional disposto no art. 156, I, compete aos próprios Municípios detalhar todos os aspectos da hipótese de incidência do IPTU, ou seja, a lei constitucional atribui à lei municipal a tarefa de instituir – dentro de certos limites – o IPTU.” (FURLAN, 2010, p. 47)

Cabe destacar que o Imposto Predial e Territorial Urbano está disciplinado no art. 156, I da Carta Magna de 1988. E no Código Tributário Nacional, o tema está disposto nos arts. 32 a 34.

### 1.3 CONTEXTO LEGAL

Assim sendo, de acordo com o art. 32 do CTN, o IPTU “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”. Portanto, é superada a base econômica “propriedade”, quando é estendido o imposto também ao domínio útil ou à posse.

Seguindo, o art. 33 do CTN estabelece como base de cálculo o “valor venal do imóvel”, ou seja, seu valor no mercado imobiliário. Esse valor é presumido, de acordo com as tabelas chamadas “planta fiscal de valores”, que definem o valor do metro quadrado de acordo com a localização, a natureza e o nível da construção.

O contribuinte deste imposto, é o “proprietário do imóvel o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”, conforme estabelecido no art. 34 do CTN.

Por fim, o CTN adota o critério topográfico para que seja feita a cobrança do IPTU, e possibilitou que os municípios e o Distrito Federal regulem em Lei orgânica a classificação das áreas que fazem parte da zona urbana.

Sabemos que o critério topográfico diz respeito a área em que está localizada o imóvel, o local em que incidirá o fato jurídico. Esse critério gera inúmeras agitações, acerca do que seria a zona urbana do município para incidência de IPTU ou ITR.

Contudo, visualizamos que as zonas urbanas estão sempre se expandindo, haja visto o crescimento das cidades acarretado pelo constante aumento da população, e contam com as melhorias mencionadas no art. 32 do CTN. Por esse motivo, tem sido cada vez mais difícil delimitar o que seria efetivamente zona urbana do município.

### 1.4 COMPETÊNCIA E SUJEITO ATIVO

A Constituição Federal em seu artigo 156, I estabelece ser do município a competência de instituição do IPTU. Observe-se:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana.

Desse modo, a instituição do IPTU caberá ao Município, e deve ser feita mediante a edição de lei ordinária municipal. Ou seja, ao município em que estiver localizado o imóvel caberá instituir o IPTU.

O fato é que tanto o poder de instituir como o de isentar implica que o IPTU somente poderá ser feito por meio de lei ordinária editada pelo município competente. Trata-se da regra das isenções autonômicas, cuja face negativa está vedada no inciso I do artigo 151 da CF.

Muito embora seja perceptível a falta de igualdade na distribuição da competência tributária entre as entidades políticas, no plano arrecadatório o IPTU representa um importante imposto para as municipalidades, contudo ao Município pertence um terço dos impostos que podem ser instituídos pela União.

A competência tributária é política e indelegável, conforme prescrito no artigo 7º, *caput* do CTN, e não pode ser confundida com a capacidade tributária ativa, que é administrativa e delegável. Não distante disso, o artigo 11 da Lei da Responsabilidade fiscal prevê que no plano de gestão fiscal da pessoa política deve haver a instituição de todos os tributos que competem à entidade, sob pena de sanções.

Segundo o autor Eduardo Sabbag:

[...] tal dispositivo merece interpretação cautelosa, pois o legislador quis, salvo melhor juízo, estimular a instituição do tributo economicamente viável, cuja competência estaria inadequadamente estancada. Portanto, entendemos que é defensável a facultatividade do exercício de competência tributária, o que seria pertinente até mesmo ao IPTU, uma vez que o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal não traduz, incontestavelmente, mecanismo efetivo de obrigatoriedade. (SABBAG, 2013)

## 1.5 SUJEITO PASSIVO

Quanto ao sujeito passivo do IPTU, é relacionada àquele que detém qualquer direito de gozo relativamente ao bem imóvel, seja pleno ou limitado. Os artigos 34 e 32 do CTN descrevem assim:

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

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.

Desse modo, os sujeitos passivos do IPTU são: o proprietário (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o titular do domínio útil (enfitentea e usufrutuário) e o possuidor (posse *ad usucapionem*, por exemplo, como aquela possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião). Quanto a isso, insta ser válido o detalhamento, sendo assim, passemos a esmiuçar o tema:

a) Quanto À propriedade: cumpre salientar que, a propriedade não deve ser confundida com a locação. Nesse sentido, embora possuidor, o locatário não se enquadra como contribuinte, nem como responsável tributário pelo IPTU. Esse não revela possuir o *animus domini*, logo trata-se de pessoa estranha à relação jurídico-tributária ligada ao referido imposto.

b) Quanto ao domínio útil: a respeito disso, é importante registrar dois institutos, quais sejam a enfitense e o usufruto. De acordo com o STJ, é constitucional a tributação do enfitentea pelo IPTU:

TRIBUTÁRIO - IPTU - CONTRIBUINTE: ART. 34 DO CTN - IMÓVEL ENFITÊUTICO.

1. Por força do disposto no art. 34 do CTN, cabe ao detentor do domínio útil, o enfitentea, o pagamento do IPTU.

2. A imunidade que possa ter o senhorio, detentor do domínio indireto, não se transmite ao enfitentea.

3. Bem enfitêutico dado pela UNIÃO em aforamento.

4. Recurso especial conhecido e provido.

(REsp n. 267.099/BA, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 16/4/2002, DJ de 27/5/2002, p. 152.)

Nesse sentido, a jurisprudência do STJ também consagrou o usufrutuário como contribuinte do IPTU:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. USUFRUTUÁRIO. LEGITIMIDADE.

1. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou: "o usufruto se desdobra no direito de usar, gozar e fruir do bem, elementos que são senão uma fração da propriedade, a qual inclui o direito de alienação. Bem por isso, e por não se vislumbrar a hipótese de posse (no máximo, mera detenção provisória) ou de domínio útil, conforme já asseverado, de rigor o reconhecimento da ilegitimidade passiva do executado, já não mais proprietário, possuidor ou titular do domínio útil do bem à época do fato gerador" (fl. 106, e-STJ).

2. O STJ fixou o entendimento de que o usufrutuário é parte legítima responsável pelo IPTU. Nesse sentido: EDcl no AgRg no REsp 698.041/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma. DJU de 4/5/2006; AgRg no REsp 737.585/RJ, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe de 7/4/2008.

3. Recurso Especial provido.

(REsp n. 1.832.321/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 1/10/2019, DJe de 11/10/2019.)

c) Quanto à posse: com relação a esse tema, o trecho final do artigo 32 do CTN faz menção a “posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física”, paralelamente a isso o artigo 34 faz referência a “possuidor a qualquer título”. Segundo o autor Eduardo Sabbag, esse dispositivo

força a condicionar o fato gerador do IPTU – quer na perspectiva da propriedade, quer na da posse, que ora nos interessa – a um conteúdo econômico<sup>1</sup>, demonstrativo de um signo presuntivo de riqueza econômica e que ‘envolve a faculdade de usar, de gozar e de dispor, sendo a propriedade a revelação da riqueza, capaz de ensejar a sujeição do seu titular a esse imposto de competência municipal [...]. (SABBAG, 5. Ed., p. 999)

Assim sendo, com relação a posse, o sujeito passivo do IPTU será aquele que puder, de alguma forma, se demonstrar com *animus domini* de um proprietário.

## 1.6 FATO GERADOR

De acordo com o artigo 32 do CTN, constitui-se o fato gerador do IPTU a “propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município”.

### 1.6.1 Conceito de bem imóvel por natureza e bem imóvel por acessão física

Segundo o art. 79 do Código Civil “são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”

Além disso, o Código Civil de 1.916, trazia o conceito de bem imóvel da seguinte forma:

a) Bens imóveis por natureza (art. 43, I) “O o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores, e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo” Ou seja, esses bens são aqueles que se formam por força da natureza.

b) Bens imóveis por acessão física (natural) (art. 43, II) “Tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.” Ou seja, esses bens englobam a formação de ilhas, de aluvião, de avulsão, de abandono de álveo, e sobretudo, aquilo que se une por construção e edificação, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.



É importante esclarecer que, não se pode confundir o IPTU com o ITR, conforme aconselha Hugo de Brito Machado:

Sobre o conceito de bem imóvel, lembramos o que foi dito a respeito do fato gerador do imposto sobre a propriedade territorial rural, destacando que aquele imposto incide apenas sobre o bem imóvel por natureza, enquanto o imposto ora examinado incide sobre os bens imóveis por natureza e também sobre os imóveis por acessão física. Isto, em outras palavras significa que o imposto sobre a propriedade territorial rural não incide sobre edificações, mas somente sobre a terra, enquanto o urbano incide sobre a terra e também sobre as edificações.

### 1.6.2 Conceito de propriedade, domínio útil e posse

Como visto, o fato gerador do IPTU é ligado a um desses elementos: propriedade, domínio útil ou posse, assim a fim de compreender melhor tais elementos, passa-se a esmiuçá-los:

a) **Propriedade:** o Código Civil trata a propriedade no 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.”

b) **Domínio útil:** de acordo com o autor José Eduardo Soares de Melo, “compreende os direitos de utilização e disposição, inclusive o de alienação, conferidos ao foreiro, relativamente a prédio enfiteutico”. (MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8 ed., p. 532)

c) **Posse:** conforme com o art. 1.196 o Código Civil “Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.”

### 1.6.3 Conceito de zona urbana

O conceito de zona urbana está descrito nos §§ 1º e 2º do artigo 32 do Código Tributário Nacional, in verbis:

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.

Assim, fica claro que o conceito de zona urbana deve estar previsto em lei ordinária municipal, bem como conter pelo menos dois dos melhoramentos previstos no artigo de lei acima destacado.

Por outro lado, é relevante observar que esse critério de localização do imóvel, por si só, não tem sido muito levado em consideração para que seja definido o tributo incidente sobre o imóvel.

Desse modo, o critério da destinação econômica do imóvel vem sendo maior prestigiado, diante da insuficiência do critério de localização.

## **1.7 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPTU**

A regra matriz de incidência do IPTU é composta pela hipótese tributária e consequente tributário, restando composto o antecedente e consequente.

Segundo o Professor Paulo de Barros Carvalho,

a criação de um esquema seguro para dar parâmetros racionais à tributação, com fundamento em estrutura lógica, permitiu à ciência do Direito Tributário colaborar na limitação da vontade arrecadatória do legislador. A regra-matriz veio à lume, justamente, para instaurar critérios seguros, permitindo identificar a natureza do tributo e relacioná-la com o regime jurídico que querem lhe impor. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método, pp. 589-590)

Para estudarmos um tributo em sua integridade constitutiva, é de grande importância visualizar a regra-matriz de incidência tributária, para que se possa perceber os elementos essenciais para a incidência desse tributo, quais sejam as circunstâncias de espaço e tempo em que o tributo se torna devido, a modalidade do fato que se ajusta à hipótese normativa, quem deve pagar, quem deve receber, com deve ser calculado o valor da obrigação tributária. Assim, como descreve Paulo de Barros Carvalho, essa abordagem

oferece todas as informações imprescindíveis à aplicação da norma tributária no caso concreto.

Pois bem, a fim de compreendermos melhor a regra matriz de incidência tributária do IPTU, passamos a destrinchar o tema.

### **1.7.1 CRITÉRIO MATERIAL**

O critério material do IPTU consiste em ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse do bem imóvel.

Conforme descreve o art. 1.228 do Código Civil “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.”

A propriedade passou a ser vista como um objeto que tem uma função social, e não deixou de ser direito subjetivo tutelado pelo ordenamento jurídico. Nesse sentido, a Constituição Federal garante o direito de propriedade, desde que este exerça sua função social.

O domínio útil trata da influência direta sobre a coisa, ou seja, usar, gozar, dispor e reaver o bem.

A posse, de acordo com o art. 1.196 do Código Civil “considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade”.

### **1.7.2 CRITÉRIO TEMPORAL**

O critério temporal diz respeito ao momento em que importa a ocorrência do fato, e isso compete a lei ordinária sua fixação.

No IPTU o critério temporal é verificado no primeiro dia de janeiro de cada ano.

A este critério é preservado pelo princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, “b” e “c”, da Constituição Federal), a que o IPTU é submetido. Assim, ele contribui para afastar qualquer periodicidade inferior a um ano.

Por fim, a cobrança é feita por meio do envio de carnê aos contribuintes, esse documento é que formaliza o lançamento de ofício a que o imposto está sujeito.

### **1.7.3 CRITÉRIO ESPACIAL**

Esse critério corresponde a localização, ou seja, a zona urbana do Município onde o imóvel se encontra.

O art. 32, § 1º do CTN define o que é zona urbana, a fim de diferenciá-la da zona rural, sobre a qual incidirá o Imposto Territorial Rural (ITR). Desse modo, para que uma zona seja considerada urbana e, portanto, passível de cobrança de IPTU, deve conter pelo menos dois dos melhoramentos descritos no referido artigo, e que devem ser construídos ou mantidos pelo Poder Público. São eles:

- (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.

Contudo, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial 1.112.646/SP, considerou que a regra de “localização fora da zona urbana” não é absoluta, isso porque entendeu que terrenos localizados em zona urbana, estão sujeitos ao ITR, se a destinação do imóvel for rural.

Por isso, torna-se possível existir um imóvel localizado em zona urbana, que possua duas ou mais características previstas em lei para a incidência de IPTU, mas não incidir esse imposto, e sim o ITR quando estiver presente a condição de “destinação rural do imóvel”.

#### **1.7.4 CRITÉRIO PESSOAL**

O titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, ou seja, o assujeito ativo é a União Federal. Enquanto o sujeito passivo é o contribuinte, ou seja, pessoa física ou jurídica, proprietária ou detentora do domínio útil ou a posse do bem rural (conforme art. 34 do CTN), que tem por domicílio tributário o Município de localização do imóvel.

#### **1.7.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO**

Esse critério é composto por base de cálculo e alíquota, esses fatores quando conformados exprimem o valor pecuniário da dívida.

## 1.8 ALÍQUOTA

A alíquota em conjunto com a base de cálculo é uma grandeza dimensional do fato gerador. Por meio dessa, será definido o *quantum* tributário a pagar, através do índice de percentagem. Por não tratar-se de um tributo extrafiscal, o IPTU está sujeito a estrita legalidade, não podendo distanciar-se dessa.

No art. 182, II, § 4º da Constituição Federal, permite que a utilização de alíquotas maiores para imóveis em desacordo com o plano diretor urbano, pretendendo elevar a tributação sobre tais imóveis, com finalidade de desestimular o aproveitamento errôneo do solo urbano.

Art. 182 (...)

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

(...)

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

No mesmo sentido, o art. 156, § 1º, I e II da EC n. 29/2000 prevê que:

Art. 156 Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)

I – propriedade predial e territorial urbana; (...)

§1º sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º.

II – o imposto previsto no inciso I poderá:

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

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

Nesse sentido, o Estatuto da Cidade, Lei nº 10.257 de 10 de julho de 2001, que visa estabelecer normas de ordem pública e interesse social que regulam o uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo, da segurança e do bem-estar dos cidadãos, bem como do equilíbrio ambiental (art. 1º, parágrafo único). O art. 7º do Estatuto prevê que:

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

§ 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

§ 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º.

§ 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo.

Por fim, é possível verificar uma dupla progressividade ao IPTU quais sejam a progressividade extrafiscal, que lhe é genuína e histórica, utilizada como instrumento de pressão ao proprietário do bem imóvel que, devendo dar a ele o adequado aproveitamento, mantinha-se recalcitrante ao necessário cumprimento da função social da propriedade. E a progressividade fiscal, haurida pela EC n. 29/2000, que prevê que o IPTU poderá ter uma progressividade em razão do valor do imóvel, além da possibilidade de ter alíquotas diferenciadas em razão da localização e do uso do imóvel.

### **1.8.1 BASE DE CÁLCULO**

Base de cálculo é considerado o aspecto mensurável da hipótese de incidência.

De acordo com o art. 33 do CTN, a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel.

O valor venal de um imóvel é o preço de venda, levando-se em consideração o terreno e suas edificações, estimado por critérios técnicos prescritos em lei municipal. É o valor provável do imóvel, aquele que o bem alcançaria para compra e venda à vista, conforme as condições usuais do mercado imobiliário.

A Instrução Normativa SRF Nº 256, de 11 de dezembro de 2002 institui em seu artigo 33 que “O Valor da Terra Nua Tributável (VTNT) é obtido mediante a multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável, definida no art. 9º, e a área total do imóvel rural.”

O art. 9º da Instrução Normativa acima citada, institui como área tributável:

Art. 9º Área tributável é a área total do imóvel rural, excluídas as áreas:

I - de preservação permanente;

II - de reserva legal;

III - de reserva particular do patrimônio natural;

IV - de servidão florestal;

IV - sob regime de servidão florestal ou ambiental;

V - de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as

restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal;  
VI - comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual.  
VII - cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;  
VIII - alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.

Pois bem, o valor da terra nua refere-se ao valor de mercado da superfície do solo, ou seja, tudo que há de natureza no local, florestas naturais, matas nativas, pastagens naturais. Nesse sentido, não faz parte do valor da terra nua, as construções e edificações que nela existirem, permanentes ou temporárias, benfeitorias, pastagens melhoradas, e florestas plantadas (IN SRF 256/2002, art. 32, §1º).

IN SRF 256/2002, art. 32, § 2º: “O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR, e será considerado autoavaliação da terra nua a preço de mercado.”

Ou seja, de acordo com o dispositivo acima citado, o valor da terra nua é declarado pelo próprio contribuinte. Embora o DF e os Municípios detenham a competência para fiscalizar e cobrar o ITR (Lei 11.205/2005), eles não possuem competência para corrigir e fixar o valor da terra nua. A Receita Federal é quem detém a competência para tanto.

Ou seja, o valor da terra nua que será considerado para o cálculo do valor do ITR, será o declarado pelo próprio contribuinte, de acordo com os preços de mercado, exceto se esse for fixado ou corrigido pela Receita.

### **1.8.2 PLANTA GENÉRICA DE VALORES**

A planta genérica de valores consiste em uma tabela onde estão descritos todos os critérios concretos dos métodos de avaliação utilizados para se chegar ao valor venal dos imóveis. É na planta genérica que está definida a valorização dos imóveis de cada rua do Município. Ali se define, por exemplo, quantos reais por metro quadrado vale cada imóvel situado em determinada rua. Há ainda na planta de valores a valoração de outros fatores, seja dos terrenos, seja das edificações. A aplicação desses fatores em fórmulas definidas na própria planta genérica, em conjunto com os dados do cadastro imobiliário, terá como consequência a apuração do valor venal do imóvel.

A elaboração da planta genérica de valores deve ser feita criteriosamente pelo Município, para que se alcance um valor venal em valores bem próximos aos que são

praticados pelo mercado, evitando-se, assim, insatisfação do contribuinte quanto aos imóveis superavaliados, ou evasão de receita, nas hipóteses de imóveis subavaliados.

## **1.9 PRINCÍPIOS**

### **1.9.1 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA**

Esse princípio está previsto no artigo 150, III, alíneas “b” e “c” na Constituição Federal, in verbis:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)  
III- cobrar tributos: (...)  
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;  
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b”;

Fica claro que, esse princípio trata de estabelecer um instante de tempo que deve intermediar a data da lei instituidora ou majoradora do tributo e a data de cobrança.

Desse modo, “(...) pelo princípio da anterioridade não se impede a criação nem a majoração de tributo. Apenas se preocupa em regular os efeitos de tal ato no tempo” (ANTONELLI, Leonardo Pietro. GOMES, Marcus Lívio; Curso de direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. 1, p. 132)

Assim, cuida de uma distância temporal mínima entre a publicação e a força vinculante da lei, que perpetra, pela via da incidência tributária, uma instituição da lei, que perpetra, pela via da incidência tributária, uma instituição ou majoração de um tributo.

### **1.9.2 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE**

A partir do ano de 2000, com a publicação da Emenda Constitucional n. 29, foi alterado o art. 156, que cuida da progressividade da alíquota do imposto. Com a nova Emenda, ampliou-se a possibilidade de progressividade do imposto, que até então era apenas para assegurar o cumprimento da função social da propriedade, para também ser considerado o valor do imóvel, e ainda passou a permitir também a estipulação de diferentes alíquotas em razão da localização e uso do imóvel.



Em suma, a progressividade no IPTU pode dar-se em razão do tempo, do valor do imóvel ou da localização e uso do imóvel.

De acordo com o entendimento do STF, no sistema tributário nacional, o IPTU é um imposto real, dado que ele tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel, localizado na zona urbana do município.

Assim, pode-se assegurar que

o princípio da progressividade determina o estabelecimento de alíquotas mais elevadas na tributação de contribuintes com maior poder econômico. Apesar de ser ideal a aplicação desse princípio ao maior número de tributos possível, somente há expressa previsão no texto constitucional desse tipo de aplicação sobre os seguintes impostos: renda e proventos, propriedade territorial rural e propriedade predial territorial urbana. (Eduardo Sabbag, p. 182, 2013)

### **1.10 PROGRESSIVIDADE FISCAL**

A progressividade fiscal busca, nada mais nada menos, que abastecer os cofres públicos.

A progressividade fiscal, de acordo com Geraldo Ataliba, consiste no modo de o legislador estruturar os impostos, majorando as alíquotas na medida em que se aumenta a base imponible.

### **1.11 PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL**

A progressividade extrafiscal tem a finalidade de aumentar as alíquotas toda vez que houver determinados fins a serem atingidos, isso independentemente de alguma eventual alteração da base de cálculo.

De acordo com Roque Antonio Carazza “extrafiscalidade é o emprego da tributação para fins ordinatórios – portanto, não fiscais -, ou seja, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazerem ou a absterem-se de fazer alguma coisa”.

O autor Ernesto Lejeune Valcárcel, sob outro enfoque, mostra que a diferença jurídica entre tributos fiscais e extrafiscais somente pode ser observada examinando-se a forma com que o legislador cuidou do princípio da capacidade contributiva em cada caso.

Assim, designam-se tributos fiscais aqueles que nos quais a capacidade contributiva aparece não apenas como pressuposto legitimador do tributo, mas também como critério de estruturação e de aplicação do mesmo.

Por outro lado, são descritos como tributos extrafiscais os que expressamente perseguem fins de política econômica, prescindindo, pois, da capacidade contributiva, ou simplesmente não a tomando como critério predominante para dita estruturação e aplicação.

A autora Valéria Furlan conceitua:

extrafiscalidade dos impostos como sendo a forma empregada pelo Estado, exclusivamente via tributação, para atingir fins não meramente arrecadatórios, mas preponderantemente ordinatórios, quer para incentivar determinados comportamentos, quer para desestimulá-los (impostos proibitivos), afastando-se eventuais efeitos confiscatórios. (Valéria Furlan, IPTU, p. 145)

## **1.12 EXTRAFISCALIDADE E FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE**

A Constituição da República de 1988 traz em seu art. 5º, XXII, o direito de propriedade, e em seguida acentua que a propriedade atenderá a sua função social”.

Além disso, nos artigos 156, § 1º; 170, III; 182, § 2º e art. 184 demonstra sua preocupação com a função social da propriedade.

No entanto, o conceito de propriedade privada e sua função social, foi sendo dissolvida com os crescentes sistemas de delimitação de propriedade.

Desse modo, de acordo com as lições de Dejalma de Campos, pode-se afirmar que, atualmente, “o conceito de propriedade pode apresentar-se como a faculdade de possuir um imóvel sujeitando-se ao dever de utilizá-lo em plena consonância com o bem-estar comum e, portanto, respeitando a propriedade de outrem.” (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, p. 18)

## **2 – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR**

### **2.1 CONCEITO**

O ITR consiste num imposto de caráter fiscal, mas que também exerce uma importante função extrafiscal, singularizado por ser destinado a cuidar principalmente do princípio da função social da propriedade, tendo como uma particular finalidade de

estimular a manutenção da propriedade para proveito dos benefícios do exercício do direito individual de propriedade.

Assim sendo, para a cobrança deste imposto, as alíquotas são maiores para as propriedades com maior extensão e baixo grau de utilização, isto é, quanto mais a propriedade for utilizada, menor será o imposto. As alíquotas variam de 0,03% até 20%, sendo calculadas de acordo com a extensão e o grau de utilização da propriedade.

Esse imposto é de competência da União, conforme o artigo 153, III, da CF. Além disso, é um tributo federal cobrado anualmente – de agosto a setembro – previsto na Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

Os proprietários de imóveis rurais deverão, conforme prevê o inciso III, atender aos requisitos constitucionais para o cumprimento da função social, sendo que dentre estes requisitos, está a preservação ambiental (SOUZA, 2009, P. 161).

Para uma melhor compreensão, vale esmiuçar o referido tema, observando os pensamentos do autor Leandro Paulsen.

**Propriedade**, nos moldes do artigo 1.228 do Código Civil de 2002, é um direito real que compreende as faculdades de usar, gozar e dispor da coisa e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

**Territorial** quer dizer que a tributação deve ser feita sobre a grandeza dimensionada pela propriedade da terra nua.

**Rural** é o adjetivo que qualifica aquilo que é próprio do campo. Ou seja, imóvel rural é aquele localizado na zona rural, situado no campo.

A Constituição Federal estabelece três diretrizes acerca desse imposto, no § 4º de seu artigo 153, quais sejam:

a. A **progressividade e fixação de alíquotas** a fim de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; Ou seja, o legislador tem a intenção de incentivar o cultivo da propriedade, de modo que o proprietário que não der uma destinação econômica à propriedade deve ser mais onerado.

b. A **não incidência sobre pequenas glebas rurais**, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; Este inciso cuida de uma imunidade. A definição do que deve ser considerado por “pequenas glebas rurais está disposta no artigo 2º da Lei nº 9.393/96, e varia conforme a região: “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; 30 ha, se localizado em qualquer outro município.”.

Ainda, quanto ao requisito da unitariedade, conforme a redação da EC 42/2003, não há exigência de que o proprietário explore o imóvel só ou com sua família, basta que a única propriedade recaia sobre pequena gleba rural, para que seja amparada por esta imunidade tributária.

c. **A fiscalização e cobrança pelos municípios que assim optarem**, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal; por meio deste inciso, o legislador permite que se o município optar por isso, poderá então ser o sujeito ativo desta obrigação tributária, e o titular do controle de fiscalizar, lançar e exigir o pagamento, mediante um acordo de convenio formalizado com a União

## 2.2 ORIGEM HISTÓRICA

O ITR teve sua criação pela Constituição da República de 1891, e sua finalidade era estimular a produção agropecuária no país, uma vez que nesse período o Brasil estava começando a reconhecer suas áreas.

A distinção entre o imposto territorial rural e urbano surgiu na Constituição de 1934, em que a cobrança do ITR foi destinada aos estados, mantendo-se assim nas Constituições de 1937 e 1946.

Posteriormente, a cobrança do imposto passou a ser de competência dos municípios com a instituição da Emenda Constitucional de 1961. Mais tarde, a cobrança desse imposto foi transferida para a União, e sua receita repassava-se aos municípios onde estavam localizados os imóveis, com a Emenda Constitucional de 1964.

Em seguida, durante o período das Constituições de 1967 e 1969 o ITR era cobrado pelo Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (IBRA), que foi extinto em 1970, sendo que a cobrança do imposto foi transferida ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA).

Em 1980, foi criado o conceito de Módulo Fiscal do Município (MFM), por meio da Lei nº 6.746 e do Decreto-Lei nº 84.685, em que era fixado o tamanho ideal para um imóvel para cada município, e ainda o Módulo Fiscal do Imóvel (MFI) através do qual era determinada a relação entre o tamanho da área aproveitável do imóvel com o seu tamanho ideal do município. Para isso, o Autor Graziano (1990, p. 10) aponta que houve bastante discordância quanto ao critério de fixação do módulo rural de cada município.

De um modo geral, a regra básica era que se o imóvel não atingisse um determinado grau de utilização da terra variável de 10% a 30%, conforme o MFM de sua localização, seria aplicada a progressividade, então no primeiro ano a alíquota era duplicada, no segundo triplicada, no terceiro ano e seguintes era quaduplicada. Em contrapartida, o imóvel que provesse as condições devidas de exploração poderia gozar de redução do tributo.

Em seguida, a Constituição Federal de 1988 remeteu a uma futura legislação na qual a definição de propriedades consideradas produtivas, a fim de que fossem beneficiadas com a redução do imposto.

Nesse sentido, a Constituição Federal trouxe um ponto importante, através do artigo 153, parágrafo 4º que determinava que o ITR deveria servir como um instrumento para viabilizar uma mudança no uso e posse da terra. Desse modo, era esperado que ficasse evidentes os efeitos positivos na agricultura, uma vez que a manutenção da terra como reserva de valor deveria ser desestimulada. No entanto, isso ainda não foi efetivado. Para ocorrer uma real mudança no uso da terra no Brasil, a atual sistemática do ITR haveria de ser totalmente alterada, assim incentivando o maior aproveitamento da terra, e ainda o ITR deveria conter controles, de fiscalização, cadastro de contribuintes, dívidas, semelhantes aos principais impostos federais.

Finalmente, a terceira fase começa em 1990, quando foi transferida do INCRA para o Departamento da Receita Federal a competência para tributar, arrecadar e fiscalizar o ITR. O intuito era de disciplinar o ITR, punindo os latifundiários que mantinham terras improdutivas. Para isso, foi promovido um cadastramento fiscal dos imóveis rurais e dos respectivos contribuintes do tributo, com base na Lei n. 8.022 de 12 de abril de 1990, No entanto a base da Receita Federal não possuía nenhum método que pudesse efetivar o cadastramento, então foi utilizado o mesmo cadastro que o INCRA vinha usando.

Posterior a isso, no final do ano de 1991, pela quarta vez o governo Collor apresentou ao Legislativo um novo projeto de lei que visava aumentar a abrangência e a progressividade do ITR e a taxação da propriedade improdutiva. No entanto, esse projeto foi derrotado pela Câmara dos Deputados.

No mesmo ano, foi criada a Declaração Anual de Informações para a formação do Cadastro Fiscal do imposto Territorial Rural, por meio da Portaria nº 1.275 (DOU, 31.12.91, p. 31202), em que ficou fixada a data de 30/04/1992 para a entrega. A mesma portaria trazia a determinação para o Executivo providenciar a relação dos municípios

brasileiros e as dimensões dos módulos fiscais, até a data de 31/03/1992. No entanto, os problemas administrativos ainda persistem nessa área.

No ano de 1992 adveio a determinação de obrigatoriedade para o preenchimento de formulários do Imposto Territorial Rural por todos os proprietários de imóvel rural ou possuidores de qualquer título.

### **2.3 CONTEXTO LEGAL**

O ITR possui fato gerador continuado, que é consubstanciado numa situação jurídica. O CTN dispõe:

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, localizado fora da zona urbana do Município.

O aspecto espacial, consiste no território nacional, e a zona rural do Município. E o aspecto temporal, como de praxe, considera-se nascida a obrigação de pagar o ITR no dia ° de janeiro, coincidindo com o primeiro dia do exercício financeiro (Lei nº 9.393/1996, art. 1º).

O contribuinte é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, nos moldes do art. 4º da Lei 9.393/1996.

A base de cálculo desse imposto é o valor fundiário, conforme definido pelo art. 30 do CTN. O valor fundiário é o valor da extensão da terra, ou seja, o valor da terra nua, sem que seja considerado valor das construções, instalações, benfeitorias, culturas, pastagens e florestas plantadas. O art. 11 da Lei nº 9.393/96 determina que o cálculo se dê sobre o “Valor da Terra Nua tributável”.

As alíquotas do ITR são definidas na tabela de alíquotas anexa à Lei nº 9.393/96, variando conforme o tamanho da propriedade, em hectares e o grau de utilização, esse é obtido através da relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

Eis a tabela:

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

A regra matriz desse imposto é realizada pelos critérios material, espacial, temporal, espacial e quantitativo.

## 2.4 COMPETÊNCIA E SUJEITO ATIVO

A Constituição Federal estabelece ser de competência da União a instituição do ITR, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)  
VI – propriedade territorial rural.

Esse imposto já foi de competência dos Estados (Constituição Federal de 1946), e dos Municípios (EC n. 5/61), atualmente é de competência da União, e está baseado na Lei n. 9.393/96, e regulamentada pelo Decreto n. 4.382/2002.

Por se tratar claramente de um imposto de natureza extrafiscal, o ITR é tido como um instrumento de política agrária, no que tange ao combate de latifúndios improdutivos, desse modo auxiliando a reforma agrária e a consequente redistribuição de terras no país.

O art. 153, § 4º, I, II e III da Constituição Federal preconiza que o ITR será um imposto progressivo, devendo variar suas alíquotas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Além disso, não incide sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel. Por fim, será fiscalizado e cobrado pelo município que assim optar, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal (art. 153, §4º, III, CF).

## 2.5 SUJEITO PASSIVO

O sujeito passivo concerne na pessoa que detém qualquer direito de gozo, relativamente ao bem imóvel rural, seja pleno ou limitado. Assim, os titulares desse direito, como sujeito passivo do ITR, conforme o art. 5º do Decreto n. 4.382/2002, são o proprietário (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o titular de domínio útil (enfiteuta e usufrutuário) ou o possuidor (aquele que com a possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião).

É importante salientar que, poderão haver situações em que haja um possuidor e um proprietário, nesse caso, o proprietário, e não o possuidor é que será o contribuinte do ITR, em face de a propriedade ter sido eleita como fato gerador. Por exemplo nos casos de arrendamento rural, o arrendatário tem a posse, mas o proprietário é quem deverá solver o ITR.

## 2.6 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITR

A regra matriz de incidência do IPTU é composta pela hipótese tributária e consequente tributário, restando composto o antecedente e consequente.

Nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho:

a criação de um esquema seguro para dar parâmetros racionais à tributação, com fundamento em estrutura lógica, permitiu à ciência do Direito Tributário colaborar na limitação da vontade arrecadatória do legislador. A regra-matriz veio à lume, justamente, para instaurar critérios seguros, permitindo identificar a natureza do tributo e relacioná-la com o regime jurídico que querem lhe impor.

Para estudarmos um tributo em sua integridade constitutiva, é de grande importância visualizar a regra-matriz de incidência tributária, para que se possa perceber os elementos essenciais para a incidência desse tributo, quais sejam as circunstâncias de espaço e tempo em que o tributo se torna devido, a modalidade do fato que se ajusta à hipótese normativa, quem deve pagar, quem deve receber, com deve ser calculado o valor da obrigação tributária. Assim, como descreve Paulo de Barros Carvalho, essa abordagem oferece todas as informações imprescindíveis à aplicação da norma tributária no caso concreto.

Pois bem, a fim de compreendermos melhor a regra matriz de incidência tributária do ITR, passamos a destrinchar o tema.



### **2.6.1 CRITÉRIO MATERIAL**

O critério material do ITR é ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse do bem imóvel.

Conforme descreve o art. 1.228 do Código Civil “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.

A propriedade passou a ser vista como um objeto que tem uma função social, e não deixou de ser direito subjetivo tutelado pelo ordenamento jurídico. Nesse sentido, a Constituição Federal garante o direito de propriedade, desde que este exerça sua função social.

O domínio útil trata da influência direta sobre a coisa, ou seja, usar, gozar, dispor e reaver o bem.

A posse, de acordo com o art. 1.196 do Código Civil “considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade”.

Por fim, é considerado imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terra, localizada na zona rural do município.

### **2.6.2 CRITÉRIO TEMPORAL**

Por critério temporal deve-se entender o momento da ocorrência do fato de repercussão jurídica relevante, competindo à lei ordinária a sua fixação.

No caso do ITR, o critério temporal será verificado no primeiro dia de janeiro de cada ano.

### **2.6.3 CRITÉRIO ESPACIAL**

O critério espacial do ITR é a zona rural em que o imóvel se encontra, ou seja, a área fora da zona urbana do município.

Nos casos em que o imóvel pertença a mais de um município, será competente para exigir o imposto o município onde ficar a sede do imóvel, e caso ele não exista, o município onde se localizar a maior parte do imóvel.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial 1.112.646/SP, em que considerou que a regra “localização fora da zona urbana” não é absoluta, ao entender que terrenos localizados em zona urbana, mas que a destinação do imóvel for rural, serão sujeitos ao ITR. Conforme a ementa da referida decisão:

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

Desse modo, é possível ter um imóvel em área urbana que possua duas ou mais características previstas em lei para incidência de IPTU, mas não incidir este imposto, e sim o ITR quando estiver presente a condição de “destinação rural do imóvel”.

### **2.6.3 CRITÉRIO PESSOAL**

Pois bem, o critério pessoal é composto pelo sujeito ativo (titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária) que é a União Federal, e pelo sujeito passivo o contribuinte, ou seja, pessoa física ou jurídica, proprietária ou detentora do domínio útil ou a posse do bem rural (conforme art. 31 do CTN).

O município de localização do imóvel é o domicílio tributário do contribuinte, sendo vedada a eleição de qualquer outro.

Além disso, o contribuinte e quem deve realizar a apuração e o pagamento do ITR, isso independentemente de prévio procedimento da administração tributária, sempre observando os prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, e ficando sujeito a posterior homologação.

### **2.6.4 CRITÉRIO QUANTITATIVO**

Esse critério é composto por base de cálculo e alíquota, esses fatores quando conformados exprimem o valor pecuniário da dívida.

## **2.7 ALÍQUOTA**

A alíquota é expressa em percentagem (%). E no caso do ITR, a alíquota é estabelecida em função da área total do imóvel, levando-se em conta o grau de sua utilização.

Nesse sentido, é evidente que as propriedades rurais menores pagarão taxas mais baixas. Ocorre que deve ser levado em consideração os dois critérios, de tamanho de área total do imóvel conjuntamente com o grau de utilização.

Desse modo, as alíquotas podem variar entre 0,3% a 20% como previsto em lei.

Diante disso, para os imóveis rurais que contam com até 50 hectares as alíquotas variam entre 0,3% e 1%, além disso, de acordo com o grau de utilização do imóvel, que pode variar de acima de 80% até 30%. Enquanto em imóveis rurais com área superior a 5 mil hectares, as alíquotas vão de 0,45% até 20%.

Desse modo, podemos verificar que a alíquota varia de acordo com o tamanho e o grau de produtividade do imóvel rural, isso a fim de desmotivar a manutenção de propriedades improdutivas. Ou seja, quanto maior produtividade há na propriedade, menor será a taxa de imposto paga por seu proprietário.

A alíquota em conjunto com a base de cálculo é uma grandeza dimensional do fato gerador. Por meio dessa, será definido o *quantum* tributário a pagar, através do índice de percentagem

## **2.8 PROGRESSIVIDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

De acordo com art. 145, § 1º, da constituição todo tributo, seja qual for sua natureza real ou pessoal, deve estar vinculado à capacidade contributiva do contribuinte. E por causa da capacidade contributiva, na medida do possível, os tributos serão de natureza pessoal e serão escalonados de acordo com a possibilidade econômica do contribuinte.

Como consequência da isonomia tributária, o princípio da capacidade contributiva exige que a base de cálculo do imposto seja medida de acordo com o potencial tributário de cada um, distribuindo a carga tributária equitativamente, em medida de justiça tributária. Já sob seu viés objetivo, o princípio obriga o legislador autoritário a ler a materialidade constitucional como a possibilidade de tributar apenas os fatos que representam riqueza, que respeitem o mínimo de subsistência e a manutenção da atividade produtiva e que não conduzirem efeitos confiscatórios.

## 2.9 BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo é compreendida como o aspecto mensurável da hipótese de incidência. Além da função mensuradora, a base de cálculo confirma, afirma ou infirma o aspecto material do antecedente normativo.

De acordo com o art. 30 do CTN, a base de cálculo do ITR se trata do valor fundiário do bem, ou seja, de fundo, sem que nada lhe acrescente.

Contudo, a legislação específica faz referência ao valor da terra nua tributável (VTNT), que é obtido pela multiplicação do valor de mercado das terras pelo quociente entre a área tributável e a área total. Nesse contexto, os arts. 32 e 33 da IN SRF 256/2002:

“Art. 32. Valor da Terra Nua (VTN) é o valor de mercado do solo com sua superfície, bem assim das florestas naturais, das matas nativas e das pastagens naturais que integram o imóvel rural.

§ 1º Não integram o VTN os valores de mercado relativos a:

- I – construções, instalações e benfeitorias;
- II – culturas permanentes e temporárias;
- III – pastagens cultivadas e melhoradas;
- IV – florestas plantadas.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

§ 3º Para fins do disposto no inciso I do § 1º, incluem-se no conceito de construções, instalações e benfeitorias os prédios, depósitos, galpões, casas de trabalhadores, estábulos, currais, mangueiras, aviários, pocilgas e outras instalações para abrigo ou tratamento de animais, terreiros e similares para secagem de produtos agrícolas, eletricidade rural, colocação de água subterrânea, abastecimento ou distribuição de águas, barragens, represas, tanques, cercas e, ainda, as benfeitorias não relacionadas com a atividade rural.

Art. 33. O Valor da Terra Nua Tributável (VTNT) é obtido mediante a multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável, definida no art. 9º, e a área total do imóvel rural”.

E o art. 9º a que se refere IN, por sua vez, estabelece o que segue:

“Art. 9º Área tributável é a área total do imóvel rural, excluídas as áreas:

- I – de preservação permanente;
- II – de reserva legal;
- III – de reserva particular do patrimônio natural; IV – sob regime de servidão florestal ou ambiental;
- V – de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal;
- VI – comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual.
- VII – cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;

VIII – alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público”.

## **2.10 PRINCÍPIOS**

### **2.10.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

Esse princípio é responsável por administrar a imposição de tributos, ele exige que haja legislação tributária para que sejam efetuadas cobranças aos contribuintes, se encontra previsto no art. 120, I, da Constituição Federal de 1988.

### **2.10.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL**

Constante no art. 150 da Constituição Federal, esse princípio traz uma segurança jurídica ao contribuinte. Desse modo, determina que para que uma nova lei que institua ou majore um tributo deve aguardar o exercício financeiro seguinte ao de sua publicação para incidir. Isto é, efetivamente a lei apenas incidirá no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação, e o tributo poderá ser cobrado no exercício subsequente.

### **2.10.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Esse princípio cuida para que cada contribuinte pague a tributação de acordo com sua capacidade econômica efetiva, conforme prevê o artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988.

Na interessante análise do sistema tributário sob o ponto de vista da economia, segundo a ótica do Autor Brito:

O princípio da capacidade contributiva como diretriz nas imposições fiscais é bem antigo e tem como finalidade a redistribuição de rendas, buscando uma equalização da condição razoável de vida para todos, sendo o Estado o agente dessa redistribuição da renda auferida dos que possuem capacidade de contribuir, com o menor sacrifício (BRITO, 1982, p. 70)

Nesse sentido, o autor Basto aborda o seguinte pensamento:

Mas é preciso ressaltar também que a capacidade contributiva tem que estar em sintonia com a justiça fiscal e está também traz a indagação sobre o que se receberá em troca do Estado, pela prestação fiscal realizada. Nesta devolução

estatal através da prestação dos serviços públicos há que se considerar o fornecimento universal destes serviços não podendo excluir os que deles aparentemente não necessitam, pois seria uma agressão ao princípio da isonomia (BASTO, 2011, p. 20).

#### **2.10.4 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE**

Com a implantação da Emenda Constitucional n. 42/2003, à luz do art. 153, § 4º, I da Constituição Federal, o ITR passou a ter previsão explícita de progressividade devendo as alíquotas desestimular a manutenção de propriedade improdutivas. *In verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
§ 4º. O imposto previsto no inciso VI do caput:  
I- Será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (...)

Esse comando, aborda a progressividade extrafiscal do ITR, criando assim uma maior onerosidade para o proprietário que não dá destinação econômica ao seu imóvel rural, ou o faz com precário rendimento.

### **3. LOCALIZAÇÃO X DESTINAÇÃO DO IMÓVEL**

Para efeito da incidência de ITR, será considerado imóvel rural aquele localizado na zona rural, ou fora da zona urbana.

O artigo 15 do Decreto -Lei nº 57/1966, altera o dispositivo sobre lançamento e cobrança do ITR:

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

Portanto, a partir do critério estabelecido pelo artigo acima comentado, existe também o critério da destinação ou finalidade do imóvel, pelo qual, se comprovada seu aproveitamento como imóvel rural, o imóvel será assim tributado, ainda que localizado em zona urbana.

Há divergência entre doutrinadores que se utilizam das teorias da situação do imóvel e da destinação para definir a incidência de IPTU e de ITR, uma vez que, pelo critério da destinação, se o imóvel é destinado à agricultura, pecuária, extrativismo vegetal, ele será considerado rural, mesmo que os limites estejam em área urbana.

Enquanto pelo critério topográfico, o imóvel para ser considerado rural deve estar excluído do perímetro urbano do município.

A jurisprudência do STJ, (REsp 1.112.646/SP) consubstanciou-se no sentido de que “não incide IPTU, mas ITR, sobre o imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial”.

#### **4. DESTINAÇÃO DO IMÓVEL**

Sabe-se que é importante a aceção de zona urbana e zona rural, no entanto somente isso não pode ser utilizado a fim de determinar a incidência de IPTU ou ITR sobre determinado imóvel.

Diante disso, tem-se a premissa da destinação do imóvel, para que seja definido o imposto a ser pago pelo seu proprietário. Assim, ainda que o imóvel esteja localizado em zona considerada urbana, mas é utilizado para fins econômicos por meio de exploração rural, deve estar sujeito a incidência de ITR.

Além disso, progressivamente as zonas rurais vêm se aproximando das zonas urbanas, isso porque as cidades estão em expansão, assim ficando cada vez mais difícil de definir os locais como zona urbana ou rural somente por suas características locais.

Áreas que eram rurais, passam a ser consideradas urbanas por conta de algumas melhorias como calçamento, esgoto, a chegada de luz elétrica etc., que são feitas, bem como o aumento de casas que vão chegando cada vez mais próximas as zonas rurais.

Desse modo, o artigo 15 do DL n. 57/66 tutela por aqueles imóveis destinados a práticas de atividades rurais economicamente viáveis, que, com a expansão dos centros urbanos, passaram a integrá-los, mas continuam sendo tributados pelo ITR, uma vez que comprovadamente seja utilizado para exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

Em suma, para que o ITR possa efetivamente incidir sobre um imóvel que teoricamente está localizado em uma zona definida como urbana, é necessário que nesse imóvel haja a exploração extrativa vegetal (extração de recursos vegetais da natureza, tais como frutos, madeiras, raízes, folhas, ceras, resinas etc.), agrícola (cultivo da terra, plantações de vegetais etc.), pecuária (criação de animais, como gado, aves, suínos etc.), ou agroindustrial (produção de laticínios, carnes, cereais etc.).

Ao contrário de terrenos localizados no centro das cidades, ou em bairros consolidados, que possuem pequena área de alto valor, no entanto não se prestam à exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, isso porque seria incompatível com as destinações alternativas relacionadas ao imóvel urbano, tais como seu aluguel ou edificação. Desse modo, realizar uma exploração rural que não possa ser economicamente justificada, e com isso pleitear a não submissão ao IPTU, representa uma manobra evasiva que viola o ordenamento jurídico, por isso é preciso analisar caso a caso.

## 5. JURISPRUDÊNCIA

Com relação ao tema abordado no presente trabalho, é de grande valia a apresentação de jurisprudências, desse modo passemos a verificar as decisões dos tribunais.

TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

(REsp n. 1.112.646/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 26/8/2009, DJe de 28/8/2009.)

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.

(AgInt no AREsp n. 1.377.458/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 6/6/2019, DJe de 14/6/2019.)

TRIBUTÁRIO. IPTU. ITR. IMÓVEL. EXPLORAÇÃO EXTRATIVA VEGETAL. ART. 32 DO CTN, 15 DO DECRETO-LEI Nº 57/66.

1. O artigo 15 do Decreto-Lei nº 57/66 exclui da incidência do IPTU os imóveis cuja destinação seja, comprovadamente a de exploração agrícola, pecuária ou industrial, sobre os quais incide o Imposto Territorial Rural-ITR, de competência da União.

2. Tratando-se de imóvel cuja finalidade é a exploração extrativa vegetal, ilegítima é a cobrança, pelo Município, do IPTU, cujo fato gerador se dá em razão da localização do imóvel e não da destinação econômica. Precedente.

### 3. Recurso especial improvido.

(REsp n. 738.628/SP, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 12/5/2005, DJ de 20/6/2005, p. 259.)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ORDINÁRIA. DISCUSSÃO ACERCA DA INCIDÊNCIA DE IPTU OU ITR. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. IMÓVEL LOCALIZADO EM ÁREA URBANA. EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CONTROVÉRSIA RESOLVIDA, PELO TRIBUNAL DE ORIGEM, À LUZ DAS PROVAS DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO, NA VIA ESPECIAL. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno ajuizado contra decisão que julgara recurso interposto contra decisum publicado na vigência do CPC/2015.

II. Trata-se, na origem, de Ação Ordinária ajuizada pela contribuinte, em face do Município recorrente, alegando ser proprietária de uma área de 2.500.000 m<sup>2</sup> (dois milhões e quinhentos mil metros quadrados), onde são exercidas atividades de exploração e extrativismo vegetal, como o plantio de eucalipto, criação de animais, produção de mudas e etc, motivo pelo qual deve incidir o ITR e, não, o IPTU. O Juízo de 1º Grau julgou parcialmente procedente o pedido. Interposta Apelação pelo Município, o Tribunal de origem manteve a sentença, negando provimento ao recurso.

III. Não há falar, na hipótese, em violação ao art. 1.022 do CPC/2015, porquanto a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, de vez que os votos condutores do acórdão recorrido e do acórdão proferido em sede de Embargos de Declaração apreciaram fundamentadamente, de modo coerente e completo, as questões necessárias à solução da controvérsia, dando-lhes, contudo, solução jurídica diversa da pretendida.

IV. Na forma da jurisprudência do STJ, não se pode confundir decisão contrária ao interesse da parte com ausência de fundamentação ou negativa de prestação jurisdicional. Nesse sentido: STJ, EDcl no REsp 1.816.457/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/05/2020; AREsp 1.362.670/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 31/10/2018; REsp 801.101/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 23/04/2008.

V. É firme o entendimento desta Corte no sentido de que "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 1.112.646/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 28/08/2009). No mesmo sentido: STJ, AgInt no AREsp 1.377.458/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/06/2019.

VI. O Tribunal de origem, com base no exame dos elementos fáticos dos autos, manteve a sentença de parcial procedência, consignando que, "ao responder os questionamentos realizados pela própria Municipalidade Requerida, no item 3 de fl. 158, em conclusão ao trabalho técnico (fl. 168), o Perito Judicial informa que: 'A GLEBA 1 enquadra-se na Lei 5.172-66 e no Código Tributário do Município de Cariacica e está sujeita a tributação do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) por ser confrontante a BR 101 - Rodovia do Contorno. As demais áreas são destinadas à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial conforme documentação em anexo, sendo classificadas como rurais e com incidência do ITR (Imposto Territorial Rural). A área composta por partes das glebas 3, 4 e 17 onde funcionam a planta industrial com benfeitorias (ruas pavimentadas, iluminação, rede de água e esgoto e galpões da indústria do lixo etc) foi construída e é mantida pela empresa requerente, não se enquadrando no Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5172/66, seção II, § primeiro), onde os melhoramentos são construídos ou mantidos pelo Poder Público.' (fl. 729)". Tal entendimento, firmado pelo Tribunal a quo, no sentido de que o IPTU somente deve incidir sobre a Gleba 1, não pode ser revisto, pelo Superior Tribunal de Justiça, por exigir o reexame da matéria fático-probatória dos autos. Precedentes do STJ.

VII. Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp n. 1.513.783/ES, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 20/9/2021, DJe de 22/9/2021.)

## **6. CONFLITO DE COMPETÊNCIA**

Como se viu até aqui, podemos verificar que embora os dois tratam-se de imposto sobre bens imóveis, existe um conflito de competência entre estes impostos, IPTU e ITR, haja vista que o primeiro é de competência do Município onde está localizado o imóvel, conforme determina o art. 156, I, da Constituição Federal/88. Enquanto o segundo, é de competência da União, conforme o artigo 153, III, da CF.

É de fácil compreensão que as legislações a respeito destes impostos são dirigidos a definir os fatos geradores, as bases de cálculos e os contribuintes do imposto de

competência federal, assim vê-se que se tratam de normas gerais, haja vista que podem ser perfeitamente enquadradas no disposto no artigo 146, III, “a” da Constituição Federal.

A União é o destinatário das normas, no entanto suas prescrições dizem respeito automaticamente aos Municípios, haja vista que a materialidade do ITR (Imposto Territorial Rural) é muito semelhante à do IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana), motivo pelo qual são concebidas como normas gerais.

Por fim, nesse sentido resta claro que o disposto no Código Tributário Nacional sobre o Imposto Territorial Rural exerce uma típica função de normas gerais que são destinadas à União, quais seja a função primária de delimitar sua atividade impositiva, o que leva necessariamente a sua função secundária de evitar conflitos de competência, nesse caso com o Município.

Análogo a esse pensamento, no que se refere ao IPTU são também normas gerais, no entanto com uma característica diversa das relativas ao ITR, isso porque além de terem como função secundária evitar conflitos com a União, os comandos têm também a função de harmonizar, que se faz necessária por conta da multiplicidade de ordens parciais competentes.

Pois bem, diferentemente disso, com relação ao ITR não existem enunciados capazes de harmonizar, apenas meramente estipuladores de limites à atividade legislativa da União.

Enquanto que referente ao IPTU existem enunciados prescritivos harmonizadores, e também, ao mesmo tempo, delimitadores, assim além de estabelecer padrões que devem ser observados por todos os Municípios quando do exercício de sua competência tributária (definindo os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes, e estipulando os requisitos necessários para que se possa considerar uma área como zona urbana).

O autor Aires Barreto registra a existência um entendimento doutrinário que considera indevida a definição de “zona urbana” por meio de lei complementar, isso porque tal ideia feriria a autonomia dos Municípios, eis que o assunto em tela é de interesse local. Nesse sentido, o autor afirma que eles poderiam legislar sobre a matéria, definindo zona urbana “para fins edilícios, para fins outros, administrativos, uso e ocupação do solo, trânsito e uma série de outros assuntos”. E posteriormente, assevera:

“o mesmo não pode ser dito, porém, quando a definição de zona urbana é para fins de IPTU. É que de, de um lado, a competência municipal é exclusiva, no que pertine à tributação imobiliária urbana, de outro, é a União, igualmente competente, e também em caráter exclusivo, para criar o imposto sobre a propriedade imobiliária rural. Ora, diante de arquétipos constitucionais

confrontantes (IPTU e ITR), passíveis, portanto, de engendrar conflitos de competência, em virtude da autonomia assim do Município como da União, que caminho adotar? A prevalecer a tese de que o Município é livre para fixar sua zona urbana, para efeitos do IPTU, nada impediria que a definisse como equivalendo a todo o seu território, mesmo nos casos em que fosse manifesta a presença de regiões tipicamente rurais (...). Precisamente porque IPTU e ITR são impostos 'confrontantes', passíveis de ensejar quanto aos conceitos de zona urbana e zona rural, conflitos de competência, é que cabe, como coube, a edição da lei complementar dispendo sobre esses conflitos. Os parágrafos do artigo 32 do CTN configuram normas gerais de Direito Tributário, destinadas a prevenir conflitos e competência entre os Municípios e a União. (BARRETO, Aires, 2004, p. 181)

Embora exista o critério geográfico, o Decreto-Lei n. 57, de 18 de novembro de 1966 trouxe um conteúdo que institui uma exceção, que dispõe que para fins de incidência desses impostos, também é relevante a destinação do imóvel. O artigo 15 do referido DL determina o seguinte:

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

O autor Hugo de Brito Machado diz que, com relação ao critério geográfico do artigo 32 do Código Tributário Nacional, deve ser entendido em face da norma do artigo 15 do Decreto-Lei n. 57/66, não incidindo IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber quaisquer das destinações ali previstas. Explica em seguida:

Em se tratando de imóvel situado fora da zona urbana prevalece simplesmente o critério geográfico. Incide o Imposto Territorial Rural, não o IPTU. Em se tratando, porém, de imóvel situado na zona urbana do município prevalece a distinção. (MACHADO, Hugo de Brito, p. 59)

## **7 - CONFLITOS DE COMPETÊNCIA RESOLVIDOS POR NORMA GERAL**

A norma geral tem a finalidade de principal de fazer com que o direito tributário seja produzido e aplicado segundo um padrão.

O autor Frederico Araújo Seabra de Moura registra que:

diante da veiculação de uma norma geral em matéria tributária, essa positivação é capaz de fazer com que conflito de competência seja evitado, desde que venha a regular certos critérios das possíveis regras-matrizes. Nesse caso, além de cumprir sua precípua função padronizadora, a norma geral será

dotada de uma função secundária. (MOURA, Frederico Araújo Seabra de, 2009, p. 70)

Em seguida, o autor Ives Gandra da Silva Martins continua:

Assim sendo, a norma geral pode simplesmente ser posta para padronizar o sistema, sem gerar mais nenhum efeito, como nos casos do artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, mas podem além de realizar essa padronização, gerar consequências, como dirimir conflitos de competência, nos casos exemplificados pelo artigo 146, III, 'a' da Constituição Federal, situação em que lei complementar também estará desempenhando uma indiscutível função estabilizadora. (4MARTINS, Ives Gandra da Silva, 2009, p. 434)

## 8 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao concluirmos esse breve estudo sobre o IPTU e ITR e a incidência conforme a destinação do imóvel com a evolução histórica de arrecadação dos impostos, vislumbra-se que existe uma deficiência na legislação e nos órgãos competentes para a administração tributária desses tributos.

Há ainda que se tratar do conflito de competência existente entre União e Município para a efetiva fiscalização, lançamento e cobrança dos tributos, principalmente no que tange ao ITR.

Resta evidente que a União não tem capacidade para fiscalizar e cobrar corretamente o ITR.

Diante de todo o exposto no presente trabalho, pode-se concluir que o IPTU é o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, cuida de um imposto real que refere-se a um tributo voltado sobre imóveis localizados em zona urbana dos Municípios, quais sejam, casas, apartamento, lojas, salas comerciais etc. A competência para a cobrança é atribuída ao município e ao Distrito Federal, conforme determina o art. 156, I, da Constituição Federal/88.

E o ITR é o Imposto Territorial Rural, que incide sobre os imóveis que estão localizados na zona rural do Município. Mas, com a instituição do Decreto -Lei nº 57/1966, o artigo 15 altera o dispositivo sobre lançamento e cobrança do ITR:

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

O ITR tem como principal função a desmotivação a manutenção de propriedades rurais improdutivas, ou seja, é um incentivo a utilização das terras, de modo que quanto maior o grau de utilização das terras menor será a taxa de imposto devida pelo proprietário do imóvel.

E isso é bom para o país, de modo que sabemos que o que nos mantém são as atividades no campo, já que tudo o que comemos vem dos produtores rurais, desde cereais, laticínios, carboidratos, proteínas animais e vegetais, e até mesmo o que vestimos e calçamos.

Como sugestão algumas medidas poderiam ser aplicadas pela Administração tanto da União como Municipal, mas principalmente a Municipal, a exemplo de tomar a iniciativa de efetivar o elegível convênio com a União, e passando a ter competência para fiscalizar, lançar e cobrar o ITR.

A começar por um incentivo maior a manutenção de propriedades rurais produtivas, com o fomento de atividades agrícolas para o auxílio ainda, no crescimento econômico do próprio município.



## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 15.ed., São Paulo: Editora Juspodivm, 2021.

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

BARRETO, Aires. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). In: BARRETO, Aires Fernandinho; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coords.). Curso de iniciação em direito tributário. São Paulo: dialética, 2004, p. 181.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 2016. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em 20/04/2023

BRASIL, Lei Nº 5.172, de 25 de outubro 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acessado em: 20/04/2023

BRASIL, Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972. Cria o Sistema Nacional de Cadastro Rural e dá outras providencias. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1970-1979/lei-5868-12-dezembro-1972-358040-publicacaooriginal-1-pl.htm>. Acessado em: 25/04/2023

BRASIL, Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19393.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19393.htm). Acessado em 25/04/2023

BRASIL, Decreto-Lei nº 57, de 18 de novembro de 1966. Altera dispositivos sobre lançamento e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, institui normas sobre arrecadação da Dívida Ativa correspondente, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0057.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0057.htm). Acessado em 25/05/2023

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 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): seção 1, Brasília, DF, ano 2009, DJe 28/08/2009, RT vol. 889 p. 248

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, ara 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, Brasília, DF, ano 2019, DJe 14/06/2019.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Brasília, DF, ano 2005, DJ 20/06/2005 p. 259

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Brasília, DF, ano 2021, DJe 22/09/2021

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COSTA, Regina Helena. Livro Código Tributário Nacional comentado em sua Moldura Constitucional. 3. ed. São Paulo: Editora Forense, 2023.

FURLAN, Valéria. IPTU. 2ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 256, de 11 de dezembro de 2002, DOU 13/12/2002, seção 1, página 99. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15137>, acessado em: 09/11/2023.

MACHADO, Hugo de Brito, Critérios geográfico e da destinação do imóvel para definir a incidência do IPTU ou do ITR, cit., p. 59.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma teoria do tributo, 1. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 434.

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

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 5ª ed., 2º tir., São Paulo: Saraiva, 2013.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. Tributação e meio ambiente. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

OPITZ, Silvia C. B. OPITZ, Oswaldo. Curso Completo de Direito Agrário. 6º ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

PAULSEN, Leandro. Livro Curso de Direito Tributário Completo. 13º ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2022.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. Imposto territorial rural: hipótese de incidência e base de cálculo – provocações. Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Eurico Marcos Diniz de Santi (coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005.