

As regras-matrizes de incidência do ITR e do IPTU: análise dos principais critérios distintivos

Paulo de Barros Carvalho*

Resumo: O ITR e o IPTU são tributos excludentes entre si, incidentes sobre a “propriedade territorial rural” e sobre a “propriedade predial e territorial urbana”, respectivamente, estando o primeiro (ITR) inserido no âmbito competencial da União e o segundo (IPTU) no dos Municípios. Tendo em vista a similitude dos núcleos de incidência desses dois impostos, referindo-se à propriedade imobiliária, situações há em que se verificam conflitos de competência. Para solucioná-los, é preciso examinar os vários momentos do processo de positivação, começando pelas regras situadas no altiplano constitucional, abrangendo a competência para sua instituição e requisitos impostos pelo constituinte, seguindo em direção às normas que disciplinam a conduta do particular, representadas pela regra-matriz de incidência tributária. Nesse percurso, assumem grande relevância as normas gerais de direito tributário, veiculadas por leis complementares editadas pela União, de caráter nacional. Fazendo uso da legislação nacional em vigor, colocamos em foco os caracteres imprescindíveis para a identificação de imóveis urbanos, permitindo a distinção destes em relação aos imóveis rurais.

Palavras-chave: Regra-matriz. ITR. IPTU. Imóvel urbano. Imóvel rural.

Introdução

Problema tormentoso é aquele concernente aos campos de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU. Para solucioná-lo, necessário se faz ter em mente que o texto da Constituição é o espaço, por excelência, das linhas que informam a organização do Estado, assim como as normas gerais de direito tributário, na qualidade de mecanismos de ajuste que asseguram o funcionamento do sistema.

* Professor Emérito e Titular de Direito Tributário da PUC/SP e da USP.

A ordem jurídica apresenta normas dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e seus modos de transformação. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa encontra-se fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia. A Carta Magna exerce esse papel fundamental na dinâmica do sistema, pois nela estão traçadas as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolverá.

Entre os assuntos tratados pelo Texto Maior, está o da competência legislativa tributária. Uma vez cristalizada a limitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá por pronta e acabada, devendo o legislador infraconstitucional regulá-la nos exatos termos constitucionalmente prescritos. Tratando-se de atribuição de competência, estão envolvidas não apenas autorizações, mas também limitações, não podendo a pessoa competente ultrapassar as fronteiras de sua atuação, demarcadas na Carta Suprema. Como já se manifestava Geraldo Ataliba,¹ “o sistema constitucional brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária, tudo foi feito pelo constituinte, que afeição integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo”. Temos no Brasil, portanto, minuciosa discriminação das competências tributárias, em que é relacionado, de forma pormenorizada, o campo tributável atribuído a cada pessoa política.

Todavia, não obstante essa pormenorizada distribuição das competências tributárias entre as pessoas políticas, há campos da incidência que ensejam dúvidas sobre o ente constitucionalmente autorizado a exigir tributos com relação a determinados fatos. Por esse motivo, preocupado em manter o esquema federativo e a autonomia dos Municípios, o constituinte atribuiu à lei complementar, com sua natureza ontológico-formal, a incumbência de servir de veículo introdutor de normas destinadas a prevenir conflitos e, conseqüentemente, invasões de competência (art. 146, I, da Carta Magna).

A legislação complementar cumpre assim, em termos tributários, relevante papel de mecanismo de ajuste, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos supremos da Constituição da República. Percebo a legislação complementar operando de dois modos diferentes: (i) como instrumento das chamadas “normas gerais de direito tributário”, isto é, introduzindo aqueles preceitos que regulam as limitações constitucionais ao exercício do poder tributário, bem como os que dispõem sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas de direito constitucional interno; e (ii) como veículo deliberadamente escolhido pelo legislador constituinte, tendo em vista a disciplina jurídica de certas matérias.

¹ *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 21.

O conteúdo de tais considerações força-nos a concluir que, se atinarmos à significação axiológica dos grandes princípios constitucionais, se observarmos os limites objetivos que a Constituição estabelece e se nos ativermos ao dinamismo da legislação complementar, exercitando as funções que lhe são próprias, poderemos compreender, adequadamente, os comandos tributários, atribuindo-lhes o conteúdo, sentido e alcance que a racionalidade do sistema impõe. Tudo, entretanto, no pressuposto de que se observe, com o máximo rigor, com toda a radicalização e com absoluta intransigência, o axioma fundamental da hierarquia, juntamente com o princípio da reserva legal, considerado como aquele segundo o qual os conteúdos deônticos devem ser introduzidos no ordenamento jurídico mediante o veículo normativo eleito pela regra competencial. Sem observação a tais peculiaridades, o sistema se dissolve, transformando-se num amontoado de proposições prescritivas, sem organização sintática e sem critério que nos possa orientar para estabelecer a multiplicidade intensiva e extensiva das normas jurídicas nos vários patamares do direito posto.

Posso resumir para dizer que o constituinte elegeu a legislação complementar como o veículo apto para pormenorizar, de forma cuidadosa, as várias outorgas de competência atribuídas às pessoas políticas, compatibilizando os interesses locais, regionais e federais, debaixo de disciplina unitária, verdadeiro corpo de regras de âmbito nacional, sempre que os elevados valores, plasmados no Texto Supremo, estiverem em jogo. A regra é a franca utilização das competências constitucionais pelas entidades políticas portadoras de autonomia. Quando, porém, qualquer daquelas diretrizes da Lei Maior estiver na iminência de ser violada, pelo exercício regular da atividade legiferante das pessoas políticas, podendo configurar-se um conflito jurídico no campo das produções normativas, ingressa a lei complementar colocando no ordenamento “normas gerais de direito tributário”, atuando na regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar e regendo matérias que, a juízo do constituinte, parecem suscitar maior vigilância, merecendo cuidados especiais.

1 O arquétipo constitucional das regras-matrizes do IPTU e do ITR

Nos termos do art. 156, I, da Constituição da República, compete aos Municípios instituir imposto sobre “propriedade territorial e rural urbana”. De outro lado, prescreve o art. 153, VI, da Carta Magna, que a União é competente para instituir imposto sobre “propriedade territorial rural”.

Preenchendo o arranjo sintático da regra-matriz de incidência tributária com a linguagem do direito positivo, saturando as variáveis lógicas com o conteúdo semântico constitucionalmente previsto, podemos compreender os limites da atuação de cada uma dessas pessoas políticas.

1.1 Âmbito competencial da União: arquétipo da regra-matriz do ITR

Não obstante a Constituição autorize a União a tributar a “propriedade territorial rural”, o Código Tributário Nacional, no art. 29, e a Lei 9.393/96, em seu art. 1º, consideram o fato jurídico tributário desse imposto “a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do Município”.

Salta aos olhos, de pronto, a dúvida que a leitura dos textos sugere: se a Constituição alude apenas a “propriedade” do imóvel rural, como pode a norma de inferior hierarquia (CTN), bem como a lei ordinária fazerem menção “à propriedade, ao domínio útil ou à posse”? Esses Diplomas não estariam ultrapassando os limites instituídos constitucionalmente?

Estou convicto de que não. O domínio útil e a posse são atributos intrínsecos a um direito maior, que é o direito de propriedade. Dessa maneira, as normas infraconstitucionais não estariam ampliando a previsão da Lei Fundamental, mas tão só desdobrando a relação jurídica “propriedade” em outras duas que, em princípio, nela estão integradas. Digamos que ambas contribuem para a formação da “situação jurídica” *propriedade*, entendendo aqui essa expressão como o plexo de relações que têm, num único sujeito, pontos de referência.

Seria absurdo referir-se ao impacto jurídico da norma sobre o imóvel rural, como bem corpóreo, na sua materialidade constitutiva. O direito não incide sobre coisas, sobre objetos, como não incide, também, sobre os seres humanos isoladamente considerados. A incidência se dá, invariavelmente, na alteridade que lhe é própria, sobre relações entre sujeitos, levando em conta bens, móveis ou imóveis, corpóreos ou incorpóreos, fungíveis ou infungíveis etc.

Não significa reconhecer, entretanto, que o autor da regra deva preocupar-se mais com o sujeito do que com o objeto. Casos há, como o do ITR, em que o legislador se demora, com insistência, no bem “gravado”, mesmo ao pressupor a relação do direito real de propriedade, que se estabelece entre o titular do domínio e todos os demais, isto é, a totalidade dos indivíduos da sociedade menos a pessoa do proprietário. A tendência, no que diz respeito a tributos que “onerem” bens, conhecida de longa data pelos estudiosos do fenômeno tributário, até levou juristas famosos a distinguirem os impostos em reais e pessoais, classificação sob alguns aspectos adequada para estabelecer diferenças entre situações em que o legislador valoriza os dados pessoais do sujeito-proprietário, daquelas outras em que o interesse converge para o objeto, foco da atenção dos sujeitos postos em relação.

Sucedem que grande parte da elaboração legislativa do imposto de que tratamos se volta para especificações do bem imóvel em torno do qual se instala a relação jurídica, o que autoriza a ilação de que o legislador pouco se ateve ao titular do direito subjetivo, preferindo estabelecer gradações regulatórias em função do objeto.

Para a hipótese do ITR, como já foi salientado, encontraremos “ser proprietário”, “ter o domínio útil” ou “ter a posse de bem imóvel”, desde que situado fora da área urbana do município. Na tradição do estilo legislativo brasileiro, quando regula

impostos sobre o patrimônio imobiliário, o critério temporal é o primeiro dia do ano (1º de janeiro), conforme dispõe o art. 1º, da Lei 9.393/96.

Não deixemos de lado a circunstância de que o critério pessoal é sempre integrante da relação jurídica instituída no consequente da regra-matriz do tributo, se bem que em todos os casos, numa fase pré-legislativa, o editor da norma o extrai dos elementos colhidos na figura típica que escolhe como antecedente normativo. Para o ITR, será sujeito passivo a pessoa, física ou jurídica, que tenha praticado a ação prevista no critério material da hipótese: a relação de propriedade, de domínio ou de posse de imóvel rural.

O mesmo raciocínio é válido para o critério quantitativo: o valor do imposto a pagar será o resultado da conjunção de uma alíquota, definida em lei, com a base de cálculo, mensuradora necessária da conduta inserta no critério material da hipótese. Decorre dessa análise a inferência decisiva, mediante a qual tanto a escolha do sujeito passivo, quanto da base de cálculo, nos remetem, novamente, a indagações sobre a materialidade do evento colhido na hipótese: o bem imóvel e as relações jurídicas legais, reais ou contratuais, de natureza patrimonial e possessória, estabelecidas sobre o objeto.

De forma sintética, podemos indicar os seguintes elementos da regra-matriz do ITR:

Hipótese:

- *critério material*: ser proprietário, ter o domínio útil ou ter a posse de bem imóvel;
- *critério espacial*: zona rural do território brasileiro;
- *critério temporal*: 1º de janeiro de cada ano.

Consequência:

- *critério pessoal*: *sujeito ativo*: União; *sujeito passivo*: quem for proprietário, tiver o domínio útil ou a posse do imóvel rural;
- *critério quantitativo*: *base de cálculo*: valor da terra nua tributável; *alíquota*: prevista em lei (atualmente, varia de 0,03% a 20%, sendo determinada em função da produtividade do imóvel, medida pelo grau de utilização e sua área total).

Quero advertir que o esquema da regra-matriz de incidência tributária é uma fórmula simplificadora, reduzindo, drasticamente, as dificuldades do feixe de enunciados constituidores da figura impositiva. Obviamente, não esgota as especulações que a leitura do texto suscita, porquanto o legislador lida com múltiplos dados da experiência, promovendo mutações que atingem o sujeito passivo, o tempo da ocorrência factual, as condições de espaço, a alíquota e as formas de mensurar o núcleo do acontecimento. Essa gama de liberdade legislativa, contudo, não pode ultrapassar os limites lógicos que a regra-matriz comporta. Se as mutações chegarem ao ponto de modificar os dados essenciais da hipótese e, indo além, imprimirem alterações na base de cálculo, estaremos, certamente, diante de violação à competência constitucionalmente traçada. O emprego desse esquema normativo

apresenta, portanto, extrema utilidade, possibilitando o elucidamento de questões jurídicas, mediante a exibição das fronteiras dentro das quais o legislador e o aplicador das normas devem manter-se para não ofender o texto constitucional.

1.2 Delimitação da competência tributária dos Municípios: a regra-matriz do IPTU

De modo semelhante ao anunciado do tópico precedente, há aparente conflito entre o Texto da Constituição e a legislação infraconstitucional. Enquanto o primeiro confere aos Municípios competência para instituir imposto sobre a “propriedade predial e territorial urbana”, o Código Tributário Nacional, no art. 32, elege como “fato gerador” “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel”. As considerações efetuadas em relação ao critério material do ITR são perfeitamente aplicáveis ao IPTU, devendo o domínio útil e a posse ser compreendidos como decorrências do exercício do direito de propriedade.

Tanto no IPTU como no ITR, o critério material da regra-matriz é representado pelos verbos *ser* e *ter*, acompanhados dos complementos *propriedade*, *domínio útil* ou *posse de bem imóvel*. Todavia, para diferenciá-los, o legislador constitucional reduziu o campo significativo do vocábulo *imóvel*, agregando-lhe o adjunto adnominal *urbano*, no caso do IPTU, e *rural*, na hipótese do ITR.

Em vista disso, serão contribuintes do imposto municipal apenas os sujeitos que sejam proprietários, tenham o domínio útil ou a posse de imóvel urbano, no exato instante indicado pela lei do Município. Verificado o perfeito enquadramento em tal hipótese, surge o liame segundo o qual aquele sujeito deve recolher o tributo à municipalidade, calculado mediante aplicação de certa alíquota, indicada na respectiva lei, ao valor venal do imóvel.

A partir de tais considerações, podemos construir a seguinte regra-matriz de incidência do IPTU:

Hipótese

- *critério material*: ser proprietário, ter o domínio útil ou ter a posse de bem imóvel;
- *critério espacial*: zona urbana do território municipal;
- *critério temporal*: 1º de janeiro de cada ano;

Consequência

- *critério pessoal*: *sujeito ativo*: Município; *sujeito passivo*: quem for proprietário, tiver o domínio útil ou a posse do imóvel urbano;
- *critério quantitativo*: *base de cálculo*: valor venal do imóvel; *alíquota*: prevista em lei.

Reitero a necessidade de que todos os critérios da regra-matriz sejam compreendidos de forma conjunta, permitindo entregar a norma jurídica em sua integridade constitutiva. Todas as divisões e subdivisões que empreendemos para

conhecê-la foram ditadas pelo imperativo metodológico de penetrar na sua essência e vasculhar, até onde foi possível, as articulações que seus elementos intrínsecos mantinham entre si. Para tanto, fizemos muitas abstrações, devassando e decompondo algo que sabíamos, de antemão, apresentar indiscutíveis assomos de unicidade. Depois de efetuado esse trabalho, é preciso reagrupar os critérios normativos nos tópicos correspondentes, exercendo cada qual o papel que lhe compete, para apreciarmos a unidade da regra que define a incidência fiscal, na harmonia do seu equilíbrio interno.

1.3 Considerações adicionais sobre a distinção entre os campos de incidência do ITR e do IPTU

As ponderações inscritas nos itens anteriores já anunciaram que o equacionamento da questão suscitada no presente trabalho supõe reflexão firme a propósito do critério material e espacial das regras-matrizes do ITR e do IPTU. Eis o motivo pelo qual, por abstração lógica, separamos o “fato-conduta” eleito no antecedente da norma, sem o desvincular, porém, de suas coordenadas de espaço.

Tomamos três “fatos-condutas”, três situações jurídicas distintas que poderiam ensejar a cobrança desses impostos: “ser proprietário”, “ter o domínio útil” ou “ter a posse”, todas elas insertas em relações que envolvem um objeto. Só é “proprietário” quem for proprietário de alguma coisa; só tem o “domínio útil” quem o tiver relativamente a algum bem; só “possui” aquele que, de fato, possui algo. O complemento do verbo indicará o bem imóvel, de feição jurídica urbana ou rural. É nesse contexto que se identifica o desenho típico da situação tributada, bem como a hipótese de incidência ao qual referido fato se subsume: se do IPTU ou do ITR.

Como visto, é insuficiente apontar apenas para o critério material, dado o envolvimento dessas categorias num âmbito maior, qual seja o da própria composição normativa. O isolamento momentâneo das condições de espaço e de tempo, deixando solta a conduta típica, não a libera da presença do critério pessoal – sujeito passivo –, que no seu campo foi escolhido. Recordemo-nos de que o conseqüente da norma é analisado separadamente, também por motivos de comodidade analítica. No fundo, aquilo que existe, como estrutura conceptual, como construção sintático-semântica de sentido, é a norma jurídica, unidade irredutível de significação deontica.

2 Caracteres inerentes ao “imóvel rural” e ao “imóvel urbano”

Considerando que o art. 153, VI, da Constituição prescreve competir à União instituir imposto sobre a *propriedade territorial rural*, e que o art. 156, I, desse Diploma autoriza os Municípios a criarem imposto sobre a *propriedade predial e territorial urbana*, fica evidente que a delimitação da competência a ser exercida por cada um desses entes reside no caráter *rural* ou *urbano* do imóvel.

Necessário se faz, portanto, que a legislação infraconstitucional discipline os traços caracterizadores de *imóvel rural* e de *imóvel urbano*. Trata-se de conceitos

excludentes entre si, de modo que, especificado um deles, o outro pode ser facilmente identificado: o que não for imóvel rural será imóvel urbano e vice-versa.

O Estatuto da Terra (Lei 4.504/64), ao regular os “direitos e obrigações concernentes aos bens imóveis rurais, para os fins de execução da Reforma Agrária e promoção da Política Agrícola” (art. 1º), traça, no art. 4º, I, a definição de *imóvel rural*, sendo considerado como tal o “prédio rústico, de área contínua, qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada”.

Essa Lei não foi revogada, permanecendo válida e vigente. Assim, considerando que a Constituição, ao delimitar as competências tributárias, utiliza-se de conceitos de direito público e privado, tais conceitos não podem ser alterados para fins de incidência tributária. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competências oferecidas às pessoas políticas. A inalterabilidade dos institutos jurídicos empregados na demarcação da competência tributária é imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico. É imperativa, portanto, a observância à definição do conceito de “imóvel rural” empreendida pelo art. 4º, I, da Lei 4.504/64.

De outro lado, não podemos desprezar as prescrições veiculadas pelo Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) e pelo Decreto-Lei 57/66. Esses Diplomas Legais foram incorporados à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 1988, por efeito da manifestação explícita contida no § 5º, do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da “legislação anterior”, naquilo em que não for incompatível com o novo sistema tributário brasileiro. É o tradicional “princípio da recepção”, meio pelo qual se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, irradiando sua eficácia em termos de compatibilidade plena com o teor dos novos preceitos constitucionais. Porventura inexistisse a aplicabilidade de tal princípio e, certamente, o Poder Legislativo não faria outra coisa, durante muito tempo, senão reescrever, no seu modo prescritivo, regras já conhecidas nos vários setores do convívio social.

Ocorre que o legislador, ao redigir a Lei 5.172/66 e o Decreto-Lei 57/66, disciplinou matéria privativa de lei complementar, como é o caso da definição de imóvel rural e de imóvel urbano, para fins de exercício da competência tributária pela União e pelos Municípios. Cumprem, desse modo, a função que foi outorgada à lei complementar pelo art. 146, I, do Texto Maior, objetivando evitar conflitos relativos à imposição de tributos. Logo, em face dessa orientação semântica, foram esses preceptivos acolhidos pelo ordenamento jurídico com a força vinculativa daquele estatuto, em função do assunto por eles regulado.

Existe, entretanto, aparente conflito entre seus comandos. É que a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu art. 32, § 1º, estabelece ser zona urbana aquela definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de pelo menos dois melhoramentos dentre aqueles que ela própria indica. Nesse sentido,

elege os critérios de *localização* e *melhoramentos* como determinantes para a identificação de imóvel rural. A despeito disso, no § 2º do art. 32, atribui relevância à *destinação* dada ao imóvel, sobrepondo-a aos demais critérios:

§ 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.* (Grifei)

Não bastasse isso, em 18 de novembro de 1966, antes mesmo de a Lei 5.172/66 entrar em vigor, foi editado o Decreto-Lei 57, inserindo exceção ao disposto no art. 32 do Código Tributário Nacional:

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

Convém anotar, ainda, que o art. 12 da Lei 5.868/72, ao pretender revogar o dispositivo acima, teve sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal. Essa Colenda Corte entendeu que, por tratar-se de lei ordinária, esta não pode dispor sobre conflitos de competência, sendo esse assunto reservado, a partir da Constituição de 1967, à lei complementar.²

Em face do exposto, o critério distintivo entre “imóvel urbano” e “imóvel rural” continua sendo aquele constante do art. 32 do Código Tributário Nacional, com a alteração promovida pelo art. 15 do Decreto-Lei 57/66, devendo ser considerado, também, o disposto no art. 4º, I, da Lei 4.504/64.

A identificação da natureza *rural* ou *urbana* de determinado imóvel, para fins de incidência do ITR ou do IPTU, depende, por conseguinte, da conjugação de três critérios: (i) geográfico, com base na localização; (ii) melhoramentos, sendo necessária a existência de benfeitorias urbanas para que se possa exigir o IPTU; e (iii) destinação dada ao imóvel. Nenhum desses critérios basta por si só, devendo ser considerados em conjunto e não isoladamente. A localização do imóvel, por exemplo, não é decisiva para fins de exigência de IPTU ou de ITR, sendo imprescindível considerar a utilização feita do bem. A localização é apenas um indicativo, prevalecendo na falta da comprovação do destino dado ao imóvel. Se, porém, comprovar-se que a destinação é rural, pouco importa a localização, incidindo o imposto da União. Para sujeitar-se à tributação municipal, é preciso que o imóvel esteja situado na zona urbana, apresente dois dos equipamentos mencionados na Lei e, simultaneamente, não seja destinado à atividade rural.

Esse é o posicionamento adotado pelos Tribunais brasileiros, como se depreende da decisão proferida pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça:

² Nesse sentido, veja-se o RE 140.773-SP e a Resolução do Senado Federal nº 9, de 2005.

TRIBUTÁRIO. IPTU. ITR. FATO GERADOR. IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA. LOCALIZAÇÃO. DESTINAÇÃO. CTN, ART. 32. DECRETO-LEI N. 57/66. VIGÊNCIA.

1. Ao ser promulgado, o Código Tributário Nacional valeu-se do critério topográfico para delimitar o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): se o imóvel estivesse situado na zona urbana, incidiria o IPTU; se na zona rural, incidiria o ITR.

2. Antes mesmo da entrada em vigor do CTN, o Decreto-lei nº 57/66 alterou esse critério, estabelecendo estarem sujeitos à incidência do ITR os imóveis situados na zona rural quando utilizados em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

3. A jurisprudência reconheceu validade ao DL 57/66, o qual, assim como o CTN, passou a ter o status de lei complementar em face da superveniente Constituição de 1967. Assim, *o critério topográfico previsto no art. 32 do CTN deve ser analisado em face do comando do art. 15 do DL 57/66, de modo que não incide o IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber quaisquer das destinações previstas nesse diploma legal.*

4. Recurso especial provido.³

No mesmo sentido, é a manifestação da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, como se observa nos julgados abaixo:

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.⁴

E ainda:

TRIBUTÁRIO. IPTU E ITR. INCIDÊNCIA. INSUFICIÊNCIA DO CRITÉRIO DA LOCALIZAÇÃO DO IMÓVEL. NECESSIDADE DE SE OBSERVAR, TAMBÉM, A DESTINAÇÃO DO IMÓVEL.

– O critério da localização do imóvel é insuficiente para que se decida sobre a incidência do IPTU ou ITR, sendo necessário observar-se o critério da destinação econômica, conforme já decidiu a Egrégia 2ª Turma, com base em posicionamento do STF sobre a vigência do DL nº 57/66.

– Agravo regimental improvido.⁵

³ RESP 492.869-PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 15/02/2005, DJ 07/03/2005, p. 141 (Grifei).

⁴ RESP 738.628-SP, Rel. Min. Castro Meira, j. 12/05/2005, DJ 20/06/2005, p. 259.

TRIBUTÁRIO. IPTU E ITR. INCIDÊNCIA. IMÓVEL URBANO. IMÓVEL RURAL. CRITÉRIOS A SEREM OBSERVADOS. LOCALIZAÇÃO E DESTINAÇÃO. DECRETO-LEI N. 57/66. VIGÊNCIA.

1. Não se conhece do recurso especial quanto à questão federal não prequestionada no acórdão recorrido (Súmulas n. 282 e 356/STF).
2. 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 nº 57/66, recebido pela Constituição de 1967 como lei complementar, por versar normas gerais de direito tributário, particularmente sobre 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 nº 5.868/72.
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.*
5. Recurso especial a que se nega provimento.⁶

Com isso, penso ter demonstrado a insuficiência dos critérios “localização” e “melhoramentos” para fins de determinar o caráter urbano ou rural dos imóveis e submetê-los à tributação pelo ITR ou IPTU. É imprescindível verificar, também, a utilização que se faz do imóvel, nos termos prescritos pelo art. 4º, I, da Lei 4.504/64 e pelo art. 15 do Decreto-Lei 57/66.

3 A existência de “loteamento urbano aprovado” como um dos critérios para configuração de imóvel urbano

Como demonstrado em tópico anterior, as normas gerais de direito tributário que disciplinam os caracteres determinantes do imóvel urbano elegem três critérios que devem ser considerados conjuntamente: o da localização, o dos melhoramentos e o da destinação. Recordemos:

- (i) *Critério da destinação*: não configura imóvel urbano aquele que for destinado à exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, ainda que localizado no perímetro urbano municipal (art. 15 do Decreto-Lei 57/66).
- (ii) *Critério da localização*: caso não haja destinação agropastoril, considera-se imóvel urbano aquele situado dentro do perímetro urbano municipal (art. 32, *caput*, do CTN).

⁵ AGRG no AG 498.512-RS, 2ª T., Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 22/03/2005, DJ 16/05/2005, p. 296.

⁶ RESP 472.628-RS, 2ª T., Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 17/08/2004, DJ 27.09.2004, p. 310 (Grifei).

- (iii) *Critério dos melhoramentos*: para ser imóvel urbano tributável pelo IPTU é preciso que o imóvel apresente requisitos que comprovem sua urbanidade, consistentes em dois melhoramentos construídos ou mantidos pelo Poder Público (art. 32, § 1º, do CTN).

Além de tais prescrições, e ainda considerando o critério da destinação, o legislador do Código Tributário Nacional estipulou, no art. 32, § 2º, que se consideram urbanas as áreas urbanizáveis, “constantes de *loteamentos aprovados pelos órgãos competentes*, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio” (Grifei).

Conforme já mencionei em trabalhos anteriores,⁷ a linguagem empregada pelo legislador na redação dos textos jurídicos é a *técnica*, valendo dizer que parte do discurso natural, mas aproveita, em porção significativa, vocábulos e locuções de cunho determinado, pertencentes ao domínio científico. Ao ingressarmos na interpretação do direito posto, tal fator deve ser impreterivelmente considerado. O sentido das construções utilizadas pelo legislador não deve ser buscado, por isso mesmo, na linguagem ordinária, repleta de imprecisões. Mister se faz que a interpretação dos textos jurídicos se dê a partir das significações atribuídas pelo discurso do direito positivo, pois somente dessa maneira será possível alcançar-se o padrão preciso que aquele tipo de mensagem requer.

O vocábulo “loteamento”, embora utilizado em vários contextos e acepções, deve ser entendido nos exatos termos prescritos pela Lei 6.766/79, que dispõe sobre o parcelamento do solo urbano. Esse Diploma, em sua redação atual, estabelece:

Art. 2º. *O parcelamento do solo urbano poderá ser feito mediante loteamento ou desmembramento*, observadas as disposições desta Lei e as das legislações estaduais e municipais pertinentes.

§ 1º. Considera-se loteamento a subdivisão de gleba em lotes destinados à edificação, com abertura de novas vias de circulação, de logradouros públicos ou prolongamento, modificação ou ampliação das vias existentes.

§ 2º. Considera-se desmembramento a subdivisão de gleba em lotes destinados à edificação, com aproveitamento do sistema viário existente, desde que não implique a abertura de novas vias e logradouros públicos, nem no prolongamento, modificação ou ampliação dos já existentes.

§ 3º. (Vetado)

§ 4º. *Considera-se lote o terreno servido de infraestrutura básica* cujas dimensões atendam aos índices urbanísticos definidos pelo plano diretor ou lei municipal para a zona em que se situe.

§ 5º. A infraestrutura básica dos parcelamentos é constituída pelos equipamentos urbanos de escoamento das águas pluviais, iluminação pública, esgotamento sanitário, abastecimento de água potável, energia elétrica pública e domiciliar e vias de circulação.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 4.

§ 6º. A infraestrutura básica dos parcelamentos situados nas zonas habitacionais declaradas por lei como de interesse social (ZHIS) consistirá, no mínimo, de:

I – vias de circulação;

II – escoamento das águas pluviais;

III – rede para o abastecimento de água potável; e

IV – soluções para o esgotamento sanitário e para a energia elétrica domiciliar. (Grifei)

O *parcelamento do solo* significa a divisão de determinada área em unidades juridicamente independentes, para fins de edificação. O parcelamento é gênero do qual se apresentam duas espécies: *loteamento* e *desmembramento* (art. 2º, *caput*, da Lei 6.766/79).

Loteamento e *desmembramento* diferenciam-se pelo fato de que no *loteamento* a subdivisão em lotes é feita com a abertura de novas vias de circulação e de logradouros, ou com a ampliação ou modificação das já existentes. O *desmembramento*, por sua vez, apenas aproveita o sistema viário existente (§§ 1º e 2º do art. 2º da Lei 6.766/79). Essa distinção é de grande relevo para a solução do problema concernente à incidência de IPTU ou de ITR, pois evidencia que, para configurar-se loteamento, é imprescindível a abertura de vias ou logradouros.

Não bastasse isso, a Lei 6.766/79, ao definir o *lote*, alude, expressamente, à necessidade de ser o terreno servido de infraestrutura básica (§ 4º). O assunto é especificado no art. 4º desse mesmo Diploma Legal, que estabelece os requisitos urbanísticos para o loteamento:

Art. 4º – Os loteamentos deverão atender, pelo menos, aos seguintes requisitos:

I – as áreas destinadas a sistemas de circulação, à implantação de equipamento urbano e comunitário, bem como a espaços livres de uso público serão proporcionais à densidade de ocupação prevista pelo plano diretor ou aprovada por lei municipal para a zona em que se situem.

II – os lotes terão área mínima de 125m² (cento e vinte e cinco metros quadrados) e frente mínima de 5 (cinco) metros, salvo quando a legislação estadual ou municipal determinar maiores exigências, ou quando o loteamento se destinar a urbanização específica ou edificação de conjuntos habitacionais de interesse social, previamente aprovados pelos órgãos públicos competentes;

III – ao longo das águas correntes e dormentes e das faixas de domínio público das rodovias e ferrovias, será obrigatória a reserva de uma faixa não edificável de 15 (quinze) metros de cada lado, salvo maiores exigências da legislação específica;

IV – as vias de loteamento deverão articular-se com as vias adjacentes oficiais, existentes ou projetadas, e harmonizar-se com a topografia local.

§ 1º. A legislação municipal definirá, para cada zona em que se divida o território do Município, os usos permitidos e os índices urbanísticos de parcelamento e ocupação do solo, que incluirão, obrigatoriamente, as áreas mínimas e máximas de lotes e os coeficientes máximos de aproveitamento.

§ 2º. Consideram-se comunitários os equipamentos públicos de educação, cultura, saúde, lazer e similares.

§ 3º. Se necessária, a reserva de faixa não edificável vinculada a dutovias será exigida no âmbito do respectivo licenciamento ambiental, observados critérios e parâmetros que garantam a segurança da população e a proteção do meio ambiente, conforme estabelecido nas normas técnicas pertinentes.

Esse dispositivo não deixa dúvidas de que, para configurar-se loteamento, necessário se faz que efetivamente ocorra o desmembramento da área em unidades juridicamente autônomas, denominadas *lotes*. E, para tanto, é imprescindível o cumprimento de certos requisitos, como implantação de sistema viário e especificação de faixas não edificáveis. Por conseguinte, caso se esteja diante de áreas reservadas para posterior expansão urbana, ou seja, para futuro loteamento, estas não se consideram loteadas, nos termos da Lei nº 6.766/79, inadmitindo, assim, a cobrança de IPTU.

Considerações finais

Considerando que tanto a Lei 4.504/64 como o Decreto-Lei 57/66 são válidos e vigentes, entendo que o critério distintivo entre “imóvel urbano” e “imóvel rural” é aquele constante do art. 32 do Código Tributário Nacional, com a alteração promovida pelo art. 15 do Decreto-Lei 57/66, devendo ser considerado, também, o disposto no art. 4º, I, da Lei 4.504/64.

Segundo esses dispositivos, a identificação da natureza *rural* ou *urbana* de determinado imóvel, para fins de incidência do ITR ou do IPTU, depende da conjugação de três critérios: (i) geográfico, com base na localização; (ii) melhoramentos, sendo necessária a existência de benfeitorias urbanas para que se possa exigir o IPTU; e (iii) destinação dada ao imóvel. Nenhum desses critérios basta por si só, devendo ser considerados em conjunto e não isoladamente. A localização do imóvel, por exemplo, não é decisiva para fins de exigência de IPTU ou de ITR, sendo imprescindível considerar a utilização feita do bem. A localização é apenas um indicativo, prevalecendo na falta da comprovação do destino dado ao imóvel. Se, porém, comprovar-se que a destinação é rural, pouco importa a localização, incidindo o imposto da União. Para sujeitar-se à tributação municipal, é preciso que o imóvel esteja situado na zona urbana, apresente dois dos melhoramentos mencionados na Lei e, simultaneamente, não seja destinado à atividade rural.