

**A APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO QUE PERTINE AO ASPECTO ESPACIAL DOS
IMPOSTOS SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL E SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E
TERRITORIAL URBANA****THE APPLICATION OF THE TAX LEGISLATION REGARDING THE SPATIAL ASPECT OF THE RURAL REAL
ESTATE PROPERTY TAX AND THE URBAN LAND AND BUILDING TAX****Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa¹
Giancarla Coelho Naccarati Marcon²****RESUMO**

A Constituição Federal apontou dois impostos que incidem sobre a propriedade imobiliária: o ITR - Imposto sobre a propriedade territorial rural e o IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. O primeiro é de competência da União Federal, e o segundo, dos Municípios. Esta competência é determinada pelo critério topográfico apontado pela Constituição Federal: o zoneamento urbano ou rural. No entanto, diversas legislações federais referentes ao ITR apresentaram a definição de imóvel rural, acrescentando o critério de destinação econômica da propriedade ao topográfico. O Código Tributário Nacional adota o critério topográfico. A doutrina, igualmente, não possui entendimento unânime, e a jurisprudência apresentou oscilações em seus julgados. Recentemente, a Administração Fazendária se pronunciou em decisão de solução de consulta, trazendo à baila a matéria. Diante deste quadro, debruçamo-nos sobre a problemática existente a fim de respondermos a estas questões: qual a via legislativa competente a trazer tais definições? Qual o critério a ser adotado? Como atender à segurança jurídica? Nossa análise tem como embasamento a Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário e os princípios presentes no sistema, quais vetores a direcionar a interpretação e a aplicação do direito. Diante do confronto apresentamos uma solução jurídica.

¹ Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professora de Direito Tributário nos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da PUC/SP. Coordenadora do Juizado Especial Civil, vinculado à Faculdade de Direito da PUC/SP. Coordenadora da Cadeira de Direito Tributário junto ao Departamento IV - Direito Tributário, Comercial, Econômico e Internacional. Advogada. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP – Brasil. ORCID Id: <http://orcid.org/0000-0002-9406-136X> Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9977463118030684>. E-mail: julcira@hotmail.com

² Professora Assistente Voluntária em turmas da Graduação da PUC/SP, Especialista, Mestra e Doutoranda em Direito Tributário pela PUC/SP. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP – Brasil. ORCID Id: <http://orcid.org/0000-0002-7107-1354>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8670121809824501> E-mail: gian.marcon@mmarcon.com.br

Palavras-chave: itr – iptu – aspecto espacial - competência – segurança jurídica.

ABSTRACT

The Federal Constitution has appointed two taxes assessed on real estate: the rural real estate property tax (ITR) and the urban land and building tax (IPTU). The first is a tax of the competence of the Federal Union and the second is a tax of the competence of the Municipalities. Such competence is established by means of topographic criteria appointed by the Federal Constitution: the urban or rural zoning. However, several federal laws ruling the ITR present the definition of rural property adding to the topographic criteria the economic destination of the land. The National Tax Code adopts the topographic criteria. The doctrine has also yet to establish a unanimous understanding and the jurisprudence has shown variations on its decisions. Recently, the Tax Authorities have manifested their understanding by means of an Answer to an Advance Tax Ruling analyzing the subject. In this context, we ask ourselves the following questions: what is the competent legislative way to rule those definitions? How to comply with the legal certainty principle? Our analysis is grounded on the Federal Constitution, general rules of taxation and principles of the system, the vectors to guide the interpretation and application on the law. In face of the confrontation, a legal solution is presented.

KEYWORDS: ITR - IPTU - Spatial aspect - Competence - Legal certainty.

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal apontou dois impostos que incidem sobre a propriedade imobiliária: o ITR - Imposto sobre a propriedade territorial rural e o IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, outorgando a instituição do primeiro à União e a do segundo, aos Municípios. Traçou, nesse instante, as suas respectivas regras-matrizes, molduras intransponíveis ao exercício da competência tributária.

Neste sentido, no exercício da tributação o legislador ordinário deve ficar adstrito ao arquétipo normativo constitucional. Isto significa que a lei instituidora não poderá expandir a moldura anteriormente apresentada pelo legislador constituinte originário.

O aspecto espacial da hipótese de incidência dos tributos em voga é o determinante na apuração do ente competente a tributar a propriedade imobiliária. Há de se definir, especificamente, o que é zona urbana e o que é zona rural, limites traçados pela Constituição Federal.

A questão parece de simples resolução. No entanto, há na legislação infraconstitucional diplomas que utilizam critérios diversificados na apuração destas definições, ora o topográfico, ora

somando-se a este o da destinação econômica da propriedade, o que favorece o surgimento de aparentes “conflitos de competência”. Neste sentido, as decisões judiciais são oscilantes.

A Administração Fazendária, por sua vez, interpretando a legislação tributária, proferiu decisão recentemente em solução de consulta sobre a matéria. Esta problemática, de fato, enseja dúvidas ao contribuinte e ofende a segurança jurídica, princípio fundamental que garante bens jurídicos.

Assim sendo, analisaremos a matéria frente ao direito posto, a partir da Constituição Federal, seguindo para as normas gerais de Direito Tributário. Confrontaremos as principais decisões judiciais, bem como, a solução de consulta citada, a fim de apurarmos a melhor solução jurídica, que venha ao encontro da “Carta das Competências” e dos princípios basilares, quais vetores interpretativos na aplicação do direito.

1. O imposto sobre a propriedade territorial rural e o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Breves linhas.

1.1 O ITR

1.1.2 Histórico. Critérios Constitucionais.

A Constituição de 1891 outorgou competência concorrente e residual aos Estados-Membros para a instituição do Imposto Territorial Rural. A seguir, a Constituição de 1946 trouxe em seu art. 19 a possibilidade da instituição pelos Estados, do imposto sobre a “*propriedade territorial, exceto a urbana*”.

Na sequência, a EC n.5, de 1961 transferiu tal competência aos Municípios, e, em 1964 com a EC n.10, para a União, determinando, quanto a esta última, a destinação do produto da arrecadação do tributo ao Município de situação do imóvel. A EC n. 1 de 1969 manteve a competência da União e a destinação do produto arrecadado ao Município onde sediado o imóvel, em sua integralidade.

A Constituição Federal de 1988 prosseguiu com a competência da União, porém destinou apenas 50% do produto arrecadado ao Município em que localizado o imóvel. Com a EC n. 42 de 2003, o inciso II do art. 158 da Carta Magna foi alterado, possibilitando a destinação de 100% da arrecadação do imposto ao Município onde situado o imóvel, desde que este opte por fiscalizar e arrecadar o tributo, na forma da lei, e não ocorra redução ou renúncia fiscal. Há a delegação da capacidade tributária ativa ao Município optante.

A EC n. 42 de 2003 determinou ainda, a redação do §4º, do art. 153 da Constituição Federal. Regulou, portanto, os critérios para a sua instituição, de forma a assegurar os valores presentes no texto constitucional.

O inciso I preceitua que o imposto em voga será progressivo e as suas alíquotas fixadas com vistas ao desestímulo da manutenção de propriedades improdutivas. Isto porque a Constituição Federal busca assegurar a função social da propriedade em seu art. 5º, XXIII, e especifica os seus termos nos arts 185 e 186. Assim, revela a função extrafiscal do tributo, atribuindo maior alíquota ao proprietário que possuir terras mais improdutivas, segundo a tabela presente em lei, que considera a área total da propriedade e o seu grau de utilização.

A EC n. 42 de 2003, na redação do inciso II, veio a abolir a necessidade de produção estritamente familiar para o proprietário de pequena e única gleba rural, com o fito de fruição da imunidade tributária. Esta imunidade já estava anteriormente consignada no corpo da Carta Magna, mas com a citada Emenda Constitucional, poderá o proprietário contratar empregados. Entendemos que a definição do que seja “pequena gleba rural” cabe à lei complementar federal, visto que o art. 146, II, determina que esta via legislativa é a hábil a regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

O inciso III, do §4º, do art. 153 da Constituição Federal - acrescido pela mesma Emenda Constitucional- , assim como o art. 158, II, possibilita ao Município, na forma da lei, desde que proceda a esta opção e não reduza ou renuncie ao imposto, fiscalizá-lo e cobrá-lo, permanecendo com a totalidade de sua receita. Isto pode ocorrer mediante a formalização de convênio entre a União e o Município para que este administre o imposto em tela.

Esta celebração está condicionada à protocolização eletrônica do termo de opção e ao cumprimento de requisitos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observadas as resoluções do Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – CGITR. A competência supletiva permanece com aquela.

1.1.3 A regra- matriz do ITR.

A Constituição Federal outorgou competência à União para a instituição do *imposto sobre a propriedade territorial rural* em seu art. 153, VI, apontando os critérios para tanto nos incisos I, II e III do parágrafo 4º do mesmo artigo, acima versados. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) dispôs sobre o imposto nos artigos 29 a 31.

O legislador complementar apontou a seguinte redação: “*O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município*”. Temos, como consequência, que o sujeito passivo do imposto em voga é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título. Além desses, os responsáveis tributários.

Por certo que o legislador complementar não elasteceu a materialidade do tributo em voga. A *propriedade* continua sendo o seu conceito central, a determinar o fato signo presuntivo de riqueza, nas palavras de Alfredo Augusto Becker. Os demais, apontados pelo CTN e passíveis da incidência do imposto, mantêm estreita relação com o de propriedade, ou seja, refletem a presunção de capacidade econômica que justifica a tributação e atende à igualdade tributária.

O domínio útil é um dos elementos do gozo jurídico da propriedade plena. Refere-se ao direito de utilização, disposição e alienação de prédio na enfiteuse. Ressalta-se que o Código Civil vigente vedou a constituição das enfiteuses (art. 2.038), as substituindo pelo direito de superfície (art. 1.369), mas o direito adquirido daquelas decorrentes permanece. Justifica-se a incidência por ser uma *quase propriedade* [1].

A definição de posse pode ser extraída do próprio conceito de possuidor, presente no art. 1.196, do CC. No caso em comento, para efeito da incidência do tributo há de ser a posse *ad usucapionem*: a que revela a exteriorização da propriedade, com a possibilidade de nesta converter-se.

O aspecto temporal do imposto em tela, conforme o art. 1º da Lei 9393/96 – lei instituidora do ITR –, é o dia 1º de janeiro de cada ano, diante da periodicidade pertinente. Portanto, esta é a data importante para o nascimento da obrigação tributária.

A base de cálculo definida pelo CTN é o valor fundiário, ou seja, o valor da terra nua tributável. Isto significa que em sua avaliação apenas será considerada a extensão de terra, sem a consideração de benfeitorias, culturas, pastagens ou instalações. A Lei 9393/96 seguiu nessa esteira, tecendo detalhamentos como a forma de apuração, as áreas excludentes e demais.

Com relação à alíquota, há a Tabela de Alíquotas do ITR, com graduação firmada conforme a combinação de dois critérios: área total do imóvel e grau de utilização. Este último critério atende ao disposto no §4º do art. 153 da CF, visto que onera as propriedades improdutivas, desestimulando a sua manutenção.

O aspecto espacial, objeto deste estudo, será tratado posteriormente. Vejamos o histórico, os critérios constitucionais e os aspectos da hipótese de incidência do IPTU.

1.2 O IPTU.

1.2.1 Histórico. Critérios Constitucionais.

Em 1799 o imposto predial foi estabelecido com a denominação “imposto de décima urbana”, pela Rainha D. Maria. No entanto, foi efetivamente instituído no Brasil pelo Príncipe Regente D. João VI, com a chegada da família real portuguesa, em 1808.

Posteriormente, em 1873, adquiriu a denominação de “imposto sobre prédios”, e, em 1881, “imposto predial”. Mas, foi com Constituição de 1891 que tal tributação passou a recair, igualmente, sobre o território urbano, sendo de competência dos Estados.

A Constituição de 1934 outorgou a competência para os impostos predial e territorial urbanos aos Municípios. O imposto predial foi cobrado sob a forma de décima ou de cédula de renda.

A Carta Magna de 1946, por sua vez, manteve a competência dos Municípios. A EC n. 5, de 1961, selecionou o imposto em territorial urbano e rural e imposto predial, enquanto a EC n.10, de 1964 atribuiu aos Estados Membros o imposto sobre a propriedade territorial rural, mantendo os impostos territorial urbano e predial, aos Municípios.

Por fim, a Constituição de 1988 manteve a competência do IPTU aos Municípios, em seu art. 156, I, e dispôs em seu art. 182, §4º, sobre a aplicação de progressividade de alíquotas no tempo. A EC n. 29, de 2000 alterou a redação do §1º do art. 156, da CF, acrescentando a possibilidade da progressividade de alíquotas em razão do valor do imóvel, além da diferenciação de alíquotas de acordo com a localização e o seu uso, sem prejuízo da progressividade no tempo.

O IPTU, como todo imposto, deve obediência ao princípio da capacidade contributiva, informador desta espécie tributária. De fato, este imposto incide sobre o direito de propriedade de imóvel urbano, revelador de manifestação objetiva de riqueza do contribuinte. Neste sentido, o art. 156, §1º, I da CF vai ao encontro do art. 145, §1º da CF ao apontar a progressividade em razão do valor do imóvel.

Além da possibilidade da natureza fiscal da progressividade do tributo em voga, temos a de natureza extrafiscal, que visa atender a função social da propriedade, realizada quando os contribuintes a utilizam segundo os interesses locais expressos no plano diretor do Município,

disposição expressa no art. 182, §2º da CF. Assim sendo, a alíquota do IPTU poderá ser agravada caso o contribuinte não atenda ao previsto, ou seja, a tributação terá a função de conduzir-lhe o comportamento ao fim almejado pela Constituição Federal: o atendimento à função social da propriedade, segundo o planejamento urbanístico.

O art. 182, da CF, voltado à política de desenvolvimento urbano, possibilita ao ente político exigir do proprietário um adequado aproveitamento de terreno urbano, sob pena de, sucessivamente, ocorrer o parcelamento ou edificação compulsórios, a aplicação de IPTU progressivo e, ao fim, a desapropriação. Há a necessidade, para tanto, de prévia edição de lei específica para área incluída no plano diretor, no contexto da função social da propriedade, que possibilite a utilização da progressividade no IPTU em seu caráter extrafiscal.

O Estatuto da Cidade – Lei 10.257 –, em 10 de julho de 2001, regulamentou os arts. 182 e 183 da CF, prevendo a aplicação de alíquotas progressivas no tempo para o IPTU quando descumpridas as condições e prazos previstos em lei municipal específica sobre o parcelamento, edificação ou utilização compulsórios, ou em situações de inobservância de etapas designadas para as construções de grande porte.

Neste caso, o ente político procederá à aplicação do imposto progressivo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de 5 anos consecutivos. O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano deverá ser fixado na lei municipal específica para área incluída no plano diretor, e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de 15% (quinze por cento).

Não sendo atendida a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar neste prazo de 5 anos, o ente político manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra, garantida a prerrogativa de desapropriação do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública. Claramente confiscatória a alíquota no patamar de 15%, visto que vem a absorver o patrimônio do contribuinte.

1.2.2 A regra-matriz do IPTU.

A Constituição da República de 1988 outorgou competência tributária aos Municípios para a instituição de impostos sobre a *propriedade predial e territorial urbana*, em seu art. 156, inciso I. O CTN tratou do assunto no art. 32 e seguintes.

A Constituição Federal considerou o direito de propriedade possibilitando a tributação da terra, bem como, das construções nela edificadas. O CTN por sua vez, acrescentou a posse, bem como, o domínio útil, estendendo ao núcleo central *propriedade*, à quase propriedade e a exteriorização

desta, conforme anteriormente abordado, visto que ambas revelam capacidade econômica. Ademais, o IPTU grava a disponibilidade econômica relativa ao imóvel (HARADA, 2012, p. 98).

O sujeito passivo do IPTU é aquele que revelar capacidade econômica vinculada à propriedade predial e territorial urbana, seja enquanto proprietário, titular do domínio útil ou possuidor (*ad usucapionem*). Temos, além desses, os responsáveis tributários.

Portanto, estão excluídos da condição de sujeito passivo do IPTU: o usuário e o titular do direito real de habitação, o locatário, o arrendante, o comodatário e o cessionário (do direito de uso), entre outros.

Algumas outras situações impedem a incidência, tais como: a desapropriação (art. 5º, XXIV da CF), a requisição (art. 22, III da CF), as limitações administrativas (destinação residencial ou comercial), o tombamento, a ocupação temporária (por ex.: inundação), o parcelamento e a edificação compulsórios (art. 182, §4º, I da CF), além da servidão administrativa (arts. 1378 a 1379, CC).

A legislação municipal, em regra, aponta a data de 1º de janeiro de cada ano como o aspecto temporal do IPTU. Nesta data será verificada a situação do imóvel e se extrairá o sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Nada impede que seja outra a data determinada, bastando que a lei a especifique. Nada dispondo, a melhor interpretação é a da utilização da data normalmente utilizada, do primeiro dia do ano civil.

O art. 33 e parágrafo único do CTN dispõe que o IPTU é calculado segundo o valor venal do imóvel. Resulta este da avaliação do terreno e da construção, que se faz segundo normas e métodos peculiares, que consideram elementos característicos da área urbana, como por exemplo, as especificidades da construção, os logradouros, a região em que o imóvel está localizado, entre outros. Esta apuração resulta em tabelas denominadas “plantas fiscais de valores”, que seguem anexas às leis instituidoras do imposto.

Tais plantas de valores retratam o valor presumido do bem, segundo a técnica da praticidade. Isto com o fito de tornar a lei exequível diante da dificuldade em avaliar a propriedade imobiliária de forma individual. Assim, determinam o valor da propriedade no mercado imobiliário, ao fixar índices e valores médios do metro quadrado de terreno e construção, ou seja, apontam padrões definidos numericamente, que serão aplicáveis ao imóvel, levando em conta o tipo do imóvel e a área, zona ou bairro em que se encontra. É, de fato, uma estimativa, visto apresentar uma padronização, pela média.

As alíquotas do IPTU igualmente estão dispostas na lei municipal, respeitado os princípios da capacidade contributiva, da isonomia e o do não confisco tributário. O art. 156, §1º da CF determina a

progressividade do imposto, preceituando a progressividade em razão do valor do imóvel e a possibilidade de alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do mesmo, ou seja, segundo o critério da seletividade.

De fato, o IPTU apresenta uma *progressividade* [2] embasada tanto na função fiscal do tributo, com origem na capacidade contributiva presente no art. 145, §1º da CF e repisada especificamente quanto ao tributo no art. 156, §1º, I da CF; quanto na extrafiscal, com fundamento na política de desenvolvimento urbano do art. 182 da CF e apontada no art. 156, §1º, II da CF, conforme o anteriormente versado.

2. Vigência da lei tributária no espaço. Os princípios orientadores e a competência tributária.

A vigência é a propriedade das regras jurídicas de disciplinar, dando significação jurídica aos fatos. Ou seja, ocorrido no mundo fático o evento descrito em determinada lei vigente, esta incidirá atribuindo-lhe significação jurídica. A vigência da legislação tributária segue as regras gerais constantes na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB –, salvo as disposições em contrário.

Publicada a lei é preciso identificar em que momento e em que espaço esta passa a vigor. Assim sendo, estão presentes duas coordenadas que disciplinam a matéria: a coordenada de tempo e a de espaço.

A princípio, a própria lei estabelece o termo inicial de sua vigência, sendo utilizada a regra geral, caso silencie a respeito. No mais, as leis tributárias se submetem ao princípio da anterioridade tributária presente no art. 150, III, *b* e *c*, da CF - salvo exceções -, bem como, as normas gerais presentes no CTN, que disciplinam a matéria.

No que pertine a vigência no espaço, em regra é o princípio da territorialidade da lei que a orienta: a lei tributária vigora nos limites do território do ente político que a editou, em obediência ao princípio federativo e da autonomia das pessoas políticas. Excepcionalmente será aplicada a extraterritorialidade.

De fato, os entes políticos ocupam, juridicamente, o mesmo plano hierárquico e, portanto, devem receber tratamento jurídico-formal isonômico. As diferenças existentes se apresentam nas distintas competências outorgadas pela CF. Os campos de atuação são autônomos, exclusivos e exercitados com liberdade.

Os entes políticos decidem a respeito de suas prioridades administrativas e consequente aplicação de seus recursos financeiros. Deve prevalecer no exercício da competência tributária o princípio da lealdade federativa.

Por esta razão os dispositivos presentes no sistema tributário vão ao encontro do princípio federativo. Através da repartição de competências tributárias, a Constituição Federal garantiu aos entes da federação a possibilidade de obter receita própria, privativa, que lhe assegura autonomia. Ademais, no estabelecimento de normas gerais, limita o poder de tributar e evita o conflito de competência.

Portanto, a lei instituidora do IPTU vigora no âmbito territorial de cada Município, incidindo no direito de propriedade de imóvel situado na zona urbana, em 1º de janeiro de cada ano. Por outro lado, a lei que instituiu o ITR, de competência da União Federal, vige na zona rural dos Municípios, ocorrendo a sua incidência no direito de propriedade dos imóveis nesta localizados, no primeiro dia do calendário civil, anualmente.

Neste sentido, não há conflito de competência. É a determinação do que seja zona urbana e do que seja zona rural que determinará a incidência do IPTU ou do ITR.

3. O aspecto espacial da hipótese de incidência dos impostos em voga e a legislação tributária

O aspecto espacial da hipótese de incidência tributária do ITR é a zona rural do Município, situada dentro do território nacional. Por outro lado, o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária do IPTU é a zona urbana do Município, no território brasileiro.

A Constituição Federal apontou o zoneamento em que situado o imóvel como o determinante a fixar a competência tributária dos entes políticos quanto aos impostos sobre a propriedade imobiliária. Mas, qual a definição de zona urbana e de zona rural? Diversas leis trataram sobre o assunto.

3.1 O critério a ser adotado para a definição de zona urbana.

Em 1964 foi editado o Estatuto da Terra – Lei 4.504 -, que trouxe em seu art. 4º a utilização do critério da destinação do imóvel [3] a definir se o imóvel pode ser considerado rural ou urbano conforme a presença ou ausência de atividade agropecuária. Esta lei, ordinária da União, regula os

direitos e obrigações referentes aos imóveis rurais, para os fins de execução da Reforma Agrária e promoção da Política Agrícola.

O Código Tributário Nacional – Lei 5.172/66 -, originariamente lei ordinária, mas recepcionado pela CF/88 como lei complementar de âmbito nacional, determinou o critério topográfico como o definidor, traçando a matéria em seu art. 32 [4]. Assim, zona urbana é aquela definida na lei municipal, que tenha pelo menos dois dos melhoramentos constantes no parágrafo primeiro.

O parágrafo segundo trouxe as zonas urbanizáveis como zonas urbanas por equiparação, criadas por lei municipal. São destinadas a moradia, indústria e comércio, porém, sem a obrigatoriedade dos melhoramentos elencados no parágrafo primeiro.

Por sua vez, o art. 15 do Decreto-lei 57/66 [5], lei ordinária federal que versa sobre o ITR - embora *aceita pela jurisprudência como norma geral e lei complementar no sentido material* (DERZI, 2013, p. 307) -, dispôs que o critério apontado pelo CTN não atinge o imóvel que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. Determinou para estes a incidência do ITR, apresentando exceção à regra quando o imóvel seja destinado a atividades agropecuárias.

A seguir, a Lei 5868/72, lei ordinária federal que instituiu o Sistema Nacional de Cadastro Rural, em seu art. 6º, manteve o critério da destinação e somou a este o da área do imóvel. Assim, caso o imóvel tivesse área superior a 1 hectare, independentemente de sua localização, e apresentasse atividade agropecuária, o zoneamento seria considerado rural, sendo considerada cabível a incidência do ITR. Inclusive, esta era a redação do parágrafo único do preceito, que afastava expressamente o art. 32 do CTN.

A Lei Federal 9393/96, instituidora do ITR, seguiu o critério topográfico apontado pelo CTN. Em seu artigo 1º [6] praticamente reproduziu os termos do art. 29 do CTN [7], acrescentando no dispositivo o aspecto temporal da hipótese de incidência tributária.

Não temos, conforme o panorama acima, uma uniformidade de critério na legislação tributária para a definição do que seja a zona urbana e a zona rural. Porém, qual seria a via hábil a definir o zoneamento como urbano ou rural? Qualquer lei instituidora do imposto sobre o direito de propriedade imobiliária poderia trazê-lo? Teria cada Município a sua própria definição de zona urbana enquanto a União Federal a teria de zona rural? Obviamente que não.

De fato, cabe à lei complementar de âmbito nacional, em sua função de norma geral de direito tributário, a definição de zona urbana, e por exclusão, a de zona rural. Neste sentido, tal definição traçada é de observância obrigatória pelos entes políticos.

Não irá a lei em voga usurpar a competência da União ou do Município, ferindo o princípio federativo ou da autonomia municipal. No escopo de prevenir conflitos de competência, uniformizando a definição em tela, acaba por fixar critérios de validade da legislação ordinária dos entes políticos.

Ressalta-se que tais leis se encontram em idêntico patamar hierárquico, pois possuem matérias diversas e apreendem o seu fundamento de validade na Constituição Federal. Eventualmente a lei ordinária encontrará fundamento de validade na lei complementar.

É importante mencionar que estas são sempre regras atinentes a parâmetros constitucionalmente estabelecidos às competências tributárias, pois dispõem sobre conflitos de competência e suas limitações. Portanto, está a lei complementar a serviço da própria Constituição Federal.

Essa função, de expedir normas gerais, apresenta, portanto, um caráter declaratório, visto que explicita o que apontado pela Constituição Federal. Desta forma será prestigiada a federação e a autonomia das pessoas políticas. Por esta razão a lei complementar jamais poderá versar sobre minudências próprias de lei ordinária expedida pelo ente político. Misabel Derzi assevera a respeito:

Os limites, não obstante, das normas gerais, encontram-se na própria autonomia das pessoas estatais que compõem a Federação. Se, dentro do Direito tributário, a prevenção de conflitos de competência é um marco importante, indicador desses limites, a função de orientação, padronização e uniformização ensejará dúvidas ao intérprete quanto à sua extensão. O federalismo integrativo, já por si centralizador, não pode sufocar, de forma nenhuma, a autonomia e a descentralização, enfim, a dessimetria a que se refere PONTES DE MIRANDA, sob pena de converter-se o País em verdadeira unidade política. (DERZI, Misabel, 2010, p. 159).

Assim sendo, a lei complementar não poderá traçar a regra matriz de incidência dos tributos, a não ser que seja para atender a sua função de expedir normas gerais em duas situações: para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar ou dispor sobre conflitos de competência entre os entes políticos.

De fato, trata-se de exceção, pois cabe apenas ao ente detentor da competência tributária outorgada pela Constituição Federal a instituição de seus tributos, ao especificar os aspectos da

hipótese de incidência tributária que lhe são próprios, seja em lei ordinária ou complementar - conforme a via legislativa exigida pela Carta Magna. Todos os elementos essenciais da norma devem estar presentes na lei instituidora.

Portanto, é o CTN em sua função de norma geral de direito tributário a via legislativa hábil a versar sobre a definição de zona urbana – e por exclusão a zona rural -, e o fez em seu art. 32, ao determinar, em consonância com a Constituição Federal, o critério topográfico apenas. Tal atuação possuiu por base o escopo de dirimir conflitos de competência, ao estabelecer critério uniforme a ser observado por todos os entes políticos para a delimitação do zoneamento.

Neste sentido, os Municípios delimitarão as suas zonas urbanas e rurais segundo o art. 32 do CTN. Não há, portanto, usurpação de competência tributária, mas apenas, repita-se, uma padronização de entendimento quanto a definição do que seja zona urbana, de observância obrigatória por todos os Municípios da Federação, bem como pela União Federal. Isto evitará a bitributação do direito sobre a propriedade imobiliária, e assim, eventuais conflitos de competência tributária.

Passemos às decisões quanto à matéria.

4. As decisões dos tribunais e a decisão de Consulta Fiscal n. 198 do Cosit.

4.1. As decisões dos tribunais.

Em 1982 o STF proferiu decisão no julgamento do RE 93.850-8/MG, declarando a inconstitucionalidade do art. 6º da Lei 5868/72, ao argumento que a fixação do critério para a caracterização do imóvel como urbano ou rural, para fins tributários, é princípio geral de direito tributário, e, portanto, só pode ser estabelecido por lei complementar. Neste sentido, afastou o artigo em tela, declarando-o inconstitucional, visto que fixou critério diverso do presente no CTN: o da destinação econômica do bem associado ao tamanho da área. O Senado Federal, em 30 de junho de 1983, editou a Resolução 313, suspendendo a execução deste dispositivo. Neste sentido, privilegiou o CTN, em sua função de norma geral.

O STF, em 1986, no RE 100.427/DF voltou a analisar a matéria referente ao IPTU, proferindo decisão contrária à anterior, ao apontar o critério da destinação do imóvel como determinante a fixar a incidência do imposto sobre o direito de propriedade imobiliária. Apontou como fundamento o artigo 6º da Lei 5.868/72, extirpado do sistema, que segundo a decisão, teria derogado o critério do

§1º do artigo 32 do CTN. Assim, afastou o CTN ao indicar uma lei ordinária federal como a apta a consagrá-lo, embasando a decisão num dispositivo que não pertencia mais ao sistema.

O STF, no RE 140.773/SP, cuja decisão foi proferida em 1996, declarou a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei ordinária federal nº 5.868/72 [8] na parte em que revogou o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66, adotando ainda o critério da destinação do imóvel. Isto porque, segundo a decisão, este decreto foi recepcionado como lei complementar, que teria o condão de modificar o CTN no que conflitante, visto que outra lei complementar poderia fazê-lo. Em 7 de junho de 2005 o Senado Federal promulgou a Resolução nº 9, suspendendo a execução do art. 12 da lei em tela.

O STJ, por sua vez, proferiu decisão em 2000, indicando o critério da localização com fundamento no art. 32 do CTN, visto tratar-se de lei complementar. Exarou na sua decisão, como argumento, que o Decreto-lei 57/66 não poderia modificar o CTN, diante do princípio da hierarquia das leis. Prestigiou o CTN enquanto lei complementar a ditar normas gerais de direito tributário.

Outra decisão exarada pelo STJ, em 2007, no AgRg do REsp 679.173/SC, a Ministra Denise Arruda teceu uma linha do tempo em sua decisão, indicando que o Decreto-lei 57/66 foi recebido com natureza de lei complementar. Asseverou que antes que o CTN entrasse em vigor, o Decreto-lei já havia alterado o seu art. 32. Assim, assentou em sua decisão o critério da destinação econômica do bem como o determinante a fixar a competência tributária do ente político sobre o direito de propriedade imobiliária.

Em 2009 o STJ julgou o REsp 1.112.646/SP, em sede do rito de recursos repetitivos, indicando que o imóvel deve ser classificado não apenas pelo critério do art. 32 do CTN, mas “[a]o 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”. Resgatou, portanto, antiga posição do STF, indo ao encontro da decisão de 2007.

Com este, firmou-se a seguinte tese - Tema 174 do STJ: “*Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966)*”.

O STJ, em junho de 2019, no Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 1377458 / SP, de relatoria do Ministro Francisco Falcão, sendo o órgão julgador a Segunda Turma, a decisão exarada tomou por base os termos do art. 15 do Decreto-lei 57/66, visto a tese assentada, de acordo com a qual, sobre imóvel localizado na área urbana do município, comprovadamente destinado à exploração de atividade extrativista, agrícola, pecuária ou agroindustrial, não incide Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), mas sim Imposto Territorial Rural (ITR), a despeito da zona de expansão urbana.

Nota-se que o Poder Judiciário, na maioria de seus julgados, apesar de ter afastado a lei ordinária como a apta a definir zona urbana, e por exclusão, zona rural, firmou o entendimento que o art. 15 do Decreto-lei 57/66 é o hábil a cumprir esta tarefa. Isto porque a jurisprudência e a doutrina indicam que este diploma foi recepcionado com *status* de lei complementar pela CF/67.

4.2 A solução de consulta fiscal n. 198 – Cosit.

Por sua vez, em 5 de novembro de 2018, a Administração Fazendária prolatou solução de consulta administrativa fiscal [8] diante de dúvida demonstrável do contribuinte – Solução de Consulta n. 198 - Cosit. Ressalta-se que esta possui a natureza jurídica de ato normativo e integra a legislação tributária na condição de norma complementar, estampada no art. 96 e 100, do CTN.

Na petição dirigida à Administração Pública o consulente alegou que os seus imóveis estão localizados em zona urbana, porém em áreas que não possuem os melhoramentos necessários à incidência do IPTU, conforme o art. 32 do CTN. Ademais, asseverou que nessas glebas há a prática de atividade rural agrícola e pecuária. Pleiteou a incidência do ITR, com fundamento no disposto no art. 6º da Lei nº 5.868/72.

Por sua vez, a Administração Fazendária aduziu que a Constituição Federal não cria tributos, mas outorga competência para que os entes políticos o façam.

No que pertine ao CTN, apontou que os arts. 29 e 32 indicam o zoneamento como o diferenciador quanto à incidência do IPTU ou do ITR, indicando o critério topográfico. Ademais, trouxe à baila o art. 97 deste mesmo diploma, expondo a necessidade de lei para a instituição de tributo, a definição de fato gerador, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo (incisos, I, III e IV). Consignou ainda, o art. 218, que indicou a data de 01/01/67 como a da entrada em vigor do CTN, estando revogadas as disposições em contrário.

Asseverou que o Decreto-lei 57 de 18.11.66 foi recebido como lei complementar pela doutrina e jurisprudência, preceituando em seu art. 15 o critério da destinação econômica ao afastar o art. 32 do CTN, mesmo que o imóvel esteja em área urbana. Por outro lado, assinalou que o art. 6º da Lei ordinária 5868/72 buscou revogar o art. 15 do Decreto-lei 57/66, acrescentando à destinação econômica do imóvel, um critério referente à área. O art. 12 trouxe expressamente em sua redação a revogação dos arts. 7,11,14 e 15 do mesmo Decreto-lei.

Neste sentido, anotou que o STF declarou a inconstitucionalidade do artigo 6º e seus parágrafos, sob o argumento que a citada lei não poderia fixar critérios, visto não ter natureza de lei

complementar. O mesmo, com relação ao art. 12. Trouxe ainda que o Senado Federal promulgou duas Resoluções: a de n. 313, suspendendo a execução do art. 6º e, a de n.9, referente ao art. 12.

Consignou que a Lei ordinária instituidora do ITR – Lei 9393/96 – adota, exclusivamente, o critério topográfico. No mesmo sentido a redação do regulamento do imposto – RITR/2002.

Em seu fundamento, assinalou que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional exarou o Parecer PGFN/CAT nº 1.093, de 2008 a respeito da matéria, apresentando que: 1. as leis ordinárias 5868/72 e 9393/96, pelo *status* que possuem, são inaptas a cumprir o mister de definir o fato gerador do ITR, conforme a exigência do artigo 146, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal. Assim, resta definir a quem cabe a tarefa: ao CTN ou ao Decreto-lei 57/66; 2. há necessidade de diferenciação entre a zona urbana e a rural. O CTN o fez, listando os requisitos hábeis a considerar determinada área como zona urbana e por exclusão, a rural. O Decreto-Lei, por outro lado, é incompatível com a Constituição Federal, ao determinar a incidência do ITR sobre área urbana; 3. o STF considera o artigo 110 do CTN como preceito decorrente da própria lógica do sistema de balizamento constitucional; 4. diante do exposto, concluiu pela não incidência do ITR sobre imóveis localizados na zona urbana, ainda que utilizados em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

Mencionou que o STJ proferiu acórdão, sob o regime de julgamento de recursos repetitivos, nos autos do Recurso Especial nº 1.112.646-SP, pelo entendimento que o art. 15 do Decreto-lei 57/66 deve prevalecer e que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional reconhece a força persuasiva dos precedentes judiciais do STF ou do STJ. No entanto, alegou que a Lei instituidora do imposto – Lei 9393/96 – não acatou a previsão do Decreto-lei mencionado.

Concluiu a solução de consulta, que o ITR não incide sobre imóvel localizado na zona urbana do Município, ainda que seja utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, tendo em vista que tal hipótese não se encontra prevista na lei ordinária instituidora do tributo.

Entendemos que o ITR não deve incidir em zona urbana, mesmo que na propriedade seja desenvolvida atividade própria de zona rural. A lei instituidora do tributo, por certo, deve e está em consonância com a Carta Magna.

No entanto, temos como fundamento à aplicação do art. 32 do CTN nesta matéria, conforme o art. 146 da CF. Isto porque a lei complementar deve expedir normas gerais para evitar conflitos de competência entre os entes políticos.

De fato, ao definir o que é zona urbana e por exclusão a zona rural, vem a evitar a bitributação. Assim, com a observância do art. 32 do CTN, fixando o critério a ser seguido de forma uniforme e em harmonia com os preceitos constitucionais, os eventuais “conflitos de competência” serão afastados.

Ademais, o Decreto-lei 57/66 é um diploma que se refere exclusivamente ao ITR, expedido pelo Presidente da República, com o escopo de alterar dispositivos sobre lançamento e cobrança do imposto, instituir normas sobre arrecadação da Dívida Ativa correspondente, entre outros. O CTN, diferentemente, é carta elaborada pelo legislativo, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário, de observância obrigatória por todos os entes políticos.

Há de haver um entendimento pacífico quanto à aplicação da legislação tributária, no que se refere aos impostos que incidem sobre a propriedade imobiliária. Verificamos que ainda hoje o Poder Judiciário e a Administração Fazendária não possuem um posicionamento uníssono, ensejando insegurança jurídica ao contribuinte, que se vê compelido a buscar uma solução de consulta para evitar o litígio ou tomar providências de acordo com os seus interesses.

CONCLUSÃO

No Brasil temos dois impostos que incidem sobre o direito de propriedade imobiliária: o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano. O primeiro é de competência da União Federal, enquanto o segundo, de competência dos Municípios. Tais impostos possuem critérios constitucionais específicos à sua instituição.

A lei instituidora do IPTU vigora no âmbito territorial de cada Município, incidindo no direito de propriedade de imóvel localizado na zona urbana. Por outro lado, a lei instituidora do ITR, na zona rural dos Municípios, incidindo no direito de propriedade de imóvel nesta localizado. Ambos, no primeiro dia de cada ano.

O CTN apontou em sua redação, juntamente com a propriedade, os institutos do domínio útil e da posse, na materialidade dos impostos em voga. Isto não significou alargamento do aspecto material da hipótese de incidência destes, visto que tais institutos revelam a “quase propriedade” ou a exteriorização desta, com a possibilidade de nesta converter-se. Neste sentido, revelam fatos signos presuntivos de riqueza a ensejar a tributação por via de impostos: espécies tributárias que possuem como princípio informador o da capacidade contributiva.

A Constituição Federal adotou na regra-matriz destes impostos o critério topográfico a definir a competência tributária do ente político. Neste sentido, ficou a função de fixar a definição de zona urbana e de zona rural à lei complementar, segundo a determinação expressa presente no art. 146 da CF.

A lei complementar possui a função de dispor sobre normas gerais em matéria tributária, especialmente para dirimir conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, segundo o art. 146 da CF. Neste caso, ao fixar o critério determinante, evita conflito de competência entre os entes políticos quanto às propriedades imobiliárias.

Por certo que cabe ao ente político instituir o tributo, apontando os elementos essenciais da norma de incidência tributária, não devendo a lei complementar usurpar-lhe a competência. Repisamos que a lei complementar deverá atuar apenas diante das hipóteses expressamente autorizadas pela Constituição Federal em seu art. 146, a fim de que o princípio federativo e o da autonomia municipal permaneçam preservados.

O art. 32 do CTN é o preceito que versa sobre a definição de zona urbana, determinando em seus parágrafos os requisitos específicos à sua configuração. Por exclusão será revelada a zona rural. Assim, os Municípios delimitarão as zonas urbanas e rurais presentes em seus territórios, segundo o CTN, ou seja, conforme a padronização instaurada pela norma geral de direito tributário, em todo o território nacional, visto que a observância é obrigatória.

No entanto, diversas normas buscaram disciplinar a matéria, o que causou a procura pelo Poder Judiciário para dirimir os “conflitos de competência”. Diante desse quadro, os tribunais proferiram decisões oscilantes entre o critério da localização e o critério da destinação econômica a este associado, tendo sido firmada a tese – Tema 174 do STJ –, por este último critério, desde que comprovada a utilização do imóvel situado em zona urbana para a exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. Este é o conteúdo constante do art. 15 do Decreto-lei 57/66, que adquiriu o *status* de lei complementar com a entrada em vigor da CF/67.

A matéria foi apresentada em processo administrativo de consulta fiscal, visto que, de fato, enseja dúvidas ao contribuinte e dá origem a insegurança jurídica. A Administração Fazendária, por sua vez, apresenta posicionamento contrário ao do Poder Judiciário, ao inadmitir a possibilidade de se considerar a zona urbana como rural, mesmo diante de uma destinação econômica do imóvel diversa.

A solução de consulta fiscal fundamentou esta decisão na falta de previsão na lei instituidora do ITR e a sua conformação à Constituição Federal. Esta aponta o critério da localização. É o art. 32 do

CTN que o traz, indicando requisitos para a configuração do que seja considerado zona urbana e, por exclusão, a zona rural.

É a lei complementar – CTN –, e apenas esta, que estabelece normas gerais de direito tributário especialmente para dispor sobre conflitos de competência. O aparente conflito de competência tributária entre o IPTU e o ITR é um caso típico, que merece padronização de entendimento a fim de que não ocorra bitributação e o princípio da segurança jurídica seja reestabelecido nesta matéria.

NOTAS

[1] Misabel Derzi assevera que esta interpretação pretende que situações economicamente idênticas submetam-se a idêntico tratamento tributário, rechaçando simulações e fraudes jurídicas, atendendo ao princípio da igualdade. (DERZI, 2013, p. 317-321).

[2] Elizabeth Nazar Carrazza aduz que em matéria de progressividade o IPTU apresenta três situações distintas: 1. Art. 156, §1º, I da CF: alíquotas diferenciadas em razão da variação do valor dos imóveis; 2. Art. 156, §1º, II da CF: alíquotas progressivas em função da localização e uso do imóvel, para atender ao plano diretor; e 3. Art. 182, §4º, II da CF: progressividade de alíquotas em função da inobservância das regras do plano diretor (CARRAZZA, E. N., 2015, p. 203).

[3] Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se: I - "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada;(...)

[4] Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

[5] 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.

[6] Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

[7] 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.

[8] Art. 12 - Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário, em especial os parágrafos 1 e 2 do Art. 5º, e os artigos 7, 11, 14 e 15, e seus parágrafos, do Decreto-lei número 57, de 18 de novembro de 1966, o parágrafo 4 do Art. 5º do Decreto-lei número 1.146, de 31 de dezembro de 1970, e o Art. 39 da Lei número 4.771, de 15 de setembro de 1965.

[9] A consulta fiscal visa a obtenção de uma resposta por parte da administração pública diante de uma situação de fato em que o contribuinte se encontre, a fim de orientá-lo em seu comportamento, a partir do entendimento da Fazenda Pública a respeito da matéria, e, ao mesmo tempo, vincular o administrador, evitando o litígio.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª ed., São Paulo: Noeses, 2010.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31ªed., São Paulo: Malheiros, 2017.

_____ **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed., São Paulo: Saraiva, 2017.

_____ **Direito Tributário: linguagem e método**. 5ª ed., São Paulo: Noeses, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2017.

DERZI, Misabel Abreu Machado in BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____ in BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **IPTU: doutrina e prática**. Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

PAULSEN, Leandro/ MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 10ªEd., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 9ª ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____ **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 16ª ed., Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014.

VIANNA, Julcira Maria de Mello. **Critérios da regra-matriz de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza** in BERGAMINI, Adolpho/ BOMFIM, Diego Marcel (org). **Comentários à Lei Complementar n. 116/03: de advogados para advogados**. São Paulo: MP Ed., 2009.

Trabalho enviado em 29 de junho de 2019

Aceito em 14 de janeiro de 2021