



**FACULDADES INTEGRADAS DE PONTA PORÃ – FIP/MAGSUL  
DOUGLAS MACIEL SOARES**

**CRITÉRIOS PARA INCIDIR O ITR OU O IPTU SOBRE  
PROPRIEDADES RURAIS SITUADAS EM ZONA URBANA OU  
PASSÍVEL DE URBANIZAÇÃO**

PONTA PORÃ-MS  
2017

DOUGLAS MACIEL SOARES

**CRITÉRIOS PARA INCIDIR O ITR OU O IPTU SOBRE  
PROPRIEDADES RURAIS SITUADAS EM ZONA URBANA OU  
PASSÍVEL DE URBANIZAÇÃO**

Trabalho de Conclusão apresentado à Banca Examinadora das Faculdades Integradas de Ponta Porã – como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do Prof. Esp. Arquimedes Alez Jara.

PONTA PORÃ-MS  
2017

DOUGLAS MACIEL SOARES

**CRITÉRIOS PARA INCIDIR O ITR OU O IPTU SOBRE  
PROPRIEDADES RURAIS SITUADAS EM ZONA URBANA OU  
PASSÍVEL DE URBANIZAÇÃO**

Trabalho de Conclusão apresentado à Banca Examinadora das Faculdades Integradas de Ponta Porã – como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do Prof. Esp. Arquimedes Alez Jara.

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_

Orientador: Prof. Esp. Arquimedes Alez Jara

Membro: \_\_\_\_\_

Membro: \_\_\_\_\_

Data de aprovação: \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2017  
Local: FIP / Magsul

*Dedico este trabalho a Deus, que ele transmita toda minha gratidão a aqueles que me ajudaram direta ou indiretamente para a conclusão do Curso.*

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente agradeço a Deus, Nosso Senhor Jesus Cristo, a Virgem Maria, aos meus pais, Sr. Ramão Alves Moreira e a Sra. Genesis Maciel Soares, a minha noiva Daniela Gonzatto Gonçalves, e em especial ao Dr. Arno Adolfo Wegner e a Dra. Meridiane Tibulo Wegner. O Pai colocou estas pessoas em meu caminho para que pudesse superar as dificuldades e chegar ao meu destino.

Faço por bem agradecer ao meu orientador Prof. Esp. Arquimedes Alez Jara, que ao longo do Curso sempre acompanhou meu desenvolvimento profissional, pessoa de tão nobre conhecimento. Obrigado Mestre!

Muitas foram às orações que me fizeram perseverar na fé, manter minha dedicação, pois não foi fácil vencer todo dia uma batalha, quando o corpo padece a moral sustenta, no entanto esta é fruto da capacidade de confiar, acreditar e persistir.

Nesses longos 11 anos de estudos, no findar deste terceiro curso superior, posso com propriedade afirmar, que somente consegui tal façanha porque Ele permitiu, deu-me saúde e condições. Mas, o mais importante é acreditar, eu acredito, eu creio.

Pobre do homem que não tem fé.

SOARES, Douglas Maciel. **Crêterios para incidir o ITR ou o IPTU sobre propriedades rurais situadas em zona urbana ou passível de urbaniza o**. 87 fls. Trabalho de Conclusão do Curso de Direito – Faculdades Integradas de Ponta Por , Ponta Por , 2017.

## RESUMO

Após a jurisprudência pacificar o emprego dos critérios da destina o econômica e topográfico para incidir o IPTU ou o ITR, sobre imóveis rurais localizados em área urbana ou passíveis de urbaniza o, não se abriu mais discussão para adentrar em outros elementos que poderiam ser retirados do caso concreto, que somados aos primeiros pudessem auxiliar na celeuma casuística. Assim, objetivou-se busc -los dentro do ordenamento jurídico pátrio. Trabalho de cunho bibliográfico com estudo sobre a legisla o previdenciária, agrária, ambiental e constitucional, de onde se retirou dois subcritérios de apoio para descobrir qual imposto, municipal ou federal, deve prevalecer sobre aquelas propriedades. A labuta também requereu investiga o de um estudo de caso, para que houvesse a subsun o.

**Palavras-chave:** ITR. IPTU. Imóveis rurais. Imposto. Zona urbana.

SOARES, Douglas Maciel. **Criteria for allocating the ITR or the IPTU to rural properties located in urban areas or subject to urbanization.** 87 fls. Conclusion of the Law Course - Integrated Faculties of Ponta Porã, Ponta Porã, 2017.

### **ABSTRACT**

After the jurisprudence to pacify the use of the economic and topographical criteria to focus the IPTU or the ITR, on rural properties located in urban areas or amenable to urbanization, no further discussion was opened to enter into other elements that could be removed from the concrete case, which added to the first ones could help in the case study. Thus, it was aimed to seek them within the legal order of the country. Bibliographic work with a study on social security, agrarian, environmental and constitutional legislation, from which two subcriteria of support were removed to find out which municipal or federal tax should prevail over those properties. The toil also required investigation of a case study, so that there was subsumption.

**Keywords:** ITR. IPTU. Rural properties. Tax. Urban area.

## SUMÁRIO

|  |    |
|--|----|
| <b>1. INTRODUÇÃO</b>   | 9  |
| <b>2. OS IMPOSTOS TERRITORIAIS FEDERAIS E MUNICIPAIS</b>   | 10 |
| 2.1 O PODE DE TRIBUTAR, O DIREITO TRIBUTÁRIO E AS RECEITAS PÚBLICAS  | 10 |
| 2.2 A ESPÉCIE TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO  | 12 |
| 2.3 IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – IPTU  | 13 |
| 2.3.1 Competência  | 13 |
| 2.3.2 Contribuinte   | 14 |
| 2.3.3 Fato gerador   | 15 |
| 2.3.4 Função   | 16 |
| 2.3.5 Base de cálculo  | 17 |
| 2.3.6 Alíquota   | 18 |
| 2.4 IMPOSTO TERRITORIAL RURAL – ITR  | 19 |
| 2.4.1 Competência  | 19 |
| 2.4.2 Fato gerador   | 22 |
| 2.4.3 Base de cálculo e alíquota   | 23 |
| <b>3. OS CRITÉRIOS DO IPTU E DO ITR</b>  | 25 |
| 3.1 OS SÍTIOS DE RECREIO E A COBRANÇA DO IPTU  | 25 |
| 3.2 ABORDAGEM CONSTITUCIONAL DOS MELHORAMENTOS PRESCRITOS NO<br>ART. 32, §1º, DO CTN                         | 27 |
| 3.2.1 Internet como direito fundamental  | 39 |
| 3.3 DEFINIÇÃO DE PROPRIEDADE FAMILIAR  | 40 |
| 3.4 A PACIFICAÇÃO ENTE O CRITÉRIO TOPOGRÁFICO DO CTN E, DA<br>DESTINAÇÃO ECONÔMICA DO DECRETO-LEI Nº 57/1966 | 42 |
| 3.5 O CONFLITO GERADO QUANDO O IMÓVEL RURAL PREENCHE AMBOS OS<br>CRITÉRIOS                                   | 45 |
| 3.6 CRITÉRIOS AUXILIARES OU SECUNDÁRIOS RELACIONADOS   | 48 |
| <b>4. ESTUDO DE CASO SOBRE A CHÁCARA 60 OU 183</b>   | 53 |
| 4.1 CONTEXTO, LOCALIZAÇÃO E A COBRANÇA DO IMPOSTO PREDIAL<br>TERRITORIAL URBANO SOBRE A CHÁCARA 60 OU 183    | 55 |
| 4.2 A CHÁCARA 60 OU 183 DENTRO DA ANÁLISE DO ART. 15, do DECRETO-LEI<br>Nº 57/1966                           | 57 |
| 4.3 AS RESIDÊNCIAS DOS PROPRIETÁRIOS NA CHÁCARA 60 OU 183  | 58 |

|   |    |
|---|----|
| 4.4 O NOVO PEDIDO DE INEXIGIBILIDADE DO IPTU                              | 59 |
| 4.4.1 O parecer jurídico sobre o processo nº 57735/2016                   | 59 |
| 4.4.2 A visita <i>in loco</i> dos agentes tributários do município        | 62 |
| 4.4.3 Os ‘embargos de declaração’ administrativo sobre o parecer jurídico | 62 |
| <b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>  | 65 |
| <b>BIBLIOGRAFIA</b>   | 66 |
| <b>ANEXOS</b>   |    |
| ANEXO I   | 69 |
| ANEXO II  | 73 |
| ANEXO III   | 75 |
| ANEXO IV  | 80 |
| ANEXO V   | 82 |

## 1. INTRODUÇÃO

O desenvolvimento das cidades sobre o meio rural constitui uma realidade perceptível em todo o território nacional, não é um fato isolado, pois o urbano ao dilatar-se faz com que o choque entre os limites se intensifique. É uma preocupação constante do ente público municipal, ter conhecimento dessas linhas tão tênues, mas engana-se aquele que pensa que a preocupação é unicamente de controle urbanístico, o interesse vai além, atrela-se a um fator denominado de tributação, porque aquele imóvel que está acobertado pelos melhoramentos do art. 32, do CTN, ou passível de urbanização é um forte candidato ao fato gerador do Imposto Predial Territorial Urbano. Assim, muitos imóveis rurais estão atualmente recolhendo forçosamente o imposto local em detrimento do Imposto Territorial Rural, de competência da União.

Pugna neste trabalho debruçar sobre a legislação pátria para dirimir sobre as particularidades de cada um dos impostos citados e, os critérios norteadores para descobrir, quando à celeuma acima surgir, qual dos dois vai prevalecer.

De início já devemos deixar claro que os critérios da destinação econômica e topográfico encontram-se sedimentados pela jurisprudência, contudo, vislumbrando um possível cenário, não queremos nos acomodar em ter apenas dois elementos (critérios) para embasar a exclusão ou absorção de um ou de outro, visto que o centro urbano é tão dinâmico que quando passa a ter contato geográfico, diretamente com o rural, há uma troca de aspectos econômicos e sociais, mudando não somente as características físicas, onde se desenvolvia apenas culturas temporárias para subsistência, passa a existir, concomitantemente, outra atividade que visa incrementar ou fomentar a renda familiar e, mesmo assim, continua o trabalhador rural arando a terra e derramando seu suor. Deste modo, não é crível que um acidente geográfico, venha possibilitar ao município tributar baseado em apenas aspectos normativos, sem uma análise mais racional do fato em concreto.

Em relevante momento objetiva-se buscar subcritérios que vão possibilitar uma análise mais sutil e profunda do assunto, estes elementos serão retirados de dentro do ordenamento jurídico, principalmente do Direito previdenciário, Agrário e Ambiental, e verificar os melhoramentos do art. 32, do CTN, sobre o prisma da Constituição.

## PRIMEIRO CAPÍTULO

### 2. OS IMPOSTOS TERRITORIAIS FEDERAIS E MUNICIPAIS

#### 2.1 O PODE DE TRIBUTAR, O DIREITO TRIBUTÁRIO E AS RECEITAS PÚBLICAS

Como é cediço a vida em sociedade carece de uma certa parcela do patrimônio dos integrantes para que o Estado venha através desta entrada disponibilizar ou prestar serviços públicos. São dois lados coexistindo num relação de subordinação jurídica, cujo papel principal é do ente estatal que exerce categoricamente o poder de tributar, uma característica da soberania, que não o inibe de respeitar as regras preestabelecidas (MACHADO, 2012, p. 27)

Por uma questão de direcionamento é de grande valor deixar evidente que nem todo ingresso nos cofres públicos têm a vestimenta de receita pública. Nas sábias palavras de Sabbag (2015, p. 38) o ingresso é marcado pela noção de provisoriedade, a receita pública atrela-se ao contexto de definitividade, complementa, que o primeiro ao adentrar já possui um destino ou saída, situação adversa da segunda.

A título de exemplo Sabbag (2015, p. 39) traz alguns casos de entradas provisórias: a caução ou fiança; depósito prévio; empréstimo compulsório e público:

a) a caução ou fiança (garantias de adimplemento da obrigação principal): como exemplo, cita-se a garantia ofertada pelo vencedor em dada licitação pública. Tal garantia ingressará nos cofres do Estado com previsão de saída, [...] b) o depósito prévio: como exemplo, cite-se o depósito recursal, como condição à protocolização do recurso na órbita administrativa federal; [...] c) o empréstimo compulsório: conquanto se revista de natureza tributária, [...] é gravame restituível; d) empréstimo público: tendo natureza contratual, é entrada provisória para o Estado, [...]

A caução ou a fiança e o empréstimo compulsório poderão ser revertidos em receita pública, desde que haja o descumprimento contratual ou caso não ocorra à restituição a quem por direito carregou os valores aos cofres públicos provisoriamente.

Deste ponto, dentro das receitas públicas ainda resta esclarecer as nuances no plano classificatório, qual seja, a extraordinária e a ordinária. A primeira caracteriza por ser temporária, contingente e irregular, trata-se de exceção a normalidade e, temos como exemplo claro o imposto extraordinário de guerra (inciso

II, do art. 154, da CF/1988). No entanto, a segunda classificação detém um caráter de previsão, algo já esperado pelo Estado, compreendido no orçamento.

Não esgotando o assunto sobre a receita pública ordinária, ainda, divide-se em originárias e derivadas. Esta que vem a ser recolhido aos cofres públicos no exercício do poder de império o Estado exige uma parcela do patrimônio daqueles que estão sobre o seu manto, tem por objetivo angariar recursos para a consecução das finalidades públicas direcionadas a comunidade.

Numa primeira visão soa ser arbitrária a atuação do Estado, pois se trata de uma invasão ao patrimônio do particular, entretanto, o art. 3º da Lei nº 5.172/1966 - CTN, por força obrigatória o tributo pode ser exigido. Deste modo prescreve:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária **compulsória**, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (g.n.)

Desprende ser uma coercibilidade, não há margem facultativa, pois estamos diante do interesse público sobre o particular. Para Sabbag (2015, p. 409) o tributo é traduzido de receita derivada, visto que exigida pelo ente estatal, no exercício da prerrogativa que lhe foi concedida, objetiva se abastecer de parte do patrimônio dos súditos em prol do Estado, e este dispara em benefício de toda sociedade, algo similar a um círculo, visto que quem fomenta financeiramente é o mesmo que absorve uma fração do serviço público.

A receita ordinária originária é fruto da própria atuação do Estado, que para Sabbag (2015, p. 41) é proveniente da exploração estatal de seus bens e empresas comerciais ou industriais, à semelhança de particulares, nas atividades de locação, administração ou alienação. Conquanto seja assim denominada, difere da derivada porque é uma prestação não tributária, ou seja:

Nesta toada, não é despidendo enfatizar que aquelas matérias intrinsecamente ligadas a tributos – v.g., repartição de receitas tributárias – não se ligarão às receitas originárias, mas às receitas derivadas (SABBAG, 2015, p. 41).

Pelo exposto podemos compreender que nem todo recurso que é levado aos cofres do ente estatal constituirá receita pública, porque conforme relatado alguns

recurso no momento de adentrar já estão condicionados a saída, salvo em caso de descumprimento de obrigação imposta ao particular.

## 2.2 A ESPÉCIE TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO

Para Machado (2012, p. 45) afirma que a tributação é um meio de atingir a solidariedade social grafada no art. 3º, I, da CF/88, disposição fundamental da República em construir uma sociedade livre, justa e solidária, com finalidade de distribuição de renda.

O imposto, dentre outros, é uma espécie de tributo com previsão legal (Lei nº 5.172/1966), apresenta a seguinte disposição:

Art. 16. O **imposto** é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. (g.n.)

É fácil compreender que o imposto recolhido não remete a uma contraprestação ao contribuinte, nestes termos Amaro (2012, p. 52) para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado, *id. est.*, considera não haver obrigação estatal para com aquele que leva aos cofres públicos o devido tributo.

Ainda, Amaro (2012, p. 52) pugna que o contribuinte não será diretamente beneficiado com o imposto recolhido, mas como membro da sociedade passará a usufruir das utilidades disponibilizadas pelo ente público.

O imposto tem um fato gerador pré-definido pelo legislador, uma situação denominada hipótese de incidência, retirada de uma ótica que vincula o contribuinte, visto que, caso venha a concretizar a abstração legal, materializada estará à subsunção e o direito do ente público competente de exigir o respectivo tributo.

Destarte, dentre os impostos dois orbitam atenção para fins deste estudo. Primeiro o Imposto Predial Territorial Urbano basta, que o contribuinte venha a deter “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel” (art. 32 do CTN), que para Amaro (2012, p. 52) assumo o dever jurídico de pagar o imposto em favor do Estado. E o Imposto Territorial Rural, que tem o fato gerador definido no art. 29, do CTN, retirado por exclusão do vem a ser zona urbana.

## 2.3 IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – IPTU

### 2.3.1 Competência

O tributo em comento tem por base legal o art. 156, I, da CF/1988, o qual determina que o município seja o ente competente para instituí-lo e nos art. 32 a 34 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 - CTN, apresenta o fato gerador, a base de cálculo, o procedimento formal e a sujeição passiva.

Contudo, a atual competência de exigir o IPTU nem sempre foi do ente municipal, segundo Machado (2012, p. 398) de início teve os Estados-membros como responsáveis para exigir tal tributo, conforme o item nº 2, do art. 9º da Constituição de 1891, posteriormente na CF/1934 foi deslocado para os municípios, quadro que permaneceu inalterado desde então. Curiosamente, vale ressaltar que se tratava de dois impostos diferentes, uma vez que havia a distinção entre imposto predial e territorial urbano.

Para Harada (2001, p. 328) no plano histórico a Constituição Federal de 1934 foi a primeira a distribuir para os municípios um imposto de expressão financeira significativa (imposto predial e territorial urbano), uma vez que o poder de tributar estava concentrado e distribuído entre a União e os Estados.

Complementa Sabbag (2015, p. 1.072) que o Imposto Predial Territorial Urbano é uma fonte valiosa de arrecadação, obstante seja visível à desigualdade entre os entes políticos tributantes, no plano comparativo, de todos os impostos pertencentes à União, ao município somente cabe instituir a fração um terço dos impostos que podem ser instituídos pela União, de forma simples, se este possuir 3 (três) o outro 1 (um).

Ainda nas lições de Machado (2012, p. 398), a CF/1937 diferenciou o imposto predial e o territorial, tal ramificação deslocou a competência dos imóveis rurais para o Estado, ou seja, permaneceu com este a competência de exigir a cobrança sobre a propriedade territorial (alínea 'a', inciso I, art. 23), salvo as localizadas em áreas urbanas, visto que ao município ficou imbuído também do predial.

Na verdade a distribuição acima do imposto sobre a propriedade territorial para o Estado ensejou na CF/1946 numa nova nomenclatura de tributo, dissociado

do atual IPTU, nascedouro do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (SABBAG, 2015, pag. 1.193).

Por conseguinte, de acordo com o art. 29, inciso I, da CF/1946, o imposto territorial e o predial urbano passaram a ser um só, sobre a gênese de IPTU, cuja competência passou a ser única dos municípios (MACHADO, 2012, p. 398).

No plano da facultatividade que é mencionado no art. 182, § 4º, da CF/88, tange por bem destacar que a competência tributária é indelegável, enquanto que a atividade administrativa de fiscalizar, arrecadar, executar leis e serviços, denominado de capacidade ativa pode ser delegada. Comando está previsto no art. 7º do CTN.

Ainda, sobre a expressão “É facultado ao Poder Público”, Sabbag (2015, p. 1.072) faz uma ressalva, a opção de instituir ou não o imposto não deve receber a interpretação de renúncia, uma vez que a competência tributária é irrenunciável.

No vácuo do alhures ditado, o art. 11, da LC nº 101/1999 - Responsabilidade Fiscal, prescreve que o ente tributante deve instituir e arrecadar todos os tributos em respeito a competência tributária. O doutrinador Sabbag (2015, p. 1.072) considera que o dispositivo ‘merece interpretação cautelosa’, na concepção dele a imposição de todos os tributos revela um caráter de viabilidade econômica, não há uma explícita obrigatoriedade no artigo.

### 2.3.2 Contribuinte

O contribuinte ou sujeito passivo do IPTU é quem detém com relação ao imóvel, direito de gozo, independente de ser limitado ou pleno, mandamento descrito no art. 34, do Código Tributário Nacional:

Art. 34. **Contribuinte** do imposto é o **proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor** a qualquer título. (g.n.)

Preferimos alinhar ao escrito por Machado (2012, p. 405), se na pessoa reúne todos os elementos da propriedade (uso, fruição e disposição) esta será o contribuinte, pois denota ser o proprietário, agora, caso alguém com *animus domini*, tem a posse da propriedade, sem título, “será esse titular” quem deve contribuir.

Uma cláusula comum em alguns contratos de locação de imóvel, pretende deslocar a responsabilidade do IPTU para o locatário, contudo tal disposição contraria o art. 34, do CTN, pois o indigito termo contratual deve ser considerado

como não escrito, visto que as relações particulares não devem ser oponíveis a Fazenda Pública, consoante o art. 123, do r. Código.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

O ensinamento do professor Sabbag (2015, p. 1.077) é lúcido em relação à escolha da legitimidade passiva do IPTU pelo Fisco, assim:

Em tempo, vale a pena mencionar que a Fazenda Pública poderá escolher que será o alvo na execução fiscal – se o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título. A existência de um não implica a exclusão automática do outro, para fins de legitimidade passiva nos processos executivos.

O objetivo dessa prerrogativa inerente a Fazenda Pública de escolher quem sofrerá as consequências do ato executório, visa agilizar o processo arrecadatório.

### 2.3.3 Fato gerador

O art. 32 do CTN afirma que o fato gerador do IPTU será “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”, com vênua, a explicação para o que vem a ser área urbana está presente nos §§ 1º e 2º do devido artigo, que merece uma atenção em especial:

Art. 32 [...]

§ 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.

De uma breve leitura do § 1º do art. 32, do CTN, poderíamos afirmar que presentes dois dentre os cinco melhoramentos (meio-fio ou calçamento, com

canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos sanitários; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado) sobre a propriedade, incidirá o IPTU. No entanto, o § 2º contradiz toda a exigência do parágrafo anterior. Vejamos:

Art. 32 [...]

§ 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.** (g.n.)

Para Sabbag (2015, p. 1.082) o município poderá determinar algumas áreas como urbanizáveis e não atendidas pelos melhoramentos do § 1º, desde que haja lei municipal delimitando a área de expansão urbana constante de loteamentos.

Nesta toada, independentemente da existência dos melhoramentos, o município poderá definir por meio de lei algumas áreas que venham a serem definidas como passíveis de expansão urbana.

Ainda, o *caput* do art. 32 do CTN, traz a expressão “por natureza ou por acessão física”. Sabbag (2015, p. 1.080) faz as respectivas considerações, onde, para a primeira tais bens são aqueles que se formaram por força da natureza, compreendendo o solo com a sua superfície, em profundidade e verticalidade, os seus acessórios e adjacência naturais, enquanto que a segunda considera ser as formações de ilhas, aluvião, avulsão, de álveo e tudo quanto o homem vier a incorporar ao solo definitivamente, seja por construção ou edificação, e desde que não se possa retirar sem ocorrer modificação ou destruição.

#### 2.3.4 Função

Leciona o insigne Amaro (2012, p. 399) que o IPTU é um imposto fiscal, cujo fim precípua é abastecer os cofres municipais, no entanto, o próprio considera também haver um caráter extrafiscal, pois afirma que o moderno entendimento é no sentido que o tributo seja, inclusive, um instrumento para evitar que terrenos possam ficar obstaculizando o desenvolvimento urbano, haja vista que alguns fazem das

grandes imobilizações um investimento mercadológico, assim, aplicam-se alíquotas progressivas, de acordo com o art. 182, § 4º, II, da CF/1988.

### 2.3.5 Base de cálculo

Segundo a Lei nº 5.172/1966, a base de cálculo do Imposto Predial Territorial Urbano é:

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.  
Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

De acordo com Amaro (2012, p. 404) o valor venal do imóvel é o preço à vista caso fosse colocado à venda, sem incluir no respectivo negócio os encargos com relação a um presente financiamento.

Não obstante, o CTN traz a opção ao contribuinte de pugnar pela reavaliação do valor venal do imóvel, eis que caso aquele venha discordar:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, **ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.** (g.n.)

Por conseguinte, segundo Sabbag (2015, p. 1.084) a base de cálculo deve estar previsto em lei e poderá o Poder Executivo por decreto municipal fazer alteração com fim de atualizar o valor monetário da respectiva base de cálculo, desde que com índices oficiais de correção monetária, caso, venha exceder e caracterizar verdadeiro aumento, estará ferido o princípio da legalidade tributária.

Faz *mister* relatar que o entendimento acima está presente na Súmula nº 160, do Superior Tribunal de Justiça, de visão elucidativa “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.

### 2.3.6 Alíquota

Do assunto, Amaro (2012, p. 402-403) pauta a progressividade do IPTU como importante mecanismo para que a propriedade urbana venha cumprir a função social insculpida na CF/1988, no entanto, Sabbag (2015, p. 1086) aborda não apenas isto, busca na lei nº 10.257/2001 – Estatuto das Cidades, que estabelece normas de interesse social e de ordem pública em prol do bem coletivo.

O já comentado art. 182, §4º, II, da CF/1988, alberga uma facultatividade do ente municipal, de impor a progressividade do IPTU, em face daquilo que o CTN afirma ser uma propriedade subutilizada ou não utilizada, tudo em conformidade com a lei nº 10.257/2001, legislação atual ao qual o dispositivo constitucional faz referência, e, também utilizada para embasar as palavras de Sabbag (2015).

A progressividade do IPTU visa atender a política urbana de desenvolvimento dos municípios, que são obrigados caso tenham mais de 20 mil habitantes, possuírem um plano diretor (§ 1º do art. 182, da CF/88), cujas propriedades que obedeçam ao planejamento municipal por via de consequência cumprirão a função social (§ 2º do art. 182, da CF/88).

Transpassado os aspectos mais importantes com relação ao IPTU, neste ponto sobre a progressividade do já mencionado dispositivo, convém direcionar sobre o tema do presente estudo, visto que a proposta é analisar a incidência ou não do IPTU sobre imóveis localizados na área urbana do município e que preenchem os aspectos do ITR por causa da destinação econômica, passando o contribuinte ao largo do primeiro, conquanto preencha os requisitos norteadores de ambos.

A referida progressão do imposto municipal é um nítido mecanismo que cria um obstáculo ao evitar que propriedades passem a ficar ociosas e se tornarem apenas objetos de especulação comercial, inviabilizando o que determina o art. 182 da CF/1988, bem como o parágrafo único do art. 1º do Estatuto das Cidades, ou seja, a função social, o bem-estar dos habitantes e interesse social.

Como será abordado, diante de um cenário sem imbróglio, mesmo que uma propriedade receba dois dos melhoramentos do art. 32 do CTN ou contemplado dentro do plano diretor municipal, se, for destinado a atividades agropastoril prevalecerá à destinação econômica do imóvel e por consequência o ITR.

Entretanto, para questão de exemplificação, alguns pequenos proprietários de imóveis rurais, cujo limite geográfico se confunde com a própria área urbana,

principalmente de cidades universitárias ou interioranas, visando fomentar a renda familiar advindo da produção agropastoril, promovem a construção de alguns pequenos apartamentos, ou quando um imóvel rural possui vários proprietários em sistema de condomínio, onde alguns exercem atividade em regime de economia familiar e outros apenas edificaram residência sem produção voltada à atividade do campo. Neste sentido, o município, olha para as acessões físicas construídas e lança o IPTU para o proprietário ou possuidor, que se não fosse à edificação das residências ou dos apartamentos, supostamente a exigência estaria em discordância com o Decreto-Lei 57/1966.

De entrada, a celeuma acima apresentada colhe considerável atenção neste trabalho, visto que a Procuradoria Jurídica do Município de Amambai emitiu parecer favorável à manutenção do IPTU sobre as casas construídas no determinado imóvel rural, cujo lançamento havia ocorrido, mesmo reconhecendo a destinação econômica da propriedade.

## 2.4 IMPOSTO TERRITORIAL RURAL – ITR

### 2.4.1 Competência

A atual competência sobre o ITR é da União, de acordo com o art. 153, VI, da CF/88 e do art. 29, do CTN, no entanto, não nasceu deste modo visto que nas Constituições de 1937 e 1946, determinavam ser dos Estados-membros.

A CF/1937 determinava no art. 23, I, a), que era de competência exclusiva dos Estados decretarem o imposto territorial sobre a propriedade territorial, salvo a urbana, que ficava a cargo dos municípios consoante o art. 28, II. E na CF/1946:

Art 19 - Compete aos **Estados** decretar impostos sobre:

I - **propriedade territorial**, exceto a urbana; [...]

Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º e 4º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos:

I - predial e territorial, urbano; (g.n.)

Na CF/1946 o cenário permaneceu quase imutável para os entes federados (ar. 19, I), todavia aos municípios (art. 29, I) foi incluído o termo “predial”.

Até este ponto desprende que além da competência, pertenciam ao Estado o produto arrecadado, visto que o art. 28, II, da CF/1937, e o art. 29, I, da CF/1946,

trataram apenas do imposto territorial urbano, por conseguinte o ITR não foi transferido pelos Estados aos Municípios, ficando a renda com os Entes Federados.

De forma clara Machado (2012, p. 349) grafa que a então competência dos Estados-membros com a edição da EC nº 5/1961, passou aos municípios:

Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos:

I - **Sobre propriedade territorial urbana e rural**; (g.n.)

Posteriormente com a Emenda Constitucional nº 10/1964, a competência foi deslocada finalmente à União e, determinou que a arrecadação fosse direcionada aos municípios cujos imóveis rurais estivessem situados:

Art. 15 Compete à União decretar impostos sobre:

[...]

VII - **Propriedade territorial rural**.

[...]

§ 9º O produto da arrecadação do **imposto territorial rural** será entregue, na forma da lei, pela União aos Municípios onde estejam localizados os imóveis sobre os quais incida a tributação. (g.n.)

Na vigência da CF/1967 manteve o ínclito tributo, conquanto passasse a ser exclusivamente de competência da União, manteve os Entes Federados fora desta seara de responsabilidade, diametralmente com relação aos municípios:

Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

[...]

III - **propriedade territorial, rural**;

[...]

Art 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

[...]

§ 1º - **Pertencem aos Municípios**:

a) o produto da arrecadação do Imposto a que se refere o art. 22, n.º III, Incidente sobre os imóveis situados em seu território; (g.n.)

Contemporaneamente, entre tantas idas e vindas, a competência de instituir o ITR é da União, insculpida no art. 153, VI, da CF/1988.

Caso o Município opte (art. 153, VI, § 4º, III, da CF/1988) por celebrar convênio com a União poderá ficar com 100% do ITR, caso contrário o valor será de

50% da arrecadação. A consulta aos optantes pode ser realizada pelo site da Receita Federal, pelo seguinte endereço eletrônico: <http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br>.

O Decreto nº 6.433, de 15 de abril de 2008, com fulcro no art. 153, § 4º, III, do art. 153 da CF/88, criou o Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – CGITR, um órgão que tem como incumbência:

Art. 1º [...] a atribuição de dispor sobre matérias relativas à opção pelos Municípios e pelo Distrito Federal para fins de fiscalização, inclusive a de lançamento de créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de que trata o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição, bem assim com competência para administrar a operacionalização da opção.

O art. 10 do grifado Decreto apresenta o procedimento e as condicionantes para a celebração do convênio, que depois de cumpridas as exigências, determinado § 2º ser uma forma irretratável e, no § 3º, trata do produto da arrecadação:

Art. 10 [...]

**§ 3º O Município ou o Distrito Federal optante fará jus à totalidade do produto da arrecadação do ITR referente aos imóveis rurais nele situados**, a partir do momento disciplinado no convênio. (g.n.)

Não obstante o Decreto afirmar ser o convênio uma opção irretratável, o art. 11 prevê uma denúncia, inclusive espontânea por parte do município, que “em qualquer caso, produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro do ano subsequente àquele em que ocorrer a denúncia”. Destoa que a irretratabilidade é relativa e está condicionada a fiscalização, lançamento e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, por um ano de exercício destas funções.

Contudo caso o convênio não seja realizado fica a cargo da Secretaria da Receita Federal administrar o ITR, arrecadar, tributar e fiscalizar, consoante o art. 15, da lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, legislação concernente ao ITR.

A mesma lei acima afirma no art. 17, inciso I, que a Secretaria da Receita Federal poderá criar convênios com “órgãos da administração tributária das unidades federadas, visando delegar competência para a cobrança e o lançamento do ITR;”. Ou seja, na ausência de convênio a responsabilidade fica a cargo da RFB.

Por último, mas não menos importante temo o Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002, que regulamenta o *modo operandis* de como o ITR será cobrado e fiscalizado: incidência, imunidade, isenção, responsável, base de cálculo, etc.

#### 2.4.2 Fato gerador

O FG do ITR é delimitado pelo CTN:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município. (g.n.)

O art. 1º, da Lei nº 9.393/1996, bem como o art. 2º, do Decreto 4.382/2002, em quase nada diferem com relação ao texto do CTN, entretanto, há uma particularidade, as duas legislações somadas ao CTN, apenas definem por um critério de exclusão quando passa a incidir o ITR sobre imóveis situados fora da área urbana municipal, e, que não soa razoável visto que o art. 15, do Decreto-Lei nº 57/1966, assim prescreve:

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 agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (Revogação suspensa pela RSF nº 9, de 2005) (g.n.)

Nestes termos, consoante o dispositivo acima, nem sempre o critério geográfico prevalecerá, cedendo frente a destinação econômica do imóvel. Tal assunto, ainda, será abordado com mais afinco neste trabalho.

Também na pertinência do FG do ITR tem incidência sobre a propriedade, domínio útil e/ou a posse, conceitos que refletem realidades fáticas diferentes, assim Sabbag (2015, p. 1.195) conceitua que a primeira está relacionada com o uso pleno, gozo e fruição do imóvel; o segundo perfaz um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena; por fim, a última merece uma cristalina explicação pelas palavras do doutrinador, que a posse abrange a situação em que o possuidor age como se fosse titular do domínio útil, portanto, é a posse caracterizada como *usucapionem*. Assim, refere-se à posse juridicamente perfeita, e não àquela de índole irregular.

Pondera Machado (2012, p. 352) que o mandamento constitucional é para tributar a propriedade (art. 153, VI), todavia o Código Tributário Nacional, que foi recepcionado como lei complementar, facultou a um mandamento ordinário tomar para o fato gerador do tributo a propriedade, o domínio útil ou a posse, vale dizer, o direito pleno, total, que é a *propriedade*, ou um de seus elementos, o *domínio útil*, ou ainda a *posse*.

O Código Tributário Nacional parece destoar do dispositivo constitucional, no entanto o objetivo é no sentido de preencher algumas lacunas, uma vez que quando a propriedade com todos os elementos está presente numa única pessoa, sobre esta incidirá o ITR, mas o problema se delonga diante do fracionamento do imóvel rural, como por exemplo, no usufruto, define a legislação que neste caso o sujeito passivo será quem detém o domínio útil. Em outro cenário, a posse, pode o tributo recair sobre o posseiro quando o imóvel não possuir registro no Cartório de Registro de Imóveis, ou até mesmo quando há contrato de compra e venda ou escritura pública não registrada no CRI.

#### 2.4.3 Base de cálculo e alíquota

De acordo com Machado (2012, p. 349) o ITR tem uma função essencialmente extrafiscal, mecanismo complementar que almeja disciplinar a propriedade rural, para tentar combater os denominados latifúndios ociosos ou improdutivos.

O professor Sabbag (2015, p. 1197) descreve como é à base de cálculo do ITR, que leva em consideração o valor da terra nua, que refletirá o preço de mercado de terras apurado em 1º de janeiro do ano, para complementar, Machado (2012, p. 349) expressa o VTN como o valor fundiário, [...] sem qualquer benfeitoria, em similitude com o art. 30, do CTN.

A lei nº 9.393/1996, no art. 11, § 1º e § 2º, determinou que em razão do tamanho do imóvel a alíquota será progressiva e, proporcional ao grau de utilização, onde, quanto mais se produz menos se paga de imposto:

Para compreendermos o art. 11, sobre a área total do imóvel e grau de utilização, primeiros precisamos eliminar algumas dúvidas que o próprio dispositivo nos traz com relação ao VTNT e as hipóteses do art. 10.

O valor da terra nua – VTNT é conforme o art. 10, § 1º, inciso I, a exclusão das construções, das culturas permanentes ou temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas. Após está eliminação, para determinar a parte a ser tributada devemos manusear os dados da área total, exceto:

Ar. 10 [...]

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:  
[...]

II - área tributável, a área total do imóvel, **menos as áreas:**

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vide art. 25 da Lei nº 12.844, de 2013)

b) 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 na alínea anterior;

c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

d) sob regime de servidão ambiental; (Redação dada pela Lei nº 12.651, de 2012).

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

O ponto relevante para compreensão do art. 11, está no art. 10, III e VI:

Ar. 10 [...]

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:  
[...]

III - VTNT, o **valor da terra nua tributável**, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total;  
[...]

VI - **Grau de Utilização - GU**, a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

A apuração do ITR de determinada propriedade rural leva em consideração uma série de exclusões descritas no art. 10, cujo resultado se materializará no grau de utilização (GU), do imóvel rural, ou seja, sobre área aproveitável verifica-se qual a porcentagem está sendo utilizada.

Após elidir os conceitos presentes no art. 11, este mesmo dispositivo apresenta uma tabela, mais precisamente um Anexo da própria lei nº 9.393/1996. Ao lecionar Sabbag (2015, pág. 1.198) trata da mesma tabela, entretanto dentro do Decreto 4.382/2002, conquanto preferíssemos ficar com a lei, uma vez que o Decreto faz menção ao Anexo da daquela legislação, por uma questão didática vamos reproduzir o quadro do doutrinador que resume a fixação das alíquotas:

| Área <i>ha</i>        | Grau de exploração/utilização | Alíquota |
|-----------------------|-------------------------------|----------|
| Até 50 <i>ha</i>      | 80%                           | 0,03     |
|                       | Até 30%                       | 1,00%    |
| Acima 5.000 <i>ha</i> | 80%                           | 0,45%    |
|                       | Até 30%                       | 20,0%    |

Fonte: Sabbag (2015). Manual de Direito Tributário (adaptada).

O Decreto nº 4.382/2002, estabelece a alíquota para cálculo do ITR, com referência na Lei nº 9.393/1996:

Art. 34. A alíquota utilizada para cálculo do ITR é estabelecida para cada imóvel rural, com base na sua área total e no respectivo **grau de utilização**, conforme a tabela seguinte (Lei nº 9.393, de 1996, art. 11 e Anexo) (g.n.)

A variação entre alíquotas progressivas e proporcionais conforme o GU tem um caráter extrafiscal, que objetiva inibir a manutenção de imóveis rurais improdutivos. De acordo com o r. Anexo, caso uma propriedade acima de 5 mil *ha* não atinja 30% de utilização, denota-se que a mesma em 5 (cinco) anos poderá ser confiscada.

A salgada alíquota sobre propriedades abandonadas visa cumprir determinação constitucional do art. 5º, inciso XXIII, “a propriedade atenderá a sua função social”. Claro que a ociosidade não atende este preceito.

## SEGUNDO CAPÍTULO

### 3. OS CRITÉRIOS DO IPTU E DO ITR

#### 3.1 OS SÍTIOS DE RECREIO E A COBRANÇA DO IPTU

O município pode por meio de lei, para efeito de cobrança do IPTU, considerar urbana área ainda não completa, ou seja, sem os melhoramentos do art. 32, §1º, do Código Tributário Nacional. Deste modo, pode ser que alguns imóveis rurais venham a ser 'engolidos' pela hipótese de incidência do íncrito tributo, mais precisamente as pequenas propriedades de economia familiar ou até mesmo alguns sítios de recreio.

Preleciona o eminente Sabbag (2015, p. 1083) sobre os denominados sítios de recreio, são propriedades de mero deleite ou recreação, que se estiverem em área urbana ou de expansão e, presentes os requisitos do art. 32, do CTN, pode-se considerar FG do IPTU.

Como explanado os critérios do art. 32, do CTN, são basicamente seis: meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; sistema de esgotos sanitários; abastecimento de água; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado. Urbe por bem considerar que o § 2º, ao possibilitar município desconsiderar estes requisitos, com intuito de lograr a cobrança do IPTU.

Deste modo, ao considerar os aspectos *numerus clausus*, *id est*, taxativo do art. 32, § 1º, do CTN, temos que o critério topográfico é de primeiro alvitre a máxima para configurar o IPTU sobre pequenas propriedades e sítios de recreio, pois, os melhoramentos ou a lei municipal pode vir a considera-los dentro de área urbana. Todavia, Machado (2012, p. 400) em princípio, prevalece o critério geográfico, vale dizer a localização do imóvel; mas a destinação deste há de ser considerada como um critério complementar na situação legalmente prevista.

*Data venia*, como será abordado, o critério geográfico para Sabbag (2015) ou topográfico para Machado (2012), algumas vezes cederá frente ao da destinação econômica.

### 3.2 ABORDAGEM CONSTITUCIONAL DOS MELHORAMENTOS PRESCRITOS NO ART. 32, §1º, DO CTN

Debuta quando abordamos sobre a análise jurídica, a Constituição, que se coloca em nível supremo na ordem jurídica, sempre prevalece como ponto de partida e chegada, critério último e lei máxima de existência e validade das normas, que conduz o agir, do sistema do Direito, que limita o Poder Público (NEVES, 1988, p. 63, *apud* CARRAZZA, 2010, p. 34).

Segundo Carrazza (2010, p. 35-36) a Constituição não é um singelo repositório de recomendações, todavia um norte que deve ser incondicionalmente observada, que fixa ditames, implícita e explicitamente, e deve sempre ser atentado por todos, caso contrário os atos praticados ficam sem efeito. Que ainda completa:

[...] as normas constitucionais devem receber a interpretação que maior efetividade lhes empreste, não sendo dado ao aplicador usar de suas próprias idiossincrasias para “corrigir” o que, a seu sentir, está posto de modo inadequado na Lei Maior.

De lance, diametralmente do que deixa parecer, as normas constitucionais não possuem o mesmo peso ou relevância, visto que algumas vinculam simples regras, enquanto outras verdadeiras diretrizes, denominadas de princípios. Assim, a Constituição é um compêndio de normas e princípios jurídicos, contemporâneos com força vinculante (CARRAZZA, 2010, p. 42).

Não importa se o princípio é implícito ou explícito, mas, sim, se existe ou não existe. Se existe, o jurista, com o instrumento teórico que a Ciência do Direito coloca à sua disposição, tem condições de discerni-lo. De ressaltar, com Souto Maior Borges, que o princípio explícito não é necessariamente mais importante que o princípio implícito. Tudo vai depender do âmbito de abrangência de um e de outro, e não do fato de um estar melhor ou pior desvendado no texto jurídico. Aliás, as normas jurídicas não trazem sequer expressa sua condição de princípios ou de regras. É o jurista que, ao debruçar-se sobre elas, as identifica e as hierarquiza. (CARRAZZA, 2010, p. 45)

Devido à característica normativa, os princípios constitucionais reivindicam vigilância constante em vista do alto alcance e, a inobservância acarreta consequência danosa e nefasta ao sistema jurídico, mais além do que o descumprimento de uma regra, mesmo que constitucional.

Na mesma esteira:

A hermenêutica profliga o exame apartado de artigos da Magna Carta. Insulá-los, dissociando-os do todo harmônico a que pertencem, é encampar as idéias dos 'tecnocratas', que, arvorando-se em juristas, superestimam o método literal para a interpretação do Direito (CARRAZZA, 2010, p. 49).

Assim sendo, a interpretação de uma norma não pode ser daninha, e sobre uma norma constitucional deve-se levar em consideração todo o sistema jurídico, com base na principiologia das palavras do texto Constitucional (TEMER, 2008, *apud* CARRAZZA, 2010, p. 49).

Para Barroso (1996, p. 141) citado por Carrazza (2010, p. 51):

O ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui. A atividade de interpretação da Constituição deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie.

Desta forma, sabidamente, as fórmulas linguísticas de que se vale o constituinte para veicular princípios constitucionais sempre devem ser interpretadas, até para que venham corrigidas eventuais insuficiências redacionais do texto (CARRAZZA, 2010, p. 54).

Neste aspecto, as normas constitucionais devido ao alto poder de alcance, jorram princípios que protegem os direitos fundamentais, o que possibilita abordar situações, mesmo que além do texto escrito, apresentem-se unidas ao seu espírito, consoante intenção da Constituição. Logo, deve ser aplicado continuamente o princípio constitucional pelo hermeneuta, partindo dos valores insculpidos na ordem jurídica, caso contrário, se isto não vier ocorrer continuamente similar ao ato de respirar, a vontade consagrada na Carta restará prejudicada.

Tange por bem mencionar que as normas infraconstitucionais tributárias, principalmente o Códex Tributário Nacional, para este trabalho, devem passar pelo crivo e filtro dos princípios constitucionais. Os dispositivos da Constituição Federal que versam de maneira direta e indireta, da invasão estatal de tributar só encontram

real dimensão caso concatenados com os princípios supremos do sistema constitucional.

Leciona Miranda (1991, p. 226-227) citado por Araújo *et al* (2001, p. 63-64):

A ação mediata dos princípios consiste, em primeiro lugar, em funcionarem como critérios de interpretação e de integração, pois são eles que dão a coerência geral do sistema. E, assim, o sentido exacto dos preceitos constitucionais tem de ser encontrado na conjugação com os princípios e a integração há de ser feita de tal sorte que se tomem explícitas ou explicitáveis as normas que o legislador constituinte não quis ou não pôde exprimir cabalmente.

Alguns princípios permeiam todo o ordenamento jurídico, irradiam efeitos sobre todos os outros, o que faz surgir novos, ocasionando um escalonamento em cadeia, onde o intérprete do Direito passa a criar a ordem jurídica.

É crucial observar os princípios para criação de tributos, sendo, pois *conditio sine qua non*. Portanto, os dispositivos da Carta só encontram respaldo caso conjugados com os demais princípios.

Diante de tudo exposto, uma base superficial sobre princípio constitucional, cremos que já podemos adentrar numa abordagem mais prática da aplicação deste tema, conjugado com dispositivos concretos, mais precisamente do art. 32, do Código Tributário Nacional, para analisar como se dá a interpretação dos melhoramentos ali presentes com os princípios e a vontade Constitucional.

Inicialmente, como discorrido temos conhecimento de que os melhoramentos do r. dispositivo são para definir e conceituar o que vem a ser área urbana e assim identificar “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física” que é fato gerador do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana.

Reverbera Sabbag (1015, p. 1196), que o conceito de zona urbana prevalece pelo critério da localização, enquanto que a rural é por lógica o resultado do que vem a sobrar ou fixada por exclusão.

O art. 2º, do Decreto nº 4.382/2002, também utiliza a definição de área urbana para delimitar o fato gerador do Imposto Territorial Rural “[...] a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da área urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.”.

Em linha corrente, segue o CTN:

Art. 29. O **ITR**, de competência da União, tem por fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, **localizado fora da área urbana do Município.** (g.n.)

O conceito de área urbana é supedâneo, num primeiro momento, para descobrir a incidência ou não do IPTU, assim, a definição não surte celeuma em relação aos imóveis urbanos, contudo, a recíproca não é verdadeira em relação aos rurais, visto que os melhoramentos do art. 32, do CTN, podem embasar uma possível cobrança do r. tributo sobre estas últimas propriedades.

Para complementar, vale lembrar a doutrina de Sabbag (2015, p. 1197):

A lei municipal pode também considerar urbanas as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria e ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas no aludido § 1º, isto é, mesmo sem o preenchimento de dois requisitos mínimos indispensáveis à configuração do tributo.

Agora, esses melhoramentos do art. 32, do CTN, mesmo que perfeitamente amoldado ao conceito de zona urbana não merecem, como será demonstrado, passar deste ponto, principalmente quando tocamos nos direitos constitucionais. Dessarte, o art. 89, da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 - Estatuto da Terra, mesmo diretamente relacionado à Reforma Agrária, não desvirtua as melhorias de infraestrutura a que tem direito todas as propriedades indiscriminadamente, ou seja, conquanto o dispositivo esteja direcionado a política agrícola (art. 1º), as benesses não podem ser concedidas apenas a um segmento rural (pequeno, médio ou grande propriedade).

Art. 89. Os planos nacional e regional de Reforma Agrária incluirão, obrigatoriamente, **as providências de valorização, relativas a eletrificação rural e outras obras de melhoria de infra-estrutura**, tais como reflorestamento, regularização dos deflúvios dos cursos d'água, açudagem, barragens submersas, drenagem, irrigação, abertura de poços, **saneamento**, obras de conservação do solo, **além do sistema viário** indispensável à realização do projeto. (g.n.)

Do dispositivo, três elementos interessam ao estudo deste trabalho: eletrificação rural, saneamento e sistema viário. Partindo destes podemos fazer breves considerações sobre cada um, para que possamos concatenar com as

explicações seguintes da obra, tudo em consonância com aplicabilidade dos princípios constitucionais, já abordado.

Por eletrificação rural, um dos pilares para o desenvolvimento, tem como objetivo possibilitar e elevar o nível de conforto, acessos aos meios de comunicação, mecanização agrícola, melhoria da produtividade, satisfação e aumento do consumo de produtos duráveis pelos agricultores, possibilitam fixar o homem no campo e evita a migração para a cidade, desonerando o Estado com gastos públicos na cidade, tais como infraestrutura urbana e redução do desemprego. Assim, a eletrificação aliada a com uma efetiva política de gestão econômica rural propicia não apenas uma melhoria da qualidade de vida dos rurícolas, mas também, o desenvolvimento agrícola nacional.

Agora, uma atenção especial ao art. 187, da CF/88:

Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo **produtores e trabalhadores rurais**, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, **especialmente**:  
[...]

VII - **a eletrificação rural** [...] (g.n.)

Mais ainda, o Decreto nº 7.520, de 8 de julho de 2011:

Art. 1º Fica instituído o Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso da Energia Elétrica - "**LUZ PARA TODOS**", até o ano de 2018, **destinado a propiciar o atendimento em energia elétrica à parcela da população do meio rural** que não possui acesso a esse serviço público.  
(g.n.)

Assim, a eletrificação rural é um direito concernente ao próprio avanço e desenvolvimento agrícola do país, não é por derradeiro apenas isto, pois o acesso à energia elétrica proporciona aos indivíduos melhores condições de vida, visto que terão acesso à saúde, educação e lazer, uma vida mais digna, com condições melhores de trabalho, inibindo migrar para áreas urbanas, evitando o crescimento de bolsões de pobreza existentes nos centros urbanos. Assim, ao se ter acesso à energia estar-se-á possibilitando aos indivíduos residentes nas áreas mais afastadas dos centros urbanos a aferição de um número maior de oportunidades (ANDRADE, LEMOS, 2008).

Adiante, a Constituição Federal admite considerar como direitos fundamentais situações jurídicas não previstas na Carta Magna, denominados de direitos fundamentais não enumerados (PES, 2010), tal possibilidade emerge por meio do artigo 5º, § 2º da Constituição Federal de 1988,

Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

É por intermédio dessa cláusula aberta, que se justifica a caracterização de direito fundamental ao acesso à energia elétrica, que seria decorrente tanto dos princípios do direito brasileiro (dignidade da pessoa humana, predominantemente), quanto do regime de Estado Social Democrático (ROSA, 2014).

Desse modo, indispensável tecer algumas observações prévias sobre a inclusão da energia elétrica no rol de direitos indispensáveis para a vida do homem pós-moderno. De tal modo, inegável que a vida contemporânea oferece diversos aparelhos eletroeletrônicos que se tornam indispensáveis para uma vida com um mínimo de conforto e em alguns casos com um mínimo de dignidade, é o caso, por exemplo, do chuveiro elétrico, em especial durante o inverno do sul do Brasil; das lâmpadas elétricas para os estudantes, e da geladeira para aqueles que precisam guardar seus remédios em temperaturas baixas. **Diferentemente do que a priori pode parecer, o uso desses equipamentos não se constituem em luxo há bastante tempo, ou ainda, em aparelhos que possam ser dispensados sem afronta a dignidade da pessoa humana** (ROSA, 2014). (g.n.)

Para Rosa (2014):

Sobre a necessidade de discriminação do que se constitui em direitos mínimos, é necessário fazê-lo levando em consideração o panorama atual da sociedade brasileira. Ou seja, a definição do que se constitui em mínimo existencial deve ser balizada dentro das demandas sociais de nossa época, considerando que a constante evolução tecnológica e social requer uma permanente atualização das demandas sociais para uma vida digna, conforme já abordado sobre a historicidade dos direitos fundamentais.

Desta maneira, o acesso à energia elétrica possibilita aos indivíduos gozar de liberdade e dignidade, relacionada à condição de humanos, permite exercer a função de cidadãos e alcançar a plena liberdade e gozar dignamente da vida, assim o acesso à energia elétrica é um direito social fundamental.

Aplicando o estudo sobre princípios constitucionais, ao relacionar o tema com a dignidade da pessoa humana, fundamento da República e do Estado Democrático de Direito (art. 1º, inciso III), que constitui objetivo fundamental

erradicar a pobreza e a marginalização (art. 3º, inciso III), tem o Estado Democrático um dever de assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais: liberdade, segurança, bem-estar, desenvolvimento, igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna.

Preleciona Borges (2012, p. 353):

A energia elétrica é indispensável à transformação e industrialização de matéria prima da produção agropecuária. É também, sinônimo de progresso e modernidade. Por isso, o Governo tem criado mecanismos e projetos de eletrificação rural, inclusive em convênios com os municípios brasileiros. A expansão do uso da energia no campo tem sido responsável pela eficiência e crescimento de nossa produção agropecuária, inclusive da proliferação da industrialização do produto rural no próprio local da atividade. Só podemos salientar que nos últimos anos a eletrificação rural tem se estendido em quase todos os quadrantes do Brasil como sinônimo de progresso e desenvolvimento, além do bem estar que proporciona às populações do campo.

Todo este desenvolvimento vem ao encontro de um grande princípio constitucional, trata-se da função social da propriedade (art. 5º, XXIII), porque se a eletricidade é capaz de aumentar a produção no campo, certamente àqueles que ainda não foram beneficiados estão produzindo menos.

Por conseguinte, em relação aos serviços públicos como a eletrificação rural, torna o poder público devedor do serviço aos cidadãos, estes passam a serem credores.

Por saneamento. Inicialmente segundo Cavinatto (1992), afirma ser higiene e limpeza. São ações direcionadas a coleta e o tratamento de resíduos resultantes da atividade humana, sólidos e líquidos, mais precisamente lixo e esgoto, prevenção da poluição de rios, mar e mananciais, possibilitar e garantir adequada qualidade da água que será utilizada para o consumo, assim como o fornecimento de qualidade, bem como o controle de vetores.

Também, a drenagem das águas resultantes das chuvas, prevenção de enchentes e cuidado com a água subterrânea.

Impar destacar que saneamento básico está entre a garantia do mínimo existencial social (moradia adequada, à saúde e a melhoria de todos os aspectos de higiene), e a proteção ambiental.

Conceituado o que vem a ser saneamento básico, partimos agora para as considerações constitucionais dos art. 21 e 23, que determina as competências da União, União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

Art. 21 Compete à União:  
[...]

XX - instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, **saneamento básico** e transportes urbanos;  
[...]

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:  
[...]

IX - **promover programas de construção** de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de **saneamento básico**; (g.n.)

A Lei nº 11.445, de 5 de janeiro de 2007, que trata das diretrizes para o saneamento básico nacional, assim dispõe:

Art. 2º Os serviços públicos de saneamento básico serão prestados com base nos seguintes princípios fundamentais:

I - **universalização do acesso**;  
[...]

III - **abastecimento de água, esgotamento sanitário**, limpeza urbana e manejo dos resíduos sólidos realizados de formas adequadas à saúde pública e à proteção do meio ambiente;

IV - disponibilidade, em todas as áreas urbanas, de serviços de drenagem e manejo das águas pluviais, limpeza e fiscalização preventiva das respectivas redes, adequados à saúde pública e à segurança da vida e do patrimônio público e privado;

V - adoção de métodos, técnicas e processos que considerem as peculiaridades locais e regionais;

VI - articulação com as políticas de **desenvolvimento** urbano e **regional**, de habitação, de **combate à pobreza e de sua erradicação, de proteção ambiental, de promoção da saúde** e outras de relevante interesse social voltadas para a melhoria da qualidade de vida, para as quais o saneamento básico seja fator determinante;  
[...]

XIII - adoção de medidas de fomento à moderação do consumo de água.  
(g.n.)

Em que pese à legislação citada frisar tão somente área urbana, devemos lembrar o princípio *mor* do art. 2º, Lei nº 11.445/2007, **universalização do acesso** e,

do direito social a saúde dos arts. 6º, IV, 196, da Constituição Federal de 1988, que assim diz:

Art. 6º **São direitos sociais** a educação, a **saúde**, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

[...]

IV - salário mínimo , fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, **saúde**, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

[...]

Art. 196. **A saúde é direito de todos e dever do Estado**, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação. (g.n.)

Se a saúde é um direito social constitucionalmente previsto, deve ser resguardada e perquirida pelo Estado e, isto se materializada de várias maneiras, dentre elas pelo instrumento do Sistema Único de Saúde - SUS, que assim prevê:

Art. 200. Ao sistema único de saúde compete, além de outras atribuições, nos termos da lei:

[...]

IV - participar da formulação da política e da execução das ações de **saneamento básico**; (g.n.)

Segundo Santos (2011, p. 60-61) o SUS tem por objetivos e atribuições:

**Para propiciar a redução do risco doença e outros agravos**, o SUS deve identificar e divulgar os fatores condicionantes e determinantes da saúde (art. 5º, I, Lei n. 8.080/90). O acesso universal e igualitário às ações e **serviços de saúde** impõe ao SUS a formulação de política de saúde, destinada a promover, nos campos econômico e social, **a inclusão das pessoas, da família, das empresas e da sociedade** nas atividades de prestação desses serviços (art. 5º, II). [...] As atribuições do SUS [...] Destacamos [...] execução de ações de **vigilância sanitária**, de vigilância epidemiológica, de saúde do trabalhador [...] (g.n.)

A saúde é um bem indissociável a condição humana, que deve atingir a toda a sociedade, e nesta incluído o trabalhador rural da pequena propriedade familiar, onde as execuções de ações de vigilância sanitária, também, deve atingir.

A compressão legal para vigilância sanitária está prevista na Lei nº 8.080/90, art. 6º, § 1º: “um conjunto de ações capaz de eliminar, diminuir ou prevenir riscos à saúde e de intervir nos problemas sanitários decorrentes do meio ambiente, da produção e circulação de bens e da prestação de serviços de interesse da saúde.”.

Dentro ainda da r. lei, outro importante aspecto é o art. 6º, § 3º, menciona a saúde do trabalhador indistintamente, ou seja, não coloca uma diferença entre o urbano e o rural, apresenta a vigilância sanitária como meio de proteção a saúde dos trabalhadores, com relação as condições de trabalho.

Ou seja, o saneamento básico está intrinsecamente ligado à saúde, que não pode e nem deve ser um ou outro relegado por políticas públicas diferentes, que venham distinguir a população urbana da rural, não pode ser dissociada. Se assim fosse, ao garantir o direito do saneamento básico apenas em áreas urbanas, prejudicada estaria a saúde dos trabalhadores, logo, o que a Lei nº 11.445/2007 fez ao comentar somente sobre área urbana, constitui um antagonismo legislativo, que não se adapta ao princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III, da CF/88).

Preceitua Santos (2011, p. 58) o art. 197 da CF estabelece que as ações e serviços de saúde são de relevância pública, demonstrando que o Estado está comprometido com a saúde da população [...].

Outrossim, quando o assunto é saneamento básico podemos atrelar também a proteção do meio ambiente, porque a ausência de redes de tratamento de esgoto causam não somente violação ao direito a água potável e ao saneamento básico do cidadão e da sociedade como um todo, todavia reflete de maneira direta no direito a viver em um ambiente equilibrado, consoante a CF:

Art. 225: todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Interessante aspecto é sobre o princípio da universalidade de acesso, prescrito no art. art. 2º, Lei nº 11.445/2007, que concatenado com os demais do sistema jurídico, passa a fazer parte da cadeia escalonada de princípios, conforme elucidativo argumento de Carraza (2010, p. 57).

O último dos três elementos retirados do art. 89, do ET, é o sistema viário, que pode ser entendido pelo Código de Trânsito Brasileiro:

Art. 1º O trânsito de qualquer natureza nas vias terrestres do território nacional, abertas à circulação, rege-se por este Código.

§ 1º **Considera-se trânsito** a utilização das **vias por pessoas, veículos e animais, isolados ou em grupos**, conduzidos ou não, para fins de circulação, parada, estacionamento e operação de carga ou descarga.

§ 2º **O trânsito**, em condições seguras, **é um direito de todos e dever dos órgãos e entidades componentes do Sistema Nacional de Trânsito**, a estes cabendo, no âmbito das respectivas competências, adotar as medidas destinadas a assegurar esse direito.

[...]

Art. 2º **São vias terrestres** urbanas e **rurais** as ruas, **as avenidas, os logradouros, os caminhos, as passagens, as estradas e as rodovias**, que terão seu uso regulamentado pelo órgão ou entidade com circunscrição sobre elas, de acordo com as peculiaridades locais e as circunstâncias especiais. (g.n.)

A Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT apresenta a definição de sistema viário, cujo verbete “rede viária” destoa ser o conjunto de vias, classificadas, de um sistema de rodovias, ferrovias e/ou de outras formas de transportes. Assim, caracteriza por ser um conjunto de vias de uma determinada região, compondo-se de: pista, faixa, passeio e meio-fio.

Sem celeuma, o sistema viário, especificamente o trânsito é um direito de todos (art. 1º, § 2º, do CTB), diretamente relacionado ao direito de ir e vir das pessoas (art. 5º, XV, da CF), porque o calçamento é um bem público, destinado ao deslocamento dos pedestres, que usufruem pelo princípio da liberdade.

Todavia, as algures explanações tangenciais sobre eletrificação rural, saneamento básico e sistema viário, retirados do Estatuto da Terra (art. 89) e com respaldo constitucional (arts. 5º, XV, XXIII, 6º, IV, 21, 23, 187, VII, 196, 200, IV, 225), não transparecem serem os melhores e corretos elementos para permear ou circundar o fato gerador de incidência do IPTU sobre propriedades rurais.

O art. 32, 1º, incisos I a V, do CTN, apresenta um rol taxativo de melhoramentos, que se presentes podem ensejar o lançamento do IPTU ao imóvel rural. Entretanto, o meio-fio ou calçamento (inciso I) como parte integrante do trânsito para circulação (ir e vir) de pessoas é um direito de todos (art. 1º, § 2º, do CTB, art. 5º, XV, da CF); a canalização de águas pluviais (inciso I), abastecimento de água (inciso II) e sistema de esgotos sanitários (inciso III) estão atrelados a política

de saneamento básico (art. 200, IV, da CF), que é uma diretriz da União (art. 21, XX, da CF), competência comum (art. 23, IX, da CF), que visa proporcionar uma melhor qualidade de vida, uma vez que o saneamento básico está diretamente relacionado com o direito a saúde (arts. 6º, IV, 196, da CF), ainda, associado a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, essencial à sadia qualidade de vida (art. 225, da CF); a rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar (inciso IV), vai de encontro ao art. 187, da CF, pois a eletrificação rural está incluída na política agrícola nacional, direito previsto no art. 89, do ET, a energia elétrica pode ser, sim, considerado como um direito fundamental, que diretamente influencia no princípio da dignidade da pessoa humana e na função social da propriedade (art. 5º, XXIII); a escola primária (inciso V), não carece de imbróglio, uma vez que se trata de um direito que não merece delongas, por causa do inexorável entendimento por todos.

Por tudo exposto, não é razoável lançar o IPTU a um imóvel rural somente pelo fato de que passou a preencher alguns dos melhoramentos do art. 32, do CTN, pois se tratam diretamente e indiretamente de direitos constitucionalmente previstos, à vista disso, do mesmo modo que a vida (art. 5, da CF) não pode ser tributada.

Assim sendo, com base nos princípios constitucionais, os melhoramentos do art. 32, do CTN, a nosso ver não devem ser utilizados como critérios para lançar o IPTU sobre imóveis rurais, pois os requisitos (inciso I a V) constituem o exercício de garantias constitucionais e não uma faculdade e, sendo o Estado devedor e os cidadãos credores, não transparece sábio que a existência de 2 (dois) melhoramentos venha soar razoável para fundamentar e configurar a exigência do imposto municipal.

Claro, que as explicações até este ponto estão relacionadas aos imóveis rurais, em nada se pretende restringir ou transmutar a definição de zona urbana. Na abordagem do art. 32, do CTN, quer exemplificar que, constitucionalmente, a todos são garantidos os melhoramentos dos incisos I a V, e que uma propriedade rural pode e deve ser beneficiada por tais garantias, pois trata de um dever do Estado em garantir, pelo princípio maior da Constituição, a dignidade humana dos cidadãos. Agora, utilizar do artifício de que ao ser beneficiado por 2 (dois) melhoramentos possibilita configurar uma tributação, contraria todo o arcabouço jurídico, porquanto isto, o IPTU não possui nas melhorais o fato gerador.

Nesse diapasão, cremos com propriedade que o critério topográfico, por utilizar-se de garantias constitucionais conferidas à população e, que para o Estado constitui um dever, não deve ser utilizado para embasar a cobrança do IPTU sobre imóveis rurais, pois o que tenta o aspecto geográfico é enquadrar o imóvel rural em área urbana. Ademais, mantemos alinhada a definição de zona urbana, entretanto, tão somente a isto, porque o contrário é continuar a fazer uso de um subterfúgio interpretativo da lei para justificar a exigência do imposto municipal. Mesmo que a pequena propriedade familiar rural, nosso próximo assunto, venha preencher não apenas 2 (dois) dos melhoramentos, mas todos, ainda assim não deve ser incomodado.

### 3.2.1 Internet como direito fundamental

A Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania – CCJC da Câmara dos Deputados no dia 21/10/2017, aprovou a admissibilidade da PEC - Proposta de Emenda à Constituição nº 185/2015, que insere como direito fundamental o acesso universal à internet.

A PEC/185 acresce o inciso LXXIX, ao art. 5º da CF, para garantir a todos o acesso à internet:

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º Acrescente-se o inciso LXXIX ao art. 5º da Constituição Federal, com a seguinte redação:

“Art. 5º .....

*LXXIX - é assegurado a todos o acesso universal à internet.” (NR)*

Art. 2º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação.

Independente dos reflexos positivos e negativos, pois há sim aqueles que sustentam esta posição, vamos nos ater ao aspecto prático das consequências dessa PEC, principalmente no meio rural, ambiente tão carente por infraestrutura. Caso a internet passe a compor o rol explícito dos direitos fundamentais, será necessário ao Estado garantir este acesso de forma universal a todos, assim, como é cediço este meio a rede mundial de computadores depende de um elemento muito

importante, a eletricidade, pois se está não estiver disponível é evidente que nada estará funcionando.

Deste modo a PEC/185, traz no vácuo outras garantias, para que o acesso a internet possa se concretizar.

Aperta que como discorrido, a eletrificação rural passará a ter um peso além do que já é atualmente, desta maneira, continuar a mensura-la para lançar um imposto soará deveras inconstitucionalidade.

### 3.3 DEFINIÇÃO DE PROPRIEDADE FAMILIAR

A Carta Magna, 5º, XXVI, ressalta que:

A **pequena propriedade rural**, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família, não será objeto de penhora para pagamento de débitos decorrentes de sua atividade produtiva, dispondo a lei sobre os meios de financiar o seu desenvolvimento. (g.n.)

A Constituição apresenta a pequena propriedade com um tratamento especial, entretanto não define o que é pequena propriedade rural, relega salutar papel para lei específica. O liame vem do Direito Agrário, que preceitua a Lei nº 4.504/1964 - Estatuto da Terra, sobre o conceito de propriedade familiar:

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

II - "**Propriedade Familiar**", o imóvel rural que, direta e pessoalmente explorado pelo agricultor e sua família, lhes absorva toda a força de trabalho, garantindo-lhes a subsistência e o progresso social e econômico, com área máxima fixada para cada região e tipo de exploração, e eventualmente trabalho com a ajuda de terceiros;

III - "Módulo Rural", a área fixada nos termos do inciso anterior;

IV - "**Minifúndio**", o imóvel rural de área e possibilidades inferiores às da propriedade familiar; (g.n.)

Deste ponto em diante, passemos a identificar o que vem a ser aqueles imóveis rurais que acidentalmente passam a ser devedores do IPTU, deste modo temos dentro do Direito Agrário a "propriedade familiar", com referência o módulo rural e os minifúndios.

Conforme Borges (2012, p. 363), propriedade familiar é:

Seria o imóvel suficiente para a sobrevivência e o progresso da família, o que para isso, segundo os estudos realizados pelo Incra, cada região e cada tipo de exploração fixa o tamanho da propriedade familiar. Deve ser explorada direta e pessoalmente pela família e eventualmente, pode ter ajuda de terceiros. Como diz a lei, eventualmente. A palavra direta e pessoalmente significa que não pode ser dada em arrendamento ou parceria, ou explorada pelo trabalho de outrem. Vale ressaltar aqui que a expressão propriedade familiar é sinônimo de pequena propriedade.

O celebre autor ainda direciona duas pequenas diferenças entre propriedade familiar e pequena propriedade, apesar da similitude, a primeira detém o tamanho de um módulo rural (fração mínima de parcelamento), contudo, desde que atenda às necessidades da família, considerando a manutenção da dignidade do seio familiar e envolvendo a labuta de todos. Agora, a segunda é objeto de lei, de 1 a 4 hectares, que não será objeto de desapropriação.

Pela definição de minifúndio Borges (2012, p. 364) trata-se de uma área inferior a propriedade familiar, ou seja, aquém dos requisitos impostos a esta. Também, conforme discorrido, pode ser considerado minifúndio quando for menor que um módulo rural.

Todavia, o debate sobre basear a pequena propriedade pelo módulo rural está em construção, visto que as legislações mais recentes estão utilizando o módulo fiscal.

Módulo fiscal, segundo Barros (2012, p. 35) é a de estabelecer o conceito de pequena, média e grande propriedade, para efeito de desapropriação por interesse social, para fins de reforma agrária [...].

Desta forma, a Lei n. 8.629, de 25 de fevereiro de 1993:

Art. 4º Para os efeitos desta lei, conceituam-se:

I- Imóvel Rural - o prédio rústico de área contínua, qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agro-industrial;

II - **Pequena Propriedade - o imóvel rural:**

a) de área até quatro **módulos fiscais**, respeitada a fração mínima de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 13.465, de 2017) (g.n.)

A r. lei também faz uso de módulo fiscal para definir pequena propriedade rural.

A Lei n.11.326, de 24 de julho de 2006, que estabelece as diretrizes para a formulação da Política Nacional da Agricultura Familiar e Empreendimentos Familiares Rurais, também dispõe sobre a pequena propriedade rural familiar:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, considera-se **agricultor familiar e empreendedor familiar rural** aquele que pratica atividades no meio rural, atendendo, simultaneamente, aos seguintes requisitos:

I - não detenha, a qualquer título, **área maior do que 4 (quatro) módulos fiscais**;

II - utilize predominantemente mão-de-obra da própria família nas atividades econômicas do seu estabelecimento ou empreendimento;

III - tenha percentual mínimo da renda familiar originada de atividades econômicas do seu estabelecimento ou empreendimento, na forma definida pelo Poder Executivo; (Redação dada pela Lei nº 12.512, de 2011)

IV - dirija seu estabelecimento ou empreendimento com sua família. (g.n.)

Pela oportunidade, o requisito do inciso III, que versa sobre a renda familiar rural será assunto para tópicos vindouros dentro deste trabalho (3.6 - CRITÉRIOS AUXILIARES OU SECUNDÁRIOS RELACIONADOS, p. 47).

Perscrutando, perquirindo no Direito Ambiental, faz bem mencionar a Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012, o novíssimo Código Florestal A Lei ambiental em questão traz a definição de pequena propriedade ou posse familiar::

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, entende-se por: [...]

V - **pequena propriedade ou posse rural familiar**: aquela explorada mediante o trabalho pessoal do agricultor familiar e empreendedor familiar rural, incluindo os assentamentos e projetos de reforma agrária, e que atenda ao disposto no art. 3º da Lei nº 11.326, de 24 de julho de 2006; (g.n.)

O Código Florestal faz menção ao 3º da Lei nº 11.326, de 24 de julho de 2006, assim aliando a aplicação de módulo fiscal. Deste modo, a maior característica da propriedade familiar ou pequena propriedade é encontrada pelo dimensionamento, inferior a 4 módulos fiscais.

### 3.4 A PACIFICAÇÃO ENTE O CRITÉRIO TOPOGRÁFICO DO CTN E, DA DESTINAÇÃO ECONÔMICA DO DECRETO-LEI Nº 57/1966

Transpassado o agitado tempo jurisprudencial, atualmente, infere-se afirmar que doutrinadores e os tribunais do Brasil parecem ao menos caminhar em sentido, *id est*, preferir à destinação econômica do imóvel sobre o qual recai o tributo.

Oportuno e impar exaltar que o Código Tributário Nacional deu importância ao critério topográfico para delimitar o fato gerador do Imposto Predial Territorial Urbano e o Imposto Territorial Rural, simplesmente assim: se o imóvel estivesse situado na área urbana, incidiria o imposto municipal (IPTU); se na zona rural, incidiria o federal (ITR).

Não obstante, antes de o CTN entrar em vigência, o Decreto-Lei nº 57/1966 alterou o critério (geográfico), estabeleceu estar sujeito ao ITR o imóvel localizado na zona rural, desde que utilizado em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

De acordo com Machado (2012, p. 351) sobre a Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972, que determinava a incidência do ITR sobre imóvel rural que tivesse área superior a 1 (uma) hectare (art. 6º), assim, aqueles menores passavam a sofrer a invasão do imposto municipal, todavia, o dispositivo foi declarado inconstitucional e o Senado Federal por meio da Resolução 313, de 30 de junho de 1983, suspendeu a vigência.

Deste modo, frente à inconstitucionalidade do art. art. 6º, da Lei nº 5.868/72, e como este havia revogado o art. 15, do DL 57/1966, logo o último dispositivo ficou restabelecido. *In verbis*:

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 agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (Revogação suspensa pela RSF nº 9, de 2005)

Verifica-se, pois, que o critério adotado para tributar os imóveis localizados na zona urbana passou a ser o da sua destinação econômica. Assim, desde então, o Superior Tribunal de Justiça vem decidindo em consonância com o entendimento esposado pela Suprema Corte. Algumas recentes decisões:

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. 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**

4. Recurso especial provido. (STJ. REsp 492.869/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 7.3.2005). (g.n.)

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

Na seqüência, a jurisprudência reconheceu validade ao DL 57/66, para, ao decorrer dos anos vindouros, navegar de forma instável na interpretação, não só desse, mas de outras normas que se seguiram ao referido Decreto-lei - 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 Documento: 3361920 - RELATÓRIO E VOTO. Superior Tribunal de Justiça. base em posicionamento do STF sobre a vigência do DL nº 57/66. - Agravo regimental improvido. (STJ. AgRg no Ag498.512/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 16.5.2005). Processo REsp 1027775 / SP. RECURSO ESPECIAL. 2008/0019250-4. Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) . Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA. Data do Julgamento. 07/08/2008. Data da Publicação/Fonte DJe 04/09/2008. (g.n.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 535 DO CPC. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. IPTU. IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA. CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO ECONÔMICA.

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ.

1. Não viola o artigo 535 do CPC nem importa negativa de prestação jurisdicional o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. **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.** Entretanto é impossível, sem revolver s provas e fatos dos autos, infirmar a premissa consignada pelo aresto recorrido de que o imóvel não é utilizado para exploração agrícola e pecuária. Incidência da Súmula 7/STJ.

3. Recurso especial conhecido em parte e não provido. O Tribunal de Justiça do Estado do Paraná segue a mesma linha: "TRIBUTÁRIO. IPTU. EMBARGOS DE TERCEIRO. IPTU. ENQUADRAMENTO DO IMÓVEL COMO URBANO OU RURAL, PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO. CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO. PREVALÊNCIA. PRECEDENTES. COMPROVAÇÃO QUE O IMÓVEL É UTILIZADO PARA EXPLORAÇÃO AGRO-PASTORIL. RECOLHIMENTO DE ITR. AFASTAMENTO DO IPTU QUE SE IMPÕE. RECURSO CONHECIDO. NÃO PROVIMENTO. SENTENÇA MANTIDA. 1. **De acordo com a jurisprudência atual, o critério da destinação é válido para distinguir um imóvel urbano do rural, para fins de tributação, pois nem sempre o critério geográfico é suficiente enquadrar corretamente um imóvel nas concepções de área urbana ou rural.** 2. Tratando-se de imóvel de atividade preponderantemente rural, não há que se cogitar em exigência do IPTU, mas tão somente de ITR, inclusive a fim de evitar a bitributação." (Tribunal de Justiça do Paraná. Apelação Cível n.º 263271-5, 3ª Câmara Cível, Rel. Des. Paulo Habith, DJ de 11/10/2007). (g.n.)

Portanto, Até este ponto, não colaciona problema a utilização dos critérios a serem manuseados para verificar sobre a incidência do IPTU ou do ITR, visto que o da localização (geográfico ou topográfico) resta prejudicado, deve-se, a priori, considerar a finalidade para o qual o imóvel se destina.

Contudo, pactuamos por uma flexibilização do critério da destinação econômica do imóvel rural objeto de incidência do ITR, pautada no Direito Previdenciário será demonstrado em tópico futuro (3.6 - CRITÉRIOS AUXILIARES OU SECUNDÁRIOS RELACIONADOS, p. 47) uma nova e possível abordagem, como sendo um critério auxiliar.

### 3.5 O CONFLITO GERADO QUANDO O IMÓVEL RURAL PREENCHE AMBOS OS CRITÉRIOS

A celeuma da adoção do conceito topográfico de área urbana e zona rural diz atenção ao crescimento desorganizado das cidades. Atualmente, é fácil encontrar imóveis com atividades econômicas condizentes de zona rural cravada na zona urbana. Assim, esse é o imbróglio que faz alusão à tributação de área urbana cultivada, como exemplo temos o cultivo de hortaliças que são fornecidas a população. Tange que o problema da cobrança do IPTU, em detrimento do ITR, nem sempre é de cunho jurídico, porém, primordialmente, de ordem política tributária e urbana, para municípios que almejam se adequar as nuances do art. 32, § 1º, CTN.

Para Harada (2008, p. 01), demonstra atenção e cuidado com o tema:

O crescimento da cidade com a progressiva expansão de zona urbana do município, inclusive, com quase a absolvição total da zona rural em algumas comunas, têm trazido problemas de ordem tributária para diversos munícipes, que sempre se dedicaram às atividades agropastoris. São surpreendidos, da noite para o dia, com a nova tributação: o IPTU 'n' vezes mais oneroso do que o tradicional ITR que vinham pagando.

O crescimento da cidade é peculiar ao desenvolvimento urbano e não está delimitado, sendo a nível global. Desta via, um caminho sem volta, como uma tsunami, a cidade vai engolindo o campo, o rural vai se moldando com características urbanas, que com o tempo se torna difícil distinguir onde se inicia a zona rural e onde termina a cidade.

O estudo de caso do III Capítulo vai apresentar um caso curioso sobre a incidência do IPTU sobre um imóvel rural, cuja destinação econômica agropastoril ficou comprovada em processo administrativo, que resultou na inexigibilidade do tributo municipal, tudo por causa do cenário dos membros do grupo familiar. Contudo, pautemos agora em levantar outros problemas inerentes ao avanço da área urbana.

Hodiernamente é fácil perceber que os proprietários de pequenas propriedades rurais, que exploram a atividade agropastoril, também, preenchem outra atividade dissociada desta, amoldada como urbana, estamos falando da construção de apartamentos e casas para aluguel. Isto acontece pelas características da vida no campo, uma vez que retirar o pão de cada dia da terra requer muito empenho, trabalho árduo e constante. Logo, qualquer outro rendimento, mesmo que pequeno, ajuda a fomentar a renda familiar.

Na ótica as supracitadas propriedades apresentam duas destinações econômicas. Se formos analisar somando o critério topográfico (art. 32, 1, do CTN), existindo dois melhoramentos, hipoteticamente seria possível o imóvel rural sofrer a incidência do IPTU.

Mais uma vez, devemos ser cautelosos, falamos em 'hipoteticamente'. Vale lembrar que as construções (casas ou apartamentos) estão sobre a propriedade rural, que é fato gerador do ITR e, antes do leitor concordar que o município deve lançar o IPTU por causa da destinação voltada ao comércio e pelos melhoramentos, temos que analisar o no art. 32, inciso I, do Decreto nº 4.382/2002:

Art. 32. O Valor da Terra Nua - VTN é o valor de mercado do imóvel, excluídos os valores de mercado relativos a (Lei nº 9.393, de 1996, art. 8º, § 2º, art. 10, §1º, inciso I):

I - **construções, instalações e benfeitorias;**

[...]

§ 2º 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.** (g.n.)

Exaltamos que o r. Decreto reconhece sobre a propriedade da existência de benfeitorias não relacionadas a atividade rural, que não são computadas.

O r. Decreto faz menção ao VTN, que é considerado para fins de apuração e pagamento do ITR, de acordo com a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º **Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:**

I - **VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:**

a) **construções, instalações e benfeitorias;** (g.n.)

Este último dispositivo não faz alusão ao que seja o conceito de ‘construções’, mas aparece no Decreto nº 4.382/2002, como demonstrado e, notamos que a parte final do § 2º, do art. 32, é bem cristalino ao afirmar “benfeitorias não relacionadas com a atividade rural”. Portanto, para fins de apuração e pagamento do ITR é possível desconsiderar as construções dissociadas da atividade rural.

Se o legislador reconhece que poderão existir sobre a propriedade construções não relacionadas à atividade do imóvel rural, e mesmo assim manter o ITR, podemos interpretar que as casas e apartamentos podem sim, ser edificadas.

Outro ponto que reforça a possibilidade de existir tais construções sem a incidência do IPTU, encontra respaldo na Lei n.11.326 de 24 de julho de 2006, que fala da pequena propriedade rural familiar:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, considera-se **agricultor familiar e empreendedor familiar rural** aquele que pratica atividades no meio rural, atendendo, simultaneamente, aos seguintes requisitos:

[...]

III - **tenha percentual mínimo da renda familiar originada de atividades econômicas do seu estabelecimento ou empreendimento,** na forma definida pelo Poder Executivo; (Redação dada pela Lei nº 12.512, de 2011)

IV - dirija seu estabelecimento ou empreendimento com sua família. (g.n.)

Desprende-se do inciso III, que para ser considerado agricultor familiar, deve ter uma renda mínima de originada da propriedade familiar, ou seja, deve produzir e fazer cumprir a função social da terra. Entretanto, notemos que o legislador disse “percentual mínimo” e não máximo ou total.

Tão logo, se a legislador permite para fins de apuração e pagamento do ITR, desconsiderar as construções (benfeitorias não relacionadas com a atividade rural) e, mais ainda, que o proprietário do imóvel rural não está obrigado a ter percentual máximo da renda familiar “originada” da atividade agropastoril para ser considerado agricultor rural, pedimos vênua, para alegar que o município não pode lançar o IPTU sobre o imóvel que apresentar distinta destinação econômica do imóvel, ou seja, desde que o proprietário dê continuidade à produção rural.

Claro que até mesmo a nossa posição comporta uma ressalva, mais precisamente um critério temporal, que será abordado oportunamente no tópico seguinte.

### 3.6 CRITÉRIOS AUXILIARES OU SECUNDÁRIOS RELACIONADOS

Nesse desiderato, mesmo que já tenhamos cunhado a possibilidade de perquirir pela manutenção do ITR com prejuízo da incidência do IPTU sobre pequenas propriedades que venham a apresentar os melhoramentos do art. 32, do CTN, preencher o critério da destinação econômica voltada para a atividade agropastoril e urbana, devemos ter atenção por dois subcritérios que serão apresentados, que vão reforçar, primeiramente, a não configuração do tributo municipal e flexibilizar o critério da destinação e, de outra banda, possibilitar ao Poder Executivo Municipal se lançar na busca do imposto devido.

A construção dos dois critérios seguintes é uma hermenêutica do Direito Tributário, Agrário e Previdenciário.

Quando delongamos sobre o ITR focamos desde o início na pequena propriedade familiar, trabalhada pelo grupo familiar, art. Art. 4º, Lei nº 4.504/1964:

II - "**Propriedade Familiar**", o imóvel rural que, direta e pessoalmente explorado pelo agricultor e sua família, lhes absorva toda a força de trabalho, garantindo-lhes a subsistência e o progresso social e econômico, com área máxima fixada para cada região e tipo de exploração, e eventualmente trabalho com a ajuda de terceiros; (g.n.)

A propriedade familiar é explorada pelo “agricultor e sua família”, mas indagações nos remetem a pensar quem são essas pessoas e qual a melhor definição jurídica. Neste momento podemos mergulhar na seara previdenciária e trazer algumas explicações importantes.

Prescreve a Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991:

Art. 11. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:  
[...]

VII – **como segurado especial: a pessoa física residente no imóvel rural** ou em aglomerado urbano ou rural próximo a ele que, individualmente ou em **regime de economia familiar**, ainda que com o auxílio eventual de terceiros, na condição de: (Redação dada pela Lei nº 11.718, de 2008)

a) **produtor**, seja proprietário, usufrutuário, possuidor, assentado, parceiro ou meeiro outorgados, comodatário ou arrendatário rurais, que explore atividade: (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008)

1. **agropecuária em área de até 4 (quatro) módulos fiscais;**

[...]

§ 1º **Entende-se como regime de economia familiar a atividade em que o trabalho dos membros da família é indispensável à própria subsistência e ao desenvolvimento socioeconômico do núcleo familiar** e é exercido em condições de mútua dependência e colaboração, sem a utilização de empregados permanentes. (g.n.)

Descortina então, aquele que trabalha na pequena propriedade familiar de até 4 módulos fiscais, em regime de economia familiar é o segurado especial, mais precisamente o “produtor, seja proprietário, usufrutuário, possuidor, assentado, parceiro ou meeiro outorgados, comodatário ou arrendatário rurais [...]”.

Individualizar o proprietário da pequena propriedade familiar, esta objeto de tributação, é de suma importância para demonstrar o motivo pelo qual o imóvel rural não deve, a princípio, sofrer a incidência do IPTU, mesmo que preencha dois melhoramentos do art. 32, § 1º, do CTN, e, ainda, venha apresentar duas destinações econômicas distintas.

O segurado especial possui várias peculiaridades, uma nos interessa na Lei nº 8.213/1991:

Art. 11. [...]

§ 8º **Não descaracteriza a condição de segurado especial:**

II – a exploração da atividade turística da propriedade rural, inclusive com hospedagem, por não mais de 120 (cento e vinte) dias ao ano; (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008)

[...]

§ 9º Não é segurado especial o membro de grupo familiar que possuir outra fonte de rendimento, **exceto se decorrente de:**

[...]

III - **exercício de atividade remunerada em período não superior a 120 (cento e vinte) dias, corridos ou intercalados, no ano civil**, observado o disposto no § 13 do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; (g.n.)

A lei previdenciária possibilita ao segurado especial (produtor, seja proprietário, usufrutuário, possuidor, assentado, parceiro ou meeiro outorgados,

comodatário ou arrendatário) que exerça outra atividade remunerada dissociada da atividade rural, ou seja, diferente da atividade agropastoril e, mesmo assim manterá a qualidade, todavia desde que não superior a 120 (cento e vinte) dias.

Por derradeiro, cremos que o lapso temporal de 120 (cento e vinte) dias pode ser utilizado como critério para reforçar o da destinação econômica do imóvel e, manter tão somente a incidência do ITR. Agora, se a destinação dissociada da atividade agropastoril ultrapassar este período, descaracteriza a qualidade de segurado especial, bem como o regime de economia familiar, *in verbis*:

Art. 11 [...]

§ 10. **O segurado especial fica excluído dessa categoria:**

[...]

II – a contar do primeiro dia do mês subsequente ao da ocorrência, quando o grupo familiar a que pertence **exceder o limite de:** (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008)

[...]

b) **dias em atividade remunerada estabelecidos no inciso III do § 9º deste artigo;** e (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008)

c) **dias de hospedagem a que se refere o inciso II do § 8º deste artigo.** (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008) (g.n.)

Consequentemente, caso a atividade econômica distinta da agropastoril perdesse por mais de 120 dias, fica prejudicada a essência da pequena propriedade familiar, nada obstante caso isto não aconteça continua a inibir o Poder Executivo em tributar o imóvel rural.

Reverberamos o art. 3º, III, da Lei n.11.326/2006, que define agricultor familiar, “**tenha percentual mínimo da renda familiar originada de atividades econômicas do seu estabelecimento ou empreendimento,** na forma definida pelo Poder Executivo;” (g.n.), este dispositivo obriga o segurado especial a ter uma renda mínima com origem na pequena propriedade familiar, todavia, em nada proíbe o exercício de outra concomitantemente.

Delimitado o critério temporal de 120 dias, ainda há outro que pode influenciar diretamente o da destinação econômica. A base dele está no art. 32, inciso I, do Decreto nº 4.382/2002, que versa sobre culturas permanentes e temporárias.

As culturas são permanentes e temporárias, algumas demandam certo tempo para produzirem e outras nem tanto, a periodicidade também influencia na

produção porque pode pendurar alguns meses ou anos, o cultivo e a colheita pode até mesmo ser realizada uma vez ou mais ao ano, a exemplo da colheita de melancia e de mandioca, que são mais presentes na pequena propriedade familiar, culturas de subsistência das famílias em regime de economia familiar.

Na Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, também encontramos disposição legal sobre culturas permanentes e temporárias:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

b) **culturas permanentes e temporárias**; (g.n.)

Para deambular vamos recordar o exemplo já citado da pequena propriedade familiar, que apresenta os melhoramentos do art. 32, § 1º, do CTN, e duas destinações econômicas (urbana e rural) e a seguir tecer os devidos comentários.

Pelo dispositivo do art. 15 do DL nº 57/1966, e o posicionamento do STJ, o critério da destinação econômica exclui o topográfico, contudo ressaltamos as considerações constitucionais sobre os melhoramentos, que ao nosso pensar não deve ser utilizado para abraçar os imóveis rurais para fins de incidência do IPTU, pois são direitos básicos que se desprende de princípios explícitos e implícitos na Constituição Federal.

Agora, caso a pequena propriedade familiar venha a possuir além da destinação econômica agropastoril, uma atividade típica da urbana, devemos analisar dois subcritérios: o primeiro, se é uma pequena propriedade de até 4 módulos fiscais, com certeza é laborada por ser segurado especial e, a este é garantido que exerça qualquer outra atividade pelo prazo máximo de 120 (cento e vinte dias) que não desvirtuará a condição peculiar, deste modo ele pode exercer na propriedade outra atividade, inclusive com hospedagem, aliás, vale lembrar o art. 32, inciso I, do Decreto nº 4.382/2002, que reconhece a existência de “benfeitorias não relacionadas com a atividade rural”, para fins de apuração e pagamento do ITR. Destarte, na contra que exista apartamentos ou casas de aluguel temporário, desde

que não pendure aquém do limite legal previsto no art. 11, § 10, II, b) e c), da Lei nº 8.213/1991.

Por derradeiro, além do subcritério temporal de 120 dias, a destinação econômica agropastoril do imóvel rural deve ser compreendida como uma cultura temporária (subcritério), ou seja, de subsistência em regime de economia familiar, similar, dentre outras, a plantação de mandioca ou melancia. Pela característica peculiar da pequena propriedade familiar, cuja dimensão é de até 4 módulos fiscais, infere que a depender do tipo de solo o cultivo não vai ocupar toda a área e, o exercício de outra atividade típica da urbana, como a hospedagem ou aluguel, possibilita manter o trabalhador rural na propriedade, evitando assim a migração para a cidade, além de incrementar a renda familiar, isto possibilita que vivam mais, melhor e dignamente.

Logo, diante de um caso concreto, caso o operador do Direito venha se deparar com uma situação similar exposto neste trabalho, cremos que a aplicação dos dois subcritérios (tempo não superior a 120 dias e cultura temporária) ao lado do critério da destinação econômica do imóvel, há a possibilidade de fazer Justiça, para que se mantenha a incidência do ITR e fulmine a possibilidade do IPTU.

## TERCEIRO CAPÍTULO

### 4. ESTUDO DE CASO SOBRE A CHÁCARA 60 OU 183

Desde o início conduzimos o trabalho numa linha gradativa que a priori tratou do poder de tributar, do conceito e das formas de receitas públicas, ordinária e a extraordinária, sendo o tributo descrito como ingresso no patrimônio do contribuinte, dentro da primeira classificação.

Com relação ao tributo, demos ênfase ao imposto, mais precisamente ao IPTU e o ITR, de competência, respectivamente, do Município e da União.

Delongamos sobre o IPTU, apresentamos quem é o devedor desta espécie e o respectivo fato gerador, cuja propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física esteja localizado na área urbana ou passível de urbanização. Além de abastecer os cofres municipais, tem uma função extrafiscal, pois inibe que terrenos ou prédios fiquem obstaculizando o desenvolvimento.

Perquirimos, também, sobre o ITR e as nuances deste dentro das sucessivas constituições desde 1937 até a atual, demonstramos que nem sempre a competência para instituí-lo foi da União, cujas sucessivas transferências fez com que fosse visualizado nas esferas estaduais e municipais. Quanto ao fato gerador do indigitado, por um critério de exclusão, será a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, situado além da área urbana.

Adentramos numa instigante celeuma sobre a tributação dos imóveis rurais e sítios de recreio localizados na área urbana, quando do lançamento pelo ente municipal do IPTU, diante da existência de dois melhoramentos descritos no art. 32, § 1º, do CTN. Ditamos os critérios topográfico e da destinação econômica para afastar ou imantar o ITR.

Como o assunto carecia de mais prolixidade e abrandamento, com *venia* demos considerável atenção aos melhoramentos dentro de uma abordagem constitucional, inclusive trazemos para discussão o Direito Agrário, deste tiramos alguns aspectos salutareos como a eletrificação rural, saneamento e sistema viário.

Por eletrificação rural ficou demonstrado que eleva o nível de conforto dos trabalhadores rurais, ao possibilitam fixar o homem no campo e evitar a migração para a cidade, desonerando o Estado com gastos públicos na cidade, tais como

infra-estrutura urbana e redução do desemprego. Instruímos que a PEC 185/2015, proposta que almeja inserir a internet como direito fundamental, que se vier concretizar, por efeito reflexo e força, vai repercutir na eletrificação, haja vista ser diretamente dependente.

Se a r. PEC não for aprovada no Congresso Nacional, ainda nos resta a observação reverberada no artigo 5º, § 2º, da CF/88, que admite considerar como direitos fundamentais situações jurídicas não previstas no corpo, não enumerados, cláusula aberta, que justifica a caracterização de direito fundamental ao acesso à energia elétrica, decorrente tanto dos princípios do direito brasileiro, em especial a dignidade da pessoa humana, quanto do regime de Estado Social Democrático.

Mais ainda, abraçamos para comento todos os melhoramentos do art. 32, 1º, incisos I a V, do CTN, que se presentes podem ensejar o lançamento do IPTU ao imóvel rural. Todavia, ressalvamos que o meio-fio ou calçamento como parte integrante do trânsito para circulação de pessoas é um direito de todos; a canalização de águas pluviais, abastecimento de água e sistema de esgotos sanitários estão atrelados a política de saneamento básico, que visa proporcionar uma melhor qualidade de vida, uma vez que está diretamente relacionado com o direito a saúde, ainda, associado a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, essencial à sadia qualidade de vida.

Tais argumentos foram aduzidos com fundamento nos princípios constitucionais e concluímos que o art. 32, 1º, do CTN, a nosso ver não deve ser utilizado como critérios para lançar o IPTU sobre imóveis rurais, pois os melhoramentos ali insculpidos constituem o exercício de garantias constitucionais e não uma faculdade, não transparece inteligente que a existência de alguns deles venha configurar a exigência do imposto municipal.

Tratamos inclusive de delinear o que seria a propriedade familiar e quem é o responsável pelo novel labor rural, isto nos remeteu ao Direito Previdenciário.

Por conseguinte, despontamos os subcritérios adjacentes (temporal e cultura temporária) aos já preexistentes, topográfico e da destinação econômica, estes que aliás encontram-se pacificados na jurisprudência pátria.

Por findar, apontamos em *ultima ratio* expor um caso prático que possa demonstrar o que foi discorrido, relatar o lançamento do IPTU sobre o imóvel rural Chácara 60 ou 183, localizado em área urbana, que já recolhia regularmente o ITR, com destinação agropastoril, cujos proprietários se viram diante de uma árdua

pretensão do ente público em manter o imposto municipal, que culminou em pareceres jurídicos dissociados.

#### 4.1 CONTEXTO, LOCALIZAÇÃO E A COBRANÇA DO IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO SOBRE A CHÁCARA 60 OU 183

O referido imóvel rural está localizado na saída para Coronel Sapucaia-MS, na Rodovia MS 156, zona rural do município de Amambai-MS, inscrito no Cartório de Registo de Imóveis sob matrícula nº 2.021, cadastrado no INCRA sob nº 00027092789-0, na Receita Federal sob o NIRF nº 5.624.865-2 e Inscrição Estadual nº 28.744.404-0.

Historicamente o imóvel rural pertence à família Gonzatto a mais de 40 anos e, atualmente a propriedade tem 8 (oito) co-proprietários, todos irmãos.

A Chácara sempre teve atividade destinada à produção rural. Acontece que, a cidade de Amambai cresceu e a área urbana passou a circundar boa parte do imóvel, ou seja, as confrontações da propriedade fazem limite seco, chega ao ponto de preencher consideravelmente os melhoramentos do art. 32, § 1º, do Código Tributário Nacional.

Deste modo, o município lançou há alguns anos e começou a cobra o Imposto Predial Territorial Urbano sobre a Chácara 60 ou 183, todavia, devido a pouca informação sobre os impostos e, por serem pessoas simples do campo, realizavam o pagamento do IPTU e do ITR.

Entretanto, no ano de 2015, com respaldo deram início à busca para excluir a incidência do imposto municipal e, ingressaram com pedido administrativo em formulário padrão fornecido pelo município, requerendo o cancelamento do IPTU, sem assistência de um advogado.

O processo foi protocolado sob o nº 52887/2015, distribuído à Procuradoria Geral do Município para que exarasse um parecer sobre o pedido administrativo dos proprietários.

Antes, convém relatar que o parecer jurídico da Procuradoria do Município de Amambai-MS está dividido em três partes: relatório, fundamentação jurídica e conclusão.

No dia 17/06/2015, a Procuradoria do Município emitiu a seguinte conclusão do parecer jurídico (ANEXO I, 2015, p. 5):

### III. CONCLUSÃO

Ante o exposto, o parecer, atento aos princípios norteadores da Administração Pública e amparada na legislação pertinente, **é pela possibilidade de cobrança de IPTU haja visto a presença de duas das hipóteses apresentadas pelo artigo 32, § 1º, do CTN**, observando-se a mais estrita legalidade que pauta as ações do Poder Público.

**Recomendo que o requerente peça o cancelamento do ITR uma vez que pelo critério geográfico a área em questão encontra-se na zona urbana.** (g.n.)

Lamentavelmente a conclusão do parecer jurídico da Procuradoria Geral do Município não se coadunou com a realidade do imóvel rural, que mesmo cravado na cidade preenchia o critério da destinação econômica.

Com base no pitoresco parecer, passamos a debruçar sobre a fundamentação que levou a conclusão da Procuradoria.

A priori, a Procuradoria destinou e teceu considerável atenção ao IPTU, conforme ANEXO I (2016, p. 2) “[...] para determinação, é urbano quando situado na zona urbana e a definição de zona urbana deve constar da Lei Municipal, devendo conter pelo menos dois dos melhoramentos dos incisos do art. 32.”. Nitidamente o documento priorizou o critério geográfico, mas, não apresentou os melhoramentos presentes, ou seja, se da existência de posteamento, calçamento, eletrificação, etc.

Prosseguindo, a Procuradoria invocou o art. 32, § 2º, do Código Tributário Nacional, e afirmou que de acordo com base na Lei Complementar Municipal nº 5/2006 e, no Plano Diretor do Município, que o imóvel estava localizado em área urbana. Ainda prosseguiu, “não ficou demonstrado que o imóvel destinar-se à exploração extrativista vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial um dos requisitos para a configuração do ITR.”.

Ademais, insta por bem mencionar que o requerimento (pedido) foi confeccionado em modelo padrão, em nenhum momento foi orientado aos proprietários instruir o pedido com documentos da atividade rural.

Do mesmo modo que o pedido careceu de provas, o parecer não demonstrou a existência dos melhoramentos, já que o imóvel faz limite com a cidade, ficou limitado a invocar a lei municipal (art. 32, § 2º, do CTN).

Estranhamento a Decisão Administrativa (ANEXO II) a seguir transcrita, que acolheu o parecer jurídico (ANEXO I), foi contraditória. Vejamos:

DECISÃO ADMINISTRATIVA

Izael Williams Salgado Fernandes, Secretário de Fazenda de Amambai – Estado de Mato Grosso do Sul, no uso das atribuições que me são conferidas, DECIDO: 1. Homologar e ratificar o parecer jurídico emanado da Procuradoria Geral do Município, pelo indeferimento do pedido de cancelamento e a possibilidade de cobrança de IPTU haja visto a presença de duas das cinco hipóteses apresentadas pelo art. 32, 1, do CTN, observando-se a mais estrita legalidade que pauta as ações do Poder Público [...] 2. Recomendo-se que o requerente peça o cancelamento do ITR, uma vez que pelo critério geográfico a área em questão encontra-se em Zona Urbana. (g.n.)

Frisamos a contradição da Decisão Administrativa com a Procuradoria do Município, pois em nenhum momento o parecer jurídico apresentou quais seriam os supostos 2 (dois) melhoramento do CTN, em qual o imóvel rural estava enquadrado, pelo contrário, ficou limitado a lei municipal sobre zona urbanizável.

Destarte, mesmo diante da contradição entre o parecer e a Decisão, o IPTU continuou a ser cobrado pelo município, porque o discernimento e conhecimento dos proprietários, até então, não tinha totalmente alcançado a toada necessária para elidir a bitributação, isto só veio acontecer posteriormente.

#### 4.2 A CHÁCARA 60 OU 183 DENTRO DA ANÁLISE DO ART. 15, do DECRETO-LEI Nº 57/1966

No parecer jurídico (ANEXO I, p. 4) sobre o Processo nº 52887/2015, finalizada a fundação legal, antes da conclusão, a Procuradoria adentrou e almejou em boa parte embasar a manutenção do IPTU sobre a Chácara 60 ou 183, isto restou evidente quando destinou somente três linhas sobre a destinação econômica, que dá ensejo ao ITR, expondo de relance a destinação econômica e da incidência do ITR aos imóveis que “destinar-se à exploração extrativista vegetal, agrícola, pecuária ou agropastoril, ainda que localizado em zona considerada urbana pelo Município.”

Como relatado, o formulário padrão de preenchimento fornecido aos proprietários pelo Posto de Atendimento ao Contribuinte (PAC) do município de Amambai-MS, não apresentava nenhuma informação sobre anexar documentos comprobatórios da atividade agropastoril. Todavia, o imóvel rural é produtivo e

atende o requisito do art. 15, do DL nº 57/1966, haja vista a destinação econômica voltada para a atividade rural. Isto será de forma mais prolixa discutida e apresentada, ainda, neste trabalho.

#### 4.3 AS RESIDÊNCIAS DOS PROPRIETÁRIOS NA CHÁCARA 60 OU 183

O ente municipal, a princípio, lançou o IPTU pelo fato da existência de residência de alguns dos proprietários sobre a propriedade rural, que usufruem do melhoramentos do art. 32, § 1º, do CTN.

Porém, como dialogado no Capítulo II sobre os melhoramentos do r. dispositivo, pela hermenêutica do sistema jurídico, não soa constitucional que somente pelo fato da existência da subsunção entre os requisitos (art. 32, § 1º, do CTN) e o imóvel rural, venha embasar a cobrança do Imposto Predial Territorial Urbano, porque, como discutido, os melhoramentos são enquadrados como princípios explícitos e implícitos na Constituição Federal, *id est*, garantias constitucionais.

Mais ainda, o parecer jurídico fala sobre os melhoramentos, mas não os relaciona ou discrimina, é fundamentado pelo art. 32, § 2º, do CTN, enquanto que a Decisão Administrativa homologou o parecer pelo fundamento contrário (art. 32, § 1º).

Um detalhe muito importante, inclusive já discutido, encontrado no art. 32, inciso I, § 2º, do Decreto nº 4.382/2002:

Art. 32. O Valor da Terra Nua - VTN é o valor de mercado do imóvel, excluídos os valores de mercado relativos a (Lei nº 9.393, de 1996, art. 8º, § 2º, art. 10, §1º, inciso I):

I - **construções, instalações e benfeitorias;**

[...]

§ 2º 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.** (g.n.)

Assim, a existência das residências na Chácara 60 ou 183, não desvirtua a incidência do ITR.

Mais ainda, a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º **Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:**

I - **VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:**

a) **construções, instalações e benfeitorias;** (g.n.)

Esses dispositivos são claros ao afirmar “benfeitorias não relacionadas com a atividade rural”. Portanto, para fins de apuração e pagamento do ITR é possível desconsiderar a existência das residências sobre a propriedade. Contudo, nos adiantemos em afirmar que esta abordagem será novamente levantada sobre outro parecer jurídico da mesma Procuradoria, com relação a um novo processo administrativo.

#### 4.4 O NOVO PEDIDO DE INEXIGIBILIDADE DO IPTU

No início do ano de 2016, com o lançamento do IPTU e ao receber os carnês para pagamento do IPTU, os proprietários por intermédio de representação processual, ingressaram novamente com processo administrativo, que recebeu o protocolo de nº 57735/2016.

O representante, ciente dos pormenores do antigo parecer (ANEXO I), acostou ao requerimento, várias provas cabais da destinação econômica do imóvel voltada para a atividade agropastoril.

Os documentos carregados aos autos foram as notas fiscais emitidas em nome de um dos proprietários, que constava a venda de produtos derivados do trabalho rural: castanha, queijos, milho, mel, dentre outros. Mais ainda, declaração de entrega do ITR, Certificado de Cadastro de Imóvel Rural – CCIR, Cadastro do Agricultor Familiar e demais documentos relacionados a atividade rural.

##### 4.4.1 O parecer jurídico sobre o processo nº 57735/2016

Transcorrido a fase de protocolo, a Procuradoria emitiu novo parecer, de início a fundamentação jurídica do citado documento abordou veementemente o

critério da destinação econômica do imóvel do Decreto-Lei 57/1966, além de citar jurisprudência do STF e do STJ, quanto a pacificação de qual imposto deve incidir, frente ao critério topográfico.

Diametralmente do antigo parecer, o atual, diante de fundamentado requerimento dos proprietários, teve a Procuradoria que se debruçar sobre o DL 57/1966. É neste sentido a fundamentação do parecer jurídico (ANEXO III, p. 3):

[...] **No caso em apreço, o requerente fez demonstração cabal de que sua propriedade destina-se a atividade rural.** Assim, não incide IPTU, mas sim o ITR, sobre imóvel localizada em área urbana do Município, desde que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. [...] (g.n.)

Portanto, corroborando as alegações dos proprietários, o fundamento jurídico do parecer caminhava no sentido de acolher o pedido administrativo, pois o termo ‘cabal’ deu entender uma suposta concordância. Mais também, a Conclusão do parecer (ANEXO III, p. 4) atendeu ao pedido dos proprietários:

### III – CONCLUSÃO

Ante o exposto, o parecer, atento aos princípios norteadores da Administração Pública e amparado na legislação pertinente, **é pela possibilidade de baixa dos lançamentos de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) sobre o imóvel em nome de Luiz Alberto Gonzatto e outros, [...] tendo em vista a destinação do imóvel nos termos do art. 15 do DL 57/1966,** observando-se a mais estrita legalidade que pauta as ações do Poder Público. [...] (g.n.)

Entretanto, nem tudo são rosas, segue a parte final da Conclusão do mesmo parecer (ANEXO III, p. 4):

### III – CONCLUSÃO [...]

Não obstante, **caso haja imóveis construído para fins residenciais, que atendam os requisitos do art. 32, § 1º, do CTN, sugiro o PAC – Posto de Atendimento ao contribuinte faça a constatação in loco determinando a metragem da área construída e o devido lançamento do IPTU.** (g.n.)

A parte final da conclusão do parecer criou um ‘monstro’ jurídico ao inovar e passar legislar sobre matéria tributária. Com vênias, contudo, quis a Procuradoria fragmentar o fato gerador do ITR, algo inconcebível juridicamente.

Como fora reconhecido pelo próprio parecer, o imóvel rural atendeu de forma ‘cabal’ a destinação rural, e ao inovar criou uma insegurança jurídica desconfortável aos contribuintes e proprietários da Chácara 60 ou 183.

A incidência do tributo municipal sobre o imóvel rural causaria bitributação, diante do recolhimento do ITR.

Relembremos o fato gerador do ITR e do IPTU no CTN:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural **tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.**

[...]

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.** (g.n.)

Apresentado o FG de ambos os impostos, tecemos sobre o CTN:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

[...]

Art. 114. **Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.**

Por óbvio a parte final da Conclusão do parecer inovou ao determinar a realização da metragem das residências sobre a Chácara 60 ou 183, para lançamento do IPTU, uma vez que a lei tributária define que “tributo é determinada pelo fato gerador” e este é “situação definida em lei”, ou seja, tem como requisito uma definição insculpida pelo princípio da legalidade.

De modo similar ao primeiro processo nº 52887/2015, a segunda Decisão Administrativa (ANEXO IV) não se alinhou com o parecer jurídico:

DECISÃO ADMINISTRATIVA

[...]

Sérgio Diozébio Barbosa, Prefeito de Amambai - [...], DECIDO:

1. Homologar e retificar o parecer jurídico emanado da Procuradoria Geral do Município, pela baixa dos lançamentos indevidos de IPTU em nome de Luiz Alberto Gonzatto e outros, [...]
2. Comunique-se o resultado deste processo ao requerente e ao Departamento de Administração Tributária e Controle de Arrecadação.

Em virtude da Decisão Administrativa abster de determinar a metragem das residências, novamente logrou-se uma falsa percepção de que a celeuma sobre a cobrança do IPTU sobre a Chácara 60 ou 183 estava resolvido. Mas, como será

demonstrado, o cenário que se desenrolou demonstrou uma afronta a legislação tributária e uma tentativa de invasão patrimonial por meio da bitributação.

#### 4.4.2 A visita *in loco* dos agentes tributários do município

Após o PAC ser notificado sobre a Decisão Administrativa (ANEXO IV), cujo parecer jurídico foi encaminhado em anexo, os agentes tributários se deslocaram até a Chácara 60 ou 183 para realizar a metragem das residências ali situadas.

Os proprietários, então, interpuseram novo requerimento administrativo em face da parte final do parecer, uma vez que a Decisão Administrativa nada falou sobre determinar PAC que realizasse a metragem, pois tratava-se de mero documento opinativo e, o que deveria conduzir a atuação dos agentes tributários seria a Decisão homologada pelo Prefeito e, não o contrário.

#### 4.4.3 Os 'embargos de declaração' administrativo sobre o parecer jurídico

Inexistindo um processo civil administrativo determinado, restou aos proprietários requer uma declaração que esclarecesse a contradição do parecer jurídico (ANEXO III) e sobre a atuação dos agentes tributários.

Isso levou a um novo processo nº 58013/2016, que foi protocolado com referência ao anterior de nº 57735/2016.

O objetivo era que viesse a ser esclarecido o motivo da metragem das residências, tendo em vista a impossibilidade de fragmentar o fato gerador do ITR e, o fato da Decisão Administrativa não ter determinado tal ação, visto que o PAC não deu valor jurídico à homologação do Prefeito, tão somente ao documento opinativo redigido pela insigne Procuradoria.

Inconformados, os proprietários pugnaram no novo requerimento para que as residências não fossem objeto de tributação municipal, visto que a legislação tributária não permite a bitributação, nem mesmo a fragmentação do fato gerador do ITR.

Mesmo que o parecer jurídico fosse uma falácia jurídica, para que se evitasse a aberração tributária criada pela Procuradoria de opinar pelo lançamento do IPTU sobre o imóvel rural destinado a atividade rural, pelo princípio da oportunidade, ficou demonstrado por documentos que as residências sobre a

Chácara 60 ou 183 pertenciam a segurados especiais, enquadrados no art. 11, VII, da Lei nº 8.213/1991.

Pela conveniência, conforme relatado no Capítulo II, o subcritério temporal relacionado ao da destinação econômica é obtido através da análise da legislação previdenciária, onde buscou-se definir ‘trabalhador rural’, enquadrado como segurado especial (art. 11, VII, Lei nº 8.213/1991), que pode exercer qualquer outra atividade pelo prazo máximo de 120 (cento e vinte) dias, inclusive com hospedagem, sem perder está qualidade. Claro que com a devida ressalva de outro subcritério, da cultura temporária na propriedade rural.

Todavia, o ego da Procuradoria Geral do Município parecia estar direcionado no sentido de não demonstrar que tinha cometido um erro e, desta maneira emitiu outra aberração jurídica (ANEXO V, p. 3-4):

[...]  
PARECER JURÍDICO  
[...]

III – CONCLUSÃO  
[...]

Com relação à parte final que sugeriu a tributação de construções residenciais existentes sobre o imóvel fica ressalvado o seguinte:

1- Sendo verificado que o imóvel atende a destinação residencial dos proprietários que trabalham a terra e dela tirem seus sustento, sendo portanto, trabalhadores rurais, deve ser baixado os lançamentos de Imposto Predial e territorial Urbano (IPTU), uma vez que as edificações vinculam a atividade rural.

2- No entanto, sendo verificado a existência de edificação desassociada a atividade agropastoril, certo que a qualquer tempo a administração pode rever seus atos, o tributo poderá ser lançado. (g.n.)

Nesse diapasão, os dois últimos pareceres emanados da Procuradoria Geral do Município denotaram uma total contradição com a legislação tributária, em especial com o art. 15, do DL 57/1966, pois fora reconhecido em Decisão Administrativa (ANEXO IV) a destinação agropastoril da Chácara 60 ou 183.

Subtraindo o primeiro processo, em qual os proprietários da Chácara 60 ou 183 não foram assistidos por um operador do direito, ao compararmos os dois últimos pareceres jurídicos em relação a Decisão Administrativa (ANEXO IV), aqueles obtiveram êxito, haja vista que o documento da Procuradoria é apenas opinativo e não vinculante.

Por conseguinte, os proprietários da Chácara 60 ou 183 estavam cientes de que qualquer ação do PAC, com ânimo de realizar a metragem *in loco* das residências para lançar o IPTU, só poderia ser resistida com uma demanda judicial, pelo fato de que a Procuradoria Geral do Município está parcialmente acobertada pelo ego em manter um parecer deslocado com relação à legislação tributária.

Assim, em apertada síntese, mesmo diante da iminência de receberem a visita dos agentes tributários, até o presente momento (2017) nenhuma ação neste aspecto foi tomada, vislumbrando dois anos seguidos sem a invasão patrimonial da bitributação sobre a Chácara 60 ou 183, que permanece recolhendo o ITR.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Portanto, após a pacificação da jurisprudência pátria em relação ao critério topográfico do CTN e da destinação econômica do DL 57/1966, restou neste trabalho demonstrar argumentos secundários, por nós denominados de subcritérios, vislumbrando um cenário vindouro de incerteza jurídica, diante do avanço das cidades sobre as pequenas propriedades. Os problemas futuros com relação à invasão patrimonial por parte do município sobre os imóveis rurais vão exigir uma jurisprudência mais aprofundada e sedimentada, sedenta por argumentos ou elementos além dos dois, hoje existentes. A análise casuística vai depender de uma interpretação do sistema jurídico, que abarca o Direito Agrário e o Previdenciário, ambos com significativa contribuição para limitar a competência tributária municipal. Isso possibilita extrair que diante do caso concreto, deve-se priorizar, inclusive, adentrar dos pormenores circundantes aos critérios principais, visto que não bastará tão somente discutir se prevalece a atividade agropastoril ou a geográfica.

O subcritério temporal e da cultura temporária foram retirados da seara previdenciária e agrária, quando confrontada a propriedade familiar e o aspecto humano laboral sobre esta.

Concluimos com base na legislação pátria, que a pequena propriedade familiar é trabalhada pelo segurado especial ou trabalhador rural, ainda, este pode exercer atividade distinta desde que não superior a 120 dias no ano e, mesmo assim não perderá esta qualidade para fins das benesses previdenciárias, também, o imóvel pode ter culturas temporárias ou permanentes, e reconhece o direito agrário da existência de benfeitorias não relacionadas com a atividade rural, deste modo, pode ser instalada sobre a propriedade outra atividade diferente da agropastoril, entretanto não além do prazo acima.

*Ex post*, o operador do direito diante do caso concreto deve estar ciente de que a aplicabilidade dos subcritérios vai demandar uma maior construção doutrinária e jurisprudencial, visto que administrativamente será difícil reverter um lançamento do IPTU, pois o ente público adere ao princípio da legalidade (lei) e os novos elementos dependem de uma valoração casuística do fato concreto, a luz da nova nascente problemática.

**BIBLIOGRAFIA**

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª Ed., Editora Saraiva. 2012.

ANDRADE, Maisa Medeiros Pacheco de; LEMOS, Aline Maria da Rocha. **O Direito Social Fundamental de Acesso à Energia e sua relação com o desenvolvimento**. XVII Congresso Nacional do CONPEDI. ANAIS, Brasília, 20-22 nov. 2008, p. 944-956.

ARAUJO, L. A. D; NUNES JUNIOR, V. S. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. Engenharia de Tráfego - Terminologia - NBR 7032. Rio de Janeiro, 1983.

BARROS, Wellington Pacheco. **Curso de Direito Agrário**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

BORGES, Paulo Torminn. **Institutos básicos do direito agrário**. 11. ed. revisada, São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros. 2010.

CAVINATTO, V. M. **Saneamento básico: fonte de saúde e bem-estar**. São Paulo: Moderna, 1992.

HARADA, Kiyoshi. **Imóvel Cultivado em Zona Urbana. IPTU, ITR ou Incentivo Fiscal?**. In.: Universo Tributário, Disponível em: <[http://universotributario.com.br/index.php?option=com\\_content&task=view&id=342&Itemid=10](http://universotributario.com.br/index.php?option=com_content&task=view&id=342&Itemid=10)>. Fortaleza, ano 01, nº 15, 17 Set 2008. Acesso em: 05 maio 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 2012. 33ª Ed., Editora Melhoramentos.

PES, João Hélio. **A constitucionalização de direitos humanos elencados em tratados**. Ijuí: Editora Unijuí, 2010.

ROSA, Tais Hemann da. **Direito Fundamental Social de Acesso à Energia Elétrica**. Disponível em: <<http://cursos.unipampa.edu.br/cursos/cienciapolitica/files/2014/06/ACESSO-%C3%80-ENERGIA-EL%C3%89TRICA-evento-sb.pdf>>. Acesso em: 13 out. 17.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2015. 7ª Ed., Editora Saraiva.

SANTOS, Marisa Ferreira dos. Sinopses Jurídicas: **Direito Previdenciário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva. 2011.

Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm)>. Acesso em: 4 ago. 2017.

Constituição Federal de 1937. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm)>. Acesso em: 4 ago. 2017.

Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 (versão original). Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1940-1949/constituicao-1946-18-julho-1946-365199-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 4 ago. 2017.

EC 5, de 1961. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/1960-1969/emendaconstitucional-5-21-novembro-1961-363625-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em 4 ago. 2017.

EC 10, de 1964. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc10-64.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc10-64.htm)>. Acesso em: 4 ago. 2017.

Constituição Federal de 1967. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)>. Acesso em: 4 ago. 2017.

Constituição Federal de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 4 ago. 2017.

Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 - Estatuto da Terra. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4504.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4504.htm)>. Acesso em: 17 jul. 2017.

Lei nº 5.172, de 25/10/1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 17 jul. 2017.

Decreto-Lei nº 57, de 18/11/1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0057.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0057.htm)>. Acesso em: 17 jul. 2017.

Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5868.htm)>. Acesso em: 17 jul. 2017.

Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8213cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8213cons.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2017.

Lei n. 8.629, de 25 de fevereiro de 1993. Dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no Capítulo III, Título VII, da Constituição Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8629.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8629.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2017.

Lei nº 9.393, de 19/12/1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9393.htm)>. Acesso em: 17 jul. 2017.

Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001. Estatuto das Cidades. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LEIS\\_2001/L10257.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10257.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2017.

Lei nº 11.326, de 24 de julho de 2006. Estabelece as diretrizes para a formulação da Política Nacional da Agricultura Familiar e Empreendimentos Familiares Rurais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/lei/l11326.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11326.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2017.

Lei nº 11.445, de 5 de janeiro de 2007. Estabelece diretrizes nacionais para o saneamento básico. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11445.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11445.htm)>. Acesso em: 18 ago. 2017.

Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012. Dispõe sobre o Código Florestal Brasileiro. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12651.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12651.htm)>. Acesso em: 22 out. 2017.

Decreto nº 4.382, de 19/09/2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/D4382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4382.htm)>. Acesso em: 17 jul. 2017.

Decreto nº 6.433, de 15/04/2008. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D6433.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D6433.htm)>. Acesso em: 17 jul. 2017.

Decreto nº 7.520, de 8 de julho de 2011. Institui o Programa Nacional de Universalização do Acesso e Uso da Energia Elétrica “LUZ PARA TODOS”, para o período de 2011 a 2014, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/decreto/d7520.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7520.htm)>. Acesso em: 17 jul. 2017.

PEC nº 185/2015. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2075915>>. Acesso em: 11 nov. 2017.

**ANEXO I**



**ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL.  
PREFEITURA MUNICIPAL DE AMAMBAI.  
PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO.**

**PARECER JURÍDICO**

**PROCESSO N.º 052887/2015**

INTERESSADO: Secretaria de Fazenda - PAC.

ASSUNTO: Cancelamento de IPTU – Espólio de Natal Leonel Gonzatto.

**I. RELATÓRIO.**

---

Trata-se de pedido requerido pelo espólio de Natal Leonel Gonzatto de cancelamento da cobrança do IPTU lançado sobre a fração de chácara nº 183- BIC 000012204- INSCRIÇÃO 01060630110004 pelo motivo de se tratar de imóvel rural conforme matrícula nº 2.021 devidamente cadastrado no INCRA sob o nº 000027092789-0 e na Receita Federal sob o NIRF nº 5.624.865-2 e o imóvel já esta partilhado entre os herdeiros.

Juntou-se ao requerimento a matrícula do imóvel, certificado de cadastro de imóvel rural – CCIR exercício de 2012/2011/2012/2013 e 2014 e o comprovante de pagamento de ITR.

É a síntese do requerimento.

**II. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA**

---

Ao analisarmos o objeto do presente caso, nos deparamos com um conflito entre dois tributos, o IPTU e o ITR.

Então, inevitável o questionamento: qual dos dois impostos incide sobre o caso em questão?

Primeiramente, cumpre estabelecer os fatos geradores dos dois tributos em conflito.

Nos termos do artigo 32 do Código Tributário Nacional, é fato gerador do IPTU:

*“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*



**ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL.  
PREFEITURA MUNICIPAL DE AMAMBAI.  
PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO.**

**PARECER JURÍDICO**

*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 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 a comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.”*

Ou seja, o imóvel, para a sua determinação, é urbano quando situado na zona urbana e a definição da zona urbana deve constar da Lei Municipal, devendo conter pelo menos dois dos melhoramentos dos incisos do artigo 32.

Quanto ao ITR, para imóveis rurais, assim dispõe o artigo 29 do Código Tributário Nacional:

*“Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a*



**ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL.  
PREFEITURA MUNICIPAL DE AMAMBAI.  
PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO.**

**PARECER JURÍDICO**

*1/TO. Rel.: Des. Federal Olindo Menezes. 3ª Turma. Decisão: 17/01/06. DJ de 03/02/06, p. 12.)*

Neste sentido, é concluso que somente incidirá o IPTU se das cinco hipóteses apresentadas pelo artigo 32, § 1º, ao menos duas forem respeitadas. Por outro lado, não incidirá o IPTU, e sim o ITR, se o imóvel destinar-se à exploração extrativista vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, ainda que localizado em zona considerada urbana pelo Município.

**III. CONCLUSÃO**

---

Ante o exposto, o parecer, atento aos princípios norteadores da Administração Pública e amparado na legislação pertinente, é pela **possibilidade de cobrança de IPTU haja vista a presença de duas das cinco hipóteses apresentadas pelo artigo 32 § 1º**, observando-se a mais estrita legalidade que pauta as ações do Poder Público.

Recomendamos que o requerente peça o cancelamento do ITR uma vez que pelo critério geográfico a área em questão encontra-se na zona urbana.

É este, S.M.J., o parecer.

Amambai - MS, 17 de junho de 2015.

*Geicy Brandão*  
*Geicy Brandão*

Procuradora Municipal  
OAB/MS 12.043 – Matrícula nº 11319-1

**ANEXO II**



ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL.  
PREFEITURA MUNICIPAL DE AMAMBAI.  
SECRETARIA MUNICIPAL DE ADMINISTRAÇÃO

**DECISÃO ADMINISTRATIVA.**

Processo n. ° 052887/2015

Interessado: Secretaria Municipal de Fazenda - PAC.

Assunto: Cancelamento de IPTU – Espólio de Natal Leonel Gonzatto.

**Izrael Willams Salgado Fernandes**, Secretário de Fazenda de Amambai – Estado de Mato Grosso do Sul, no uso das atribuições que me são conferidas, **DECIDO**:

1. Homologar e ratificar o parecer jurídico emanado da Procuradoria Geral do Município, pelo indeferimento do pedido de cancelamento e a **possibilidade de cobrança de IPTU haja vista a presença de duas das cinco hipóteses apresentadas pelo artigo 32, § 1º do CTN**, observando-se a mais estrita legalidade que pauta as ações do Poder Público e atento aos documentos juntados ao presente procedimento.
2. Recomenda-se que o requerente peça o cancelamento do ITR, uma vez que pelo critério geográfico a área em questão encontra-se na Zona Urbana.
3. Comunique-se o resultado deste processo ao requerente.

Amambai – MS., em 19 de junho de 2015.

**IZAEL WILLAMS SALGADO FERNANDES**  
*Secretário Municipal de Finanças.*

Izrael Willams Salgado Fernandes  
Secretário Municipal de Finanças  
Proc. 03/2013

**ANEXO III**



**ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL.  
PREFEITURA MUNICIPAL DE AMAMBAI.  
PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO.**

**PARECER JURÍDICO**

**PROCESSO N.º 057735/2016**

**INTERESSADO:** Secretaria de Fazenda - PAC.

**ASSUNTO:** Baixa de lançamentos de IPTU -**Luiz Alberto Gonzatto e outros.**

**I. RELATÓRIO.**

---

Trata-se de pedido de Impugnação e Inexigibilidade do lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) sobre o imóvel denominado Chácara 60 ou 183, conforme requerimento apresentado pelo Sr. Luiz Alberto Gonzatto e outros, o qual solicita a baixa dos lançamentos de IPTU referente ao BIC nº 12204 e nº 12462 do exercício de 2016.

Alega em seu requerimento que a propriedade é rural e que recolhe ITR, afirma também que a chácara 183 possui I.E. nº 28.744.404-0, onde estão descritos os recolhimentos de ICMS sobre os produtos produzidos e vendidos.

Argumenta que a propriedade produz vários alimentos tais como mandioca, milho, noz Pecan, mel e também possui um açude com a criação de alevinos da espécie “carpa” para comercialização.

Foram anexados ao requerimento fotos que comprovam as alegações do autor.

É a síntese do requerimento.

**II. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA**

---

O artigo 32, §1º, do CTN adota o critério da localização do imóvel e considera urbana a área definida na lei municipal, desde que observadas pelo menos duas das melhorias listadas em seus incisos. Ademais, considerando-se também nessa situação o imóvel localizado em área de expansão urbana, constante de loteamento aprovado nos termos do §2º, do mesmo dispositivo.

Ocorre que o critério espacial do art. 32 do CTRN não é o único a ser considerado. O DL 57/1966, recepcionado pela atual Constituição como lei complementar, acrescentou o critério de destinação do imóvel, para delimitação das competências municipal ( IPTU) e federal (ITR):

*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 agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.*

**Prefeitura de Amambai**



**ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL.  
PREFEITURA MUNICIPAL DE AMAMBAI.  
PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO.**

**PARECER JURÍDICO**

Destaco que o STF reconhece a vigência do dispositivo legal no sistema tributário:

EMENTA: - DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU). TAXA DE CONSERVAÇÃO DE VAIS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

(...)

2. R.E. conhecido, pela letra “b”, mas improvido, mantida a declaração de inconstitucionalidade do art. 12 da Lei federal n. 5.868, de 12.12.1972, no ponto em que revogou o artigo 15 do Decreto-lei n 57, de 18.11.1966.

3. Plenário. Votação unânime.

Nesse sentido, a jurisprudência do STJ é pacífica ao reconhecer a aplicabilidade do art. 15 do DL 57/1966 como critério delimitador da incidência tributária sobre imóveis:

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 738.628/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/05/2005, DJ 20/06/2005 p. 259)

CB

**Prefeitura de Amambai**

Rua Sete de Setembro, 3244 – Fone: (67) 3481-1911 – Fax: (67) 3481-2445 – CEP: 79990-000 – Amambai/MS



**ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL.  
PREFEITURA MUNICIPAL DE AMAMBAI.  
PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO.**

**PARECER JURÍDICO**

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. (REsp 492.869/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/02/2005, DJ 07/03/2005 p. 141).

No caso em apreço, o requerente fez demonstração cabal de que sua propriedade destina-se a atividade rural.

Assim, não incide IPTU, mas sim o ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

Ao lado do critério espacial previsto no art. 32 do CTN, deve ser aferida a destinação do imóvel, nos termos do art. 15 do DL 57/1966.

CB



ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL.  
PREFEITURA MUNICIPAL DE AMAMBAI.  
PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO.

**PARECER JURÍDICO**

**III – CONCLUSÃO**

Ante o exposto, o parecer, atento aos princípios norteadores da Administração Pública e amparado na legislação pertinente, é pela possibilidade de baixa dos lançamentos de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) sobre o imóvel em nome de Luiz Alberto Gonzatto e outros, referente ao BIC nº 12204 e nº 12462, do exercício de 2016, tendo em vista a destinação do imóvel nos termos do art. 15 do DL 57/1966, observando-se a mais estrita legalidade que pauta as ações do Poder Público.

Não obstante, caso haja imóveis construído para fins residenciais, que atendam os requisitos do artigo 32, §1º, do CTN, sugiro que o PAC – Posto de Atendimento ao contribuinte faça a constatação *in loco* determinando a metragem da área construída e o devido lançamento do IPTU.

É este, S.M.J., o parecer.

Amambai - MS, 23 de março de 2016.

*Gleyce Brandão*  
Gleyce Brandão

Procuradora Municipal  
OAB/MS 12.043 – Matrícula nº 11319-1

**ANEXO IV**



ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL  
PREFEITURA MUNICIPAL DE AMAMBAI  
GABINETE DO PREFEITO

**DECISÃO ADMINISTRATIVA**

PROCESSO N.º: 057735/2016

INTERESSADO: Secretaria de Fazenda – PAC.

ASSUNTO: Baixa de lançamento de IPTU - **Luiz Alberto Gonzatto e outros.**

*Sergio Diozéblio Barbosa*, Prefeito de Amambai – Estado de Mato Grosso do Sul, no uso das atribuições que me são conferidas pelo artigo 47, inciso XXVI da Lei Orgânica do Município, **DECIDO**:

1. Homologar e ratificar o parecer jurídico emanado da Procuradoria Geral do Município, pela **baixa dos lançamentos indevidos de IPTU em nome de Luiz Alberto Gonzatto e outros, referentes ao BIC n.º 12204 e 12462 do exercício de 2016.**
2. Comunique-se o resultado deste processo ao requerente e ao Departamento de Administração Tributária e Controle de Arrecadação.

Gabinete do Prefeito de Amambai – MS, em 23 de março de 2016.

*Sergio Diozéblio Barbosa*  
Prefeito Municipal

**ANEXO V**



**ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL.  
PREFEITURA MUNICIPAL DE AMAMBAI.  
PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO.**

**PARECER JURÍDICO**

**PROCESSO N.º 057735/2016**

**INTERESSADO:** Secretaria de Fazenda - PAC.

**ASSUNTO:** Baixa de lançamentos de IPTU - **Luiz Alberto Gonzatto e outros.**

**I. RELATÓRIO.**

---

Trata-se de parecer solicitado pela Secretaria de Fazenda Municipal referente a pedido de retratação da parte final da conclusão do Parecer Jurídico emitido pela procuradoria geral do município onde os requerentes manifestam-se insatisfeitos e discordam parcialmente do ato opinativo e visam obter a isenção do IPTU sobre os imóveis residências situados na propriedade.

Alegam os requerentes que o parecer jurídico foi conclusivo para a baixa dos lançamentos de IPTU sobre a chácara 6 ou 183, tendo em vista a utilização do imóvel rural para fins de exploração extrativista, vegetal ou agropastoril.

Alegam também que sobre a propriedade rural existem dois imóveis, um de madeira e outro de alvenaria e que servem para a moradia dos proprietários da chácara. Trouxeram aos autos declaração do Sr. Luiz Alberto Gonzatto alegando que nunca alugou a residência a terceiros e também prova Da qualidade de e segurado especial do mesmo.

Informa que na casa de alvenaria reside a matriarca da família Sr. Vitória Gonzatto, aposentada e pensionista e que ainda continua a laborar sobre a terra.

Em suas argumentações requer reforma da parte final do parecer jurídico onde a procuradoria sugere ao PAC que realize a metragem dos imóveis residenciais in loco determinando a metragem da área construída e o devido lançamento do IPTU.

Foram anexados ao processo um requerimento, um parecer jurídico, uma declaração Administrativa, uma cópia da CTPS da Sra. Vitória Gonzatto, três extratos de INSS, uma cópia de certidão de nascimento da Sra. Vitoria Gonzatto, um comprovante de residência, uma declaração do sr. Luiz Alberto Gonzatto, 19 notas fiscais em nome do requerente Sr. Luiz Alberto Gonzatto, e um demonstrativo de operação de compra em nome do requerente sr. Luiz Alberto Gonzatto.

É a síntese do requerimento.

*B*



## PARECER JURÍDICO

### II. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

---

Como foi alegado pelo requerente o parecer jurídico consiste em uma opinião técnica fundamentada sobre matéria submetida á sua apreciação, possui um caráter meramente opinativo e que não vincula a administração ou os particulares.

Possuindo caráter meramente opinativo, o parecer facultativo, como o próprio nome já diz, faculta algo a alguém. Na Administração Pública, ele oportuniza o direito de seguir ou não suas conclusões, além de não ser obrigatória a sua solicitação e exteriorização para a prática de determinado ato administrativo.

Comentando sobre o parecer facultativo, dispõe Di Pietro (2010, p. 230) “é [...] quando fica a critério da Administração solicitá-lo ou não, além de não ser vinculante para quem o solicitou. Se foi indicado como fundamento da decisão, passará a integrá-la, por corresponder à própria motivação do ato”.

Em harmonia, Carvalho Filho (2010, p. 152) e Mello (2007, p.142) dispõem que o parecer facultativo ocorre quando a Administração Pública não está obrigada a solicitá-lo, e só o requer quando objetiva melhor fundamentar o ato a ser emitido, e que este fato, também não a vincula, podendo essa agir de forma diversa da proposta pelos agentes ou órgãos consultivos.

Tem-se desta forma, que o parecer facultativo é um ato opinativo que não vincula a Administração Pública ou os seus administrados, podendo esses segui-lo para melhor fundamentar suas decisões ou ignorá-lo, pois, não estão vinculados a conclusão exarada pelo parecerista.

No caso em tela, o requerente esta se insurgindo contra uma sugestão emanada desta procuradoria e que até o presente momento não foi acolhida pelo Posto de Atendimento ao Contribuinte e pode futuramente nem vir a ser atendido.

Como o próprio requerente aclarou em seu requerimento a decisão administrativa foi no sentido de reconhecer a baixa dos lançamento indevidos de IPTU reconhecendo a incidência do ITR.

Assim, não a que se ataca uma mera sugestão levando se em conta que o parecer jurídico é meramente opinativo.

B



**ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL.  
PREFEITURA MUNICIPAL DE AMAMBAI.  
PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO.**

**PARECER JURIDICO**

Caso o parecer fosse atendido em sua integralidade caberia sim a retratação ora apresentada mas no caso em apreço não vejo conflito a ser solucionado.

Vale ressaltar também que o requerente quando apresentou seu primeiro requerimento não fez menção há existência de imóveis na propriedade rural levando essa administração a erro sanado somente com a verificação in loco feita pelos fiscais municipais.

A sugestão feita no parecer jurídico de medição e posterior cobrança de IPTU nos imóveis residenciais existentes na propriedade justifica-se tendo em vista que neste município existem praticas reiteradas de loteamento irregulares os quais os proprietários vendem os lotes através de contratos de gavetas, lucram com a venda, mas não fazem o registro na matrícula, utilizando-se de má fé continuam a pagar ITR sobre a propriedade, onde deveria incidir IPTU conforme artigo 93 do Código Tributário Municipal.

O artigo 193, III considera como prédios com a incidência de IPTU, os imóveis edificadas na zona rural, quando utilizados em atividades comerciais, industriais e outras com objetivos de lucro, diferentes das finalidades necessárias para a obtenção de produção agropastoril e sua transformação, vejamos:

*Art. 193 Consideram-se prédios:*

*III- os imóveis edificadas na zona rural, quando utilizados em atividades comerciais, industriais e outras com objetivos de lucro, diferentes das finalidades necessárias para a obtenção de produção agropastoril e sua transformação.*

**III – CONCLUSÃO**

Ante o exposto, o parecer, atento aos princípios norteadores da Administração Pública e amparado na legislação pertinente, fica mantido as razões e fundamentos da manifestação datada de 03 de março de 2016.

Com relação à parte final que sugeriu a tributação de construções residenciais existentes sobre o imóvel fica ressalvado o seguinte:

- 1- Sendo verificado que o imóvel atende a destinação residencial dos proprietários que trabalham a terra e dela tirem seus sustento, sendo portanto, trabalhadores rurais, deve ser baixado os lançamentos de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), uma vez que as edificações vinculam a atividade rural.

*B*

**Prefeitura de Amambai**



**ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL.  
PREFEITURA MUNICIPAL DE AMAMBAI.  
PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO.**

**PARECER JURÍDICO**

- 2- No entanto, sendo verificado a existência de edificação desassociada a atividade agropastoril, certo que a qualquer tempo a administração pode rever seus atos, o tributo poderá ser lançado.

É este, S.M.J., o parecer.

Amambai - MS, 26 de abril de 2016.

*Gleyce Brandão*  
Gleyce Brandão

Procuradora Municipal  
OAB/MS 12.043 – Matrícula nº 11319-1