

## Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Conflito de competência com o Imposto Territorial Rural (ITR). Critério da localização x critério da destinação econômica

ANDREA VELOSO CORREIA<sup>1</sup>

**RESUMO:** O presente trabalho tem por objetivo analisar o aparente conflito de competência tributária entre a União e o Município, no que se refere à cobrança do IPTU x ITR, em razão dos diversos critérios adotados pela legislação (critério da localização – CTN x critério da destinação econômica – Decreto-Lei 57/66). A análise será feita à luz da Carta Magna de 1988 e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução; 2. Aspecto espacial da hipótese de incidência. Zona Urbana e Zona Rural; 3. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Art. 15 do Decreto-Lei 57/66. Critério da destinação econômica; 4. Conclusão; 5. Bibliografia.

**PALAVRAS-CHAVE:** IPTU. ITR. Critério da localização. Critério da destinação econômica. Decreto-Lei 57/66.

### 1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal prevê a competência privativa dos Municípios para instituição dos impostos elencados no *artigo 156*, quais sejam: o IPTU – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (inciso I), o ITBI – imposto de transmissão *inter vivos* de bem imóvel a título oneroso (inciso II) e o ISS – imposto sobre serviços de qualquer natureza (inciso III).

As normas gerais envolvendo o IPTU, imposto que será objeto deste trabalho, estão previstas nos *artigos 32 a 34 do Código Tributário Nacional*; lei ordinária, na origem, recepcionada, pela Constituição Federal de 1988, com *status* de lei complementar (*artigo 146 da CF/88*).

<sup>1</sup> Procuradora do Município do Rio de Janeiro. Professora de Direito Tributário da EMERJ, da Fundação Getúlio Vargas – FGV/RJ, nos cursos de Pós-Graduação em Direito Empresarial, Direito Tributário e Administração Tributária e de cursos preparatórios para concursos públicos na área jurídica. Coautora do livro *Curso de Direito Tributário Brasileiro* (3. ed. Quartier Latin, 2010. v. 2), no qual escreveu sobre os Impostos Municipais (IPTU/ISS/ITBI). Palestrante/Debatadora em eventos do *Lincoln Institute of Land Policy* e do Ministério das Cidades.

No Município do Rio de Janeiro, ele está tratado nos artigos 52 a 86 da Lei Municipal n. 691/84 – Código Tributário Municipal, com suas alterações posteriores.

Atualmente, uma das principais questões controversas envolvendo o citado Imposto diz respeito à correta delimitação dos limites da competência municipal face à competência tributária federal para a instituição do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), previsto constitucionalmente no artigo 153, VI, da CF/88 e cujas normas gerais encontram-se nos artigos 29 a 31 do CTN.

O cerne da discussão está na compatibilização do critério da localização (adotado pelo Código Tributário Nacional – Lei n. 5.172, de 25/10/66) com o critério da destinação econômica (previsto no artigo 15 do Decreto-Lei n. 57, de 18/11/66); decreto-lei que vem sendo aplicado, pelo Superior Tribunal de Justiça, de forma equivocada, como se passa a demonstrar.

## 2. ASPECTO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. ZONA URBANA E ZONA RURAL

O Código Tributário Nacional, para efeito de diferenciação entre a incidência do IPTU e do ITR, adotou o *critério da localização do imóvel*. Em outras palavras, são tributados pelo Imposto Municipal os imóveis localizados na zona urbana e pelo Imposto Federal, os imóveis situados na zona rural.

O próprio CTN define o que considera como Zona Urbana; diferenciando as chamadas *zonas urbanas por natureza* (artigo 32, parágrafo primeiro, do CTN) das *zonas urbanas por equiparação* (parágrafo segundo, do mesmo dispositivo legal).

Segundo o artigo 32, parágrafo primeiro, do CTN, a zona urbana é definida pela lei municipal (em geral, o Plano Diretor – art. 182, parágrafo primeiro, da CF/88), observado o requisito mínimo da existência de *dois melhoramentos, construídos ou mantidos pelo poder público*, entre os cinco elencados no citado dispositivo legal (calçamento, abastecimento de água, sistema de esgotos sanitários, rede de iluminação pública, escola primária ou posto de saúde). Chega-se à zona rural por exclusão. Tudo que não for zona urbana será zona rural.

Para Aires F. Barreto<sup>2</sup>, a enumeração do CTN não é *numerus clausus*, não impedindo que os Municípios acrescentem outros equipamentos/melhoramentos

para definição da sua zona urbana (ex: equipamentos sociais como centros esportivos; conjuntos turísticos e hoteleiros; cinemas, teatros). Segundo o autor, o que o Código Tributário Nacional veda é se considerar como zona urbana uma área que não tenha, pelo menos, dois melhoramentos elencados no citado artigo.

Note-se, ainda, que os melhoramentos podem ser construídos pelo poder público e mantidos pelos particulares ou ao contrário; construídos por estes e mantidos por aqueles.

Por outro lado, a lei municipal também pode considerar como zona urbana as *áreas urbanizáveis ou de expansão urbana*, constantes de *loteamentos aprovados pelos órgãos competentes*, como dispõe o artigo 32, parágrafo segundo, do CTN. São as chamadas *zonas urbanas por equiparação*.

São áreas que ainda não possuem os equipamentos urbanos, mas já possuem loteamentos aprovados pelos órgãos competentes e que podem ser considerados como zona urbana pelo Município para cobrança do Imposto Municipal. Trata-se de faculdade assegurada ao Município (o verbo utilizado é “pode”) de, por lei própria, definir como urbana uma área que, pelo parágrafo primeiro do artigo 32, seria rural.

Ressalta-se que os autores divergem quanto ao órgão competente para a aprovação do loteamento<sup>3</sup>. A meu ver, por se tratar de loteamento urbano a competência para aprová-los é exclusiva dos Municípios; sem qualquer ingerência da União.

3 BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*, 2009. p. 204-205, defende que “os particulares ficam submetidos a duas autorizações: à da União, de natureza liberatória; à do Município, em razão do seu peculiar interesse. A segunda depende de prévia expedição da primeira.” Na mesma linha de entendimento, Ives Gandra da Silva Martins (citação extraída do livro IPTU, texto e contexto, Cíntia Estefania Fernandes, pág. 319/320). Em sentido contrário, se manifesta BATALHA, Célio de Freitas. *Manual do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*. São Paulo: RT, 1985. v.1, p. 81: “a plenitude da competência municipal é absoluta, não se podendo admitir esteja o Município subordinado a qualquer restrição nessa matéria.” Este também é o posicionamento de Cíntia Estefania Fernandes, in IPTU, texto e contexto, p. 318: “(...) acima de requisitos formais, como no caso a liberação pelo INCRA de área tida como urbana, está abaixo da competência constitucional tributária, e se a situação fática apontar para o preenchimento dos requisitos do artigo 32 do CTN e seus parágrafos, a transferência da competência dar-se-á automaticamente, independente da existência de declaração liberatória do ente tributante federal, pois a competência a partir de então será municipal.”

2 *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 196-197.

Vale lembrar, ainda, que, aprovado o loteamento, a cobrança do Imposto Municipal (IPTU) só poderá ser verificada no exercício financeiro seguinte, para se evitar a surpresa do contribuinte; pois, em relação àquele imóvel, que era até aquele momento tributado pelo ITR, haverá uma situação equivalente à criação de um imposto novo.

### 3. JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. ARTIGO 15 DO DECRETO-LEI N. 57/66 – CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO ECONÔMICA

O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência pacífica no sentido de que o critério da localização – adotado pelo CTN – não é suficiente para que se decida sobre a incidência do IPTU ou ITR, sendo necessário observar-se, também, a destinação econômica do bem imóvel.

O STJ vem aplicando o disposto no artigo 15 do Decreto-Lei n. 57/66 que estabelece estarem sujeitos à incidência do ITR os imóveis situados na zona rural e os situados na zona urbana, quando utilizados em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

De fato, antes mesmo que o CTN entrasse em vigor, o que ocorreu em 1º de janeiro de 1967, seu artigo 32 foi alterado pelo art. 15 do Decreto-Lei n. 57, de 18/11/1966, *in verbis*:

“Art. 15 – O disposto no artigo 32 da Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel que, *comprovadamente*, seja utilizado em *exploração, extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo, assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.*” (grifo nosso).

O Supremo Tribunal Federal entendeu que este Decreto-Lei foi recebido pela *Constituição Federal de 1967* e pela *Emenda Constitucional n. 1/69* com *status* de Lei Complementar; razão pela qual declarou a inconstitucionalidade do artigo 12 da Lei Ordinária Federal n. 5868, de 12/12/1972, no ponto em que pretendeu revogar o art. 15 do Decreto-Lei 57/66<sup>4</sup>.

Com base nestes precedentes do STF, o Superior Tribunal de Justiça vem combinando os dois critérios: *localização + destinação econômica*. Em síntese, são tributados pelo ITR os imóveis situados na zona rural e os situados na zona urbana, com destinação econômica rural. Por sua vez, são tributados pelo

IPTU os imóveis situados na zona urbana, que não tenham uma destinação econômica rural<sup>5</sup>.

Vale a pena trazer à colação o seguinte precedente<sup>6</sup>:

“(…) Ao disciplinar o fato gerador do imposto sobre a propriedade imóvel e definir competências, *optou o legislador federal, num primeiro momento, pelo estabelecimento de critério topográfico*, de sorte que, localizado o imóvel na área urbana do Município, incidiria o IPTU, imposto de competência municipal; estando fora dela, seria o caso do ITR, de competência da União.

3. O Decreto-Lei n. 57/66, recebido pela Constituição de 1967 como lei complementar, por versar sobre normas gerais de direito tributário, particularmente sobre o ITR, abrandou o princípio da localização do imóvel, consolidando a prevalência do critério da destinação econômica. O referido diploma legal permanece em vigor, sobretudo porque, alçado à condição de lei complementar, não poderia ser atingido pela revogação prescrita na forma do art. 12 da Lei n. 5868/72.

4. O ITR não incide somente sobre os imóveis localizados na zona rural do Município, mas também sobre aqueles que, situados na área urbana, são comprovadamente utilizados em exploração extrativa, vegetal, pecuária ou agroindustrial. (…)” (Grifos nossos).

Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça reiterou este posicionamento, com acórdão sujeito ao regime do art. 543 – C do CPC (recurso repetitivo)<sup>7</sup>, assim ementado:

“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.”

Neste julgamento, o imóvel objeto da discussão era utilizado para o cultivo de hortaliças e eucalipto, mas estava inserido em zona qualificada como urbana pelo Município.

5 O art. 14 do Decreto-Lei n. 57/66 classifica como urbanos os “sítios de recreio”, localizados na zona rural, nos quais a eventual produção não se destine ao comércio, incidindo sobre o mesmo o IPTU.

6 RESP 472628/RS, 2ª Turma, DJ 27/09/2004. No mesmo sentido, são os seguintes julgamentos: RESP 492869/PR, Primeira Turma, DJ 07/03/05; AgRg no Ag 498512/RS, 2ª Turma, DJ 16/05/05; RESP 1027775/SP, 2ª Turma, DJ 04/09/2008; AgRg no Ag 993224/SP, 1ª Turma, DJ 04/06/2008.

7 RESP 1112646/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 28/08/2009.

4 RE 140.773-5, Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 04/06/99. Revogação suspensa pela Resolução do Senado n. 09 de 2005. Mesmo sentido: RE 76.057, RTJ 70/479; RE 94.850-8-MG, *Jurisprudência do STF*, v. 46, p. 91.

Destaca-se que, segundo o STJ, o ônus da prova da comprovação de que o imóvel é destinado à atividade rural é do sujeito passivo<sup>8</sup>. Na dúvida ou ausente esta prova, deve incidir o IPTU. Este entendimento se baseia no próprio artigo 15 do DL 57/66 que deixa claro que o ITR só incidirá sobre o imóvel que, *comprovadamente*, seja utilizado em exploração rural.

Uma parte da doutrina, no entanto, critica o posicionamento do STJ, por entender que o único critério válido para dirimir conflito de competência entre o Município e a União é o da localização do imóvel<sup>9</sup>.

De fato, a meu ver, *o critério topográfico está implícito na Constituição Federal de 1988*, que distingue os imóveis rurais, definindo-os como sendo próprios do campo (art. 184 a 191) dos imóveis urbanos, que são próprios da cidade (art. 182/183), utilizando claramente o critério da localização. Desta forma, *entendo que o artigo 15 do Decreto-Lei n. 57/66 não foi recepcionado pela atual Carta Magna*.

Merece destaque a opinião de LEANDRO PAULSEN<sup>10</sup> sobre o tema:

“(…) a Constituição Federal traz, de forma implícita, a definição de imóveis rurais e urbanos, utilizando-se, para tanto, do critério da localização. De fato, da leitura dos capítulos Da Política Urbana e da Política Agrícola e Fundiária e da Reforma Agrária, ambos do título da Ordem Econômica e Financeira, é o que se tira. A Constituição vinculou a expressão propriedade urbana à cidade, prevendo que deve atender às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor aprovado pela Câmara Municipal. Quando a Constituição se refere a imóvel rural, por sua vez, o faz em contraposição a imóvel urbano.” (grifos nossos).

No mesmo sentido, é o posicionamento de JOSÉ ANTONIO FRANCISCO e MARCELLO JORGE PELLEGRINA<sup>11</sup>:

“A respeito da questão, entretanto, não se podem desprezar as observações de Valéria Furlan (1998:58), a respeito das disposições da Constituição de 1988. Os arts. 182 e 30, VIII, da CF/88 concederam aos municípios total autonomia na delimitação do perímetro urbano, e possibilitaram que, por meio do plano diretor, fixassem a política de desenvolvimento e expansão urbanos. Ademais, o

parágrafo quarto do art. 182 possibilitou aos municípios exigir do “proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento”, nos termos da lei federal, desde que a área esteja incluída no plano diretor, podendo impor, como penalidade, IPTU progressivo no tempo (art. 182, II, da CF).”

Consequentemente, as disposições dos artigos 29 e 32 do CTN *não poderiam ter sido recepcionadas pela Constituição de 1988, quanto aos critérios da destinação para classificação do imóvel*. Assim, *cabe aos municípios, por meio de lei, delimitar sua zona urbana e, por exclusão, a rural para classificação do imóvel em urbano ou rural, segundo o critério geográfico*, que é o critério adotado pela Lei n. 9393/1996 e pelo RITR.”

Ressalta-se que não cabe ao Superior Tribunal de Justiça a palavra final em matéria de ordem constitucional (e não há dúvida de que competência tributária enquadra-se como tal) e o Supremo Tribunal Federal ainda não analisou a recepção ou não do citado Decreto-Lei pela Constituição Federal de 88; tendo se pronunciado, tão somente, em relação às Constituições anteriores.

Deve ser, ainda, mencionado que o critério da localização é o único critério objetivo, que permite exata delimitação das competências dos dois entes tributantes, sem deixar margem à interpretação subjetiva da lei.

De fato, o critério da destinação econômica dá ensejo a dúvidas, já que o Decreto-Lei 57/66 não define o que ele entende como exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

Vejamos o seguinte exemplo: um imóvel de 300 m<sup>2</sup>, em que o proprietário utiliza menos de 10% para plantar cebola e vender para os vizinhos. Este imóvel tem uma destinação rural e, portanto, estará sujeito ao ITR? Mesmo que esteja localizado em um bairro como o Leblon, no Rio de Janeiro, que, sem sombra de dúvida, faz parte da zona urbana do Município? Em outras palavras, qual deverá ser o percentual de utilização do imóvel para que o imóvel seja considerado rural?

BARRETO, Aires F.<sup>12</sup> entende que, diante de finalidade mista, “pode dizer-se que um imóvel é rústico ou urbano consoante seja rústica ou urbana sua finalidade precípua.” E esclarece que “a existência da horta, do pomar, da pequena criação, sem fins comerciais, não lhe desnaturam o destino urbano.”

8 AgrG no Ag 993224/SP, 1ª Turma, DJ 04/06/2008.

9 DERZI, M. *Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*; BALEEIRO, A. *Direito tributário brasileiro*, p. 247; FERNANDES, C. E. *IPTU: texto e contexto*, p. 319.

10 PAULSEN, Leandro. *Desapropriação e reforma agrária*, Porto Alegre: Liv. do Advogado, 1997. p. 95 e ——. *Impostos federais, estaduais e municipais*, 2. ed. Liv. do Advogado, 2006. p. 176-177.

11 MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 673.

12 *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 200-201.

A análise da finalidade precípua de um imóvel muitas vezes se mostra de difícil apuração, deixando margem de subjetividade à interpretação da lei e, portanto, na definição das competências tributárias.

Não se pode esquecer que o IPTU é um imposto lançado de ofício, independente de qualquer colaboração do contribuinte e cujo fato gerador, segundo a maioria das legislações municipais, ocorre em primeiro de janeiro de cada exercício financeiro. O ITR, por sua vez, é um imposto lançado por homologação; em que o contribuinte antecipa o pagamento, que fica sujeito a uma posterior homologação por parte do fisco (*art. 10 da Lei 9393/96*) e cujo fato gerador também ocorre em primeiro de janeiro de cada ano (*art. 1º da Lei 9393/96*).

Se o critério da destinação econômica vier a ser adotado, como os entes devem proceder? Como o Município terá condições de saber, em relação a cada um dos imóveis localizados em seu território, a destinação dada a ele no início do ano? Em Municípios grandes, como é o caso do Rio de Janeiro, existe mais de um milhão de imóveis!

Deve ser mencionado, ainda, que o critério da destinação não soluciona o questionamento envolvendo os imóveis que ainda não possuem nenhuma destinação efetiva; existindo, tão somente, um destino potencial. É o caso de um terreno vazio; sem qualquer utilização, mas que foi comprado para ser um haras, por exemplo.

Poder-se-ia cobrar em função da destinação potencial, se rústica ou urbana? Entendo que não<sup>13</sup>. O próprio Decreto-Lei 57/66 só prevê a incidência do ITR sobre os imóveis que *comprovadamente* sejam *utilizados* em exploração rural; o que vem a reforçar a tese de que só o critério da localização/da situação do imóvel é capaz de solucionar todas as controvérsias.

Ressalta-se que tanto a Lei 9393/1996 (que instituiu o ITR), quanto a Lei Municipal n. 691/84 (Código Tributário Municipal), que instituiu o IPTU no

Município do Rio de Janeiro, trouxeram o critério da localização para definição das respectivas incidências tributárias (*artigo 1º, caput e parágrafo segundo da Lei 9393/96 e art. 52 do CTM*).

Acrescente-se que esta discussão não perdeu a sua importância com a Emenda Constitucional n. 42/2003, que introduziu o *inciso III, no parágrafo quarto do artigo 153 da CF/88*, permitindo que a União delegasse aos Municípios, que assim optarem, a capacidade tributária ativa referente ao ITR. A repartição da receita tributária (50% para o Município em que situado o imóvel) fica alterada no caso de opção. Caso haja delegação, os Municípios ficarão com 100% da arrecadação do Imposto Federal (*artigo 158, II, da CF/88*). Esta delegação será formalizada através de convênios (*Lei 11.250/2005*).

Neste caso, mesmo que o Município acabe arrecadando o Imposto federal e ficando com a totalidade do valor arrecadado, ele não terá qualquer ingerência sobre a sua instituição ou sobre a concessão de benefícios fiscais, já que não possui competência tributária, mas, tão somente, capacidade tributária ativa (capacidade de arrecadar, fiscalizar e julgar recursos administrativos).

Não é por outro motivo que a própria Emenda Constitucional ressaltou expressamente que a fiscalização e a cobrança pelos Municípios não pode implicar redução do ITR ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Já o IPTU é um imposto de competência tributária municipal, sobre o qual possui plena competência legislativa e administrativa. Além do que, o IPTU, na grande maioria dos casos, é um imposto mais caro do que o ITR, já que pode ser cobrado sobre a propriedade *predial e territorial*; enquanto o Imposto federal só incide sobre a propriedade *territorial*, não levando em consideração o valor das benfeitorias, mas tão somente o valor da terra nua (*art. 11 da Lei 9393/96*).

#### 4. CONCLUSÃO

Pelo exposto, conclui-se que o artigo 15 do Decreto-Lei 57/66 não foi recepcionado pela Constituição de 1988, já que o critério da localização, adotado pelo Código Tributário Nacional, está implícito na atual Carta Magna, nos artigos 182 a 191; sendo o único critério objetivo capaz de solucionar, de forma segura, o potencial conflito de competência entre a União e os Municípios, na forma do artigo 146, I, da CF/88.

13 BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*, p.201, entende que a “classificação, nessas hipóteses, decorrerá de estar o imóvel situado na zona urbana (zona com equipamentos) ou na rural (núcleo destituído de equipamentos). Na primeira hipótese, será urbano; rural, na segunda.” MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Manual do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*, v.1, p. 79, tem posicionamento semelhante: “o problema relacionado à destinação potencial, todavia, remanesce pendente de solução. O destino potencial não pode ser equacionado senão através do critério da situação.”

## 5. BIBLIOGRAFIA

FERNANDES, Cíntia Estefania. *IPTU: texto e contexto*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FRANCISCO, José Antonio; PELLEGRINA, Marcello Jorge. O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982.

PAULSEN, Leandro; SOARES DE MELO, José Eduardo. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *Imposto Predial e Territorial Urbano*. São Paulo: Malheiros, 1998.

BATALHA, Célio de Freitas. *Manual do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*. São Paulo: RT, 1985. v.1, p. 81.