

IPTU: atualidades na jurisprudência

Nathaly Campitelli Roque¹

Procuradora do Município de São Paulo

Sumário: 1. Introdução. 2. Imunidade ao IPTU: presunção de benefício? 3. Isenção: extensão do benefício? 4. IPTU e ITR: bitributação? 5. Limitações ao direito de propriedade e o IPTU: dispensa do pagamento? 5.1. A propriedade como direito limitado: há impacto tributário? 5.2. As restrições administrativo-ambientais e a tributação: isenção do IPTU? 5.3. IPTU e Estatuto da Cidade. 5.4. Propriedade de terras de tempo imemoriável e o IPTU. 6. Lançamento do IPTU: os dados cadastrais e obrigações acessórias. 7. Considerações finais.

Resumo: O presente texto apresenta algumas das discussões atualmente tratadas na jurisprudência brasileira sobre a incidência do ISS em relação à imunidade, isenção, bitributação entre IPTU e ITR, limites ao direito de propriedade e atualização de dados cadastrais.

Palavras-chave: IPTU. Jurisprudência. Aspectos Controvertidos.

1. Introdução

É o Imposto sobre a propriedade territorial urbana um dos impostos mais antigos do Brasil e é o que há mais tempo pertence à competência tributária dos Municípios (desde a constituição de 1934, de forma inequívoca, conforme seu art. 13, §2º, II). E, em que pesem todas as transformações nas formas de os Municípios (em especial, os de médio e longo porte) buscarem receitas tributárias próprias, é o IPTU importante fonte de arrecadação e foi convertido pela Constituição Federal de 1988 em instrumento de implementação da política urbana.

Sua importância se reforça, ainda, pelo fato de ser o tema em matéria tributária mais presente no dia a dia da Justiça. De acordo com o Relatório “Justiça em Números”, produzido pelo Conselho Nacional de Justiça, no ano-base 2018, o IPTU foi o quarto assunto mais discutido na primeira instância da Justiça Estadual. É, assim, o assunto líder de judicialização em matéria tributária.

Seus aspectos fáticos e jurídicos, assim, merecem atenção pelo estudioso do direito tributário e pelo julgador. Por isso, com esse artigo, objetiva-se apresentar algumas das discussões mais recorrentes em relação ao tema e como a jurisprudência tem firmado seus entendimentos.

Para tanto, trataremos das imunidades e isenções em matéria de IPTU, do conflito de competência entre o IPTU e o ITR (imposto de competência da União Federal), das

¹ Graduada, Mestre e Doutora em Direito na PUC/SP. Professora dos cursos de graduação e de pós-graduação *stricto sensu* da PUC/SP. Ex-conselheira julgadora do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo.

limitações ao direito de propriedade e da manutenção de tributação pelo IPTU e, por fim, do conflito entre a União e particulares sobre as terras da Coroa e os reflexos desta disputa na atividade tributária dos Municípios.

2. Imunidade ao IPTU: presunção de benefício?

Tanto a imunidade quanto a isenção implicam a limitação de um ente tributante exigir a cobrança de determinado tributo. No caso da imunidade, limitação que tem *status* constitucional, caracteriza-se pelo afastamento da competência em se estabelecer o tributo em desfavor de determinadas atividades ou em determinadas situações.

Em relação ao IPTU, as imunidades aplicáveis são aquelas referidas no rol do artigo 150, IV da Constituição Federal, mais especificamente as estabelecidas pelas alíneas “a” a “c” do mencionado dispositivo constitucional (imunidade recíproca, a templos de qualquer culto e a entidades educacionais e assistenciais).

Um ponto deverá sempre ser observado pelo julgador: a constatação da imunidade depende de prova: é necessário que, concretamente, o imóvel imune revista as condições estabelecidas pela norma constitucional: pertencer a outro ente federativo (cabendo a prova da propriedade efetiva); a entidade religiosa ou partido político (devendo haver demonstração de que o imóvel seja utilizado nas finalidades essenciais da entidade) e, no caso das instituições educacionais e assistenciais, que os requisitos do art. 14, do Código Tributário Nacional estejam preenchidos.

O grande ponto que tem sido discutido em termos judiciais é a quem incumbe tal prova: se à entidade pretendente ao benefício tributário ou ao ente tributante. Em nosso entender, fere a legalidade e a isonomia o entendimento segundo o qual se presume que o benefício constitucional inverta o ônus da prova em desfavor da entidade tributante e desobrigue a entidade de comprovar administrativamente e/ou nos autos judiciais sua condição de imune.

Em um processo administrativo ou judicial, incumbe, como regra, que a demonstração do direito pleiteado pertença ao interessado. Isso porque detém ele os documentos e demais elementos que podem afirmar o preenchimento dos requisitos legais. Tem o contribuinte o acesso aos títulos de propriedade e cabe a ele a escrituração de sua contabilidade, elemento sem o qual, nas hipóteses dos incisos “b” de “c” do inciso VI do art. 150, CF, o imóvel perde a condição de imune à tributação (no caso de nossa análise, ao IPTU).

Porém, de forma contrária a tal diretriz, consolidou-se o entendimento de que cabe à edilidade a prova do uso do imóvel ou da comprovação dos requisitos do art. 14, CTN:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade. Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança

*não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos. Agravo regimental a que se nega provimento.*²

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA. IMUNIDADE. ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO ÀS AUTARQUIAS. PRECEDENTES. 1. O Supremo Tribunal Federal entende que a imunidade tributária recíproca dos entes políticos, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Republicana, é extensiva às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.³

Sendo assim, segundo o entendimento consagrado, haveria uma presunção constitucional de imunidade, fundamentada especialmente no dever que tem o ente público de fiscalizar as atividades de todas as entidades. Tal presunção tem clara natureza relativa (*iuris tantum*), ou seja, admite prova a ser produzida pelo Fisco em sentido contrário. E, assim, está autorizada a entidade pública a promover todas as medidas fiscalizatórias competentes para verificar as condições constitucionais para reconhecimento da imunidade.

Conforme, porém, é facilmente verificável na jurisprudência, as dificuldades se colocam em duas situações específicas:

a) quando há demonstração nos autos de que a entidade se negou a apresentar documentos no processo administrativo;

b) quanto há demonstração nos autos de que não há preenchimento das condições legais e constitucionais em sede de processo administrativo regular;

c) quando há reversão de julgamento em sede de recurso, quando o juízo de primeira instância entendeu haver provas suficientes de que não haveria a demonstração da imunidade.

Na primeira hipótese, em que os documentos não são apresentados em processo administrativo regular, é necessário se reconhecer o recuo da presunção noticiada e a aplicação da regra contida no art. 148, do Código Tributário Nacional.

Isso porque não se pode manter a presunção que se fundamenta no poder fiscalizatório se o contribuinte, por ato deliberado, deixa de contribuir com a fiscalização. Tal entendimento é contrário à boa-fé que rege as relações jurídicas de toda a natureza.

No segundo caso, quando houver a prova devidamente colhida em processo administrativo regular, deve-se considerar que a presunção foi derrubada. Assim, o ônus da prova deverá seguir o regramento estabelecido no Código de Processo Civil, cabendo à entidade demonstrar a irregularidade no processo administrativo (que se beneficia pela presunção de legitimidade dos atos administrativos) ou o erro na apreciação das provas produzidas.

A última hipótese decorre da mudança de convencimento da atividade judicial e da vedação à surpresa, regra estabelecida no art. 10 do Código de Processo Civil. Se o caso for, deverá a Autoridade Judiciária apontar precisamente quais provas não foram produzidas, de forma a evitar decisões genéricas (vedadas que são pelo art. 489, §1º, CPC).

² ARE 800395 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/10/2014. Processo Eletrônico DJe-224 DIVULG 13-11-2014 PUBLIC 14-11-2014.

³ AgR no RE 475.268/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 22/02/2011.

Por fim, recordamos que tal imunidade não atinge as taxas, sejam elas de prestação de serviço público divisível ou de poder de polícia. Isso porque a redação do art. 150, VI direciona a imunidade apenas aos impostos. O não pagamento de taxas depende de lei municipal que conceda isenção.

3. Isenção: extensão do benefício?

Como antes mencionado, a isenção também é causa de dispensa do pagamento de tributos. O Código Tributário Nacional trata o instituto como causa de exclusão do crédito tributário.

É importante atentar que a Constituição Federal de 1988 estabelece a vedação das isenções heterônomas (concedidas pela União sobre impostos de competências dos Estados, Municípios e Distrito Federal). Assim, razoável se mostra entendimento segundo o qual somente pode ser estabelecida a isenção por lei do próprio ente tributante (art. 151, III, CF) e consiste em renúncia de receita tributária em prol do incentivo de determinada atividade de interesse econômico ou social.

Sendo assim, o primeiro aspecto a ser observado pelo julgador é a existência de norma específica do Município para a isenção de determinado tributo. A prova se faz nos termos do art. 376, CPC, cabendo à parte que afirma a existência do direito a prova da vigência e teor da lei municipal.

Quanto aos limites da isenção, devemos nos ater ao regime jurídico de interpretação das normas de isenção estabelecidas pelos art. 108, parágrafo 2º e 111, II do Código Tributário Nacional. Observando ambas as disposições legais, verifica-se que não se autoriza a dispensa de pagamento de tributo por equidade, o que impede a adoção de qualquer interpretação extensiva à norma que concede isenção. Além disso, há o reforço dado mais adiante, no qual se estabelece a interpretação meramente declarativa da norma que outorga isenção. Por conseguinte, não cabe ao Poder Judiciário estender por interpretação norma isentiva a situações ou entidades nelas não previstas.

Por fim, observamos que os artigos 176 e seguintes do Código Tributário Nacional reconhecem ao ente tributante a possibilidade de impor condições à isenção, estabelecer o benefício por prazo certo e mediante requerimento do interessado. E, havendo tais situações na lei municipal, caberá ao julgador observá-las.

4. IPTU e ITR: bitributação?

Tanto o IPTU quanto o ITR (imposto sobre propriedade territorial rural, de competência da União Federal), são impostos que tomam a propriedade imóvel como fato econômico tributável. Tal proximidade os faz sujeitos ao regime estabelecido no art. 130, do Código Tributário Nacional, conforme fixado no tema 209 do Superior Tribunal de Justiça.

O que os distingue é o tipo de propriedade que cada um deles onera. E o conflito entre os critérios legais, somados à declaração de inconstitucionalidade da revogação de um deles deixou o tema nebuloso.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 32, oferece critérios para definir a propriedade urbana e, por exclusão, a propriedade rural. De forma a facilitar nossa análise, transcrevemos o artigo 32, antes mencionado:

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 loteamentos⁴ aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Porém, quando editado o Decreto Lei nº 57/66, que tratou da disciplina do ITR, o critério original foi alterado, da seguinte forma:

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.

Então, a partir do Decreto Lei nº 57/66, estabeleceu-se uma regra de distinção baseada na seguinte distinção:

a) em havendo quaisquer dos melhoramentos dos incisos do art. 32, CTN, mesmo que o imóvel se localizasse em área de expansão urbana constante de loteamento regular, o imóvel seria urbano;

b) porém, mesmo havendo tais melhoramentos e mesmo que localizado na zona urbana, se o imóvel se destinasse a atividade rural, o imóvel seria rural.

Na tentativa de afastar tal duplicidade de critérios, foi editada a Lei 5.868/72 que, em seu art. 12, revogou o art. 15 do Decreto-lei nº 57/66. Porém, tal revogação foi considerada inconstitucional, entendendo-se repristinada a redação original do art. 15 retro mencionado:

DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO (I.P.T.U.). IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (I.T.R.). TAXA DE CONSERVAÇÃO DE VIAS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

⁴ O regime jurídico dos loteamentos é disciplinado pela Lei nº 6.766/79.

1. R.E. não conhecido, pela letra “a” do art. 102, III, da C.F., mantida a declaração de inconstitucionalidade da Lei Municipal de Sorocaba, de n 2.200, de 03.06.1983, que acrescentou o parágrafo 4 ao art. 27 da Lei n 1.444, de 13.12.1966. 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 art. 15 do Decreto-lei n 57, de 18.11.1966. 3. Plenário. Votação unânime.⁵

Como se verifica das razões de decidir, as causas da inconstitucionalidade são formais, pois a norma revogada teria sido recepcionada como lei complementar, o que a torna revogável apenas por norma de igual hierarquia ou superior. Assim, lei ordinária não poderia ter o condão de atingir seus efeitos.

Diante do prosseguimento das discussões a respeito do tema, o Superior Tribunal de Justiça assim se posicionou:

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

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

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

(REsp 1112646/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 28/08/2009 – tema 174).

Nas razões de decidir, assim considerou o Ministro Relator:

No mérito, a discussão a respeito da incidência do IPTU ou do ITR é caso clássico de conflito de competência a ser dirimido pela legislação complementar, nos termos do art. 146, I, da CF. O art. 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, considera-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 CTN não é o único a ser considerado. O DL 57/1966, recepcionado pela atual Constituição como lei complementar (assim como o próprio CTN), acrescentou o critério da destinação do imóvel, para delimitação das competências municipal (IPTU) e federal (ITR).

Com a fixação da orientação acima, verifica-se haver três situações diferentes, cada uma a atrair a incidência de um imposto distinto:

⁵ RE 140773, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/1998, DJ 04-06-1999, PP-00017, EMENT VOL-01953-01, PP-00127.

- a) IPTU: Imóvel situado em zona urbana (art. 32, §1º, CTN). Se a área for loteamento, os melhoramentos são ônus do loteador e não do Município.
- b) IPTU: Em havendo imóvel dentro de zona urbanizável, a presunção de incidência tributária é de IPTU (art. 32, §2º, CTN). É ônus da prova do contribuinte demonstrar a utilização do imóvel.
- c) ITR: Se demonstrada a destinação rural do imóvel (art. 15, DL 57/66) mesmo que dentro dos limites do Município (ônus da prova é do contribuinte).

5. Limitações ao direito de propriedade e o IPTU: dispensa do pagamento?

5.1. A propriedade como direito limitado: há impacto tributário?

Como é bastante conhecido, nenhum direito é absoluto – como não o é o direito de propriedade. Em que pese observarmos lições da doutrina civilista que consagram o caráter absoluto do direito de propriedade, podemos identificar na legislação republicada diversos limites ao uso, gozo e fruição de um bem.

Os exemplos mais lembrados são as restrições impostas pelo Código Civil em decorrência do direito de vizinhança, do condomínio, do regime de servidões e passagens. Além desses, na legislação municipal, há muito tempo é reconhecida a competência para que os Municípios disciplinem o direito de construir e estabeleçam regras para melhor uso do espaço urbano. Outro exemplo são as regras estabelecidas para loteamentos, disciplinadas pela Lei 6.766/79.

Mais recentemente, a expansão da disciplina ambiental impôs novas restrições ao direito de propriedade, urbana ou rural (como as áreas de reservas nativas). E na vigente Constituição Federal há uma diretriz limitativa bastante evidente: função social da propriedade, a qual é estabelecida no rol dos direitos fundamentais (art. 5º, XXIII), a qual orienta o próprio uso da propriedade rural (art. 184 a 191, CF) e da cidade (art. 182 e 183, CF).

As restrições impostas ao exercício do direito de propriedade se justificam pela pauta de valor vigente, que foi apontada pelo poder constituído como a mais relevante e voltada ao desenvolvimento do interesse nacional. Porém, mesmo diante da relevância dos valores eleitos, o interesse no pleno exercício do direito de propriedade ou na compensação dos encargos impostos aos proprietários existe e é levado à apreciação judicial.

Para fins de reflexão, apresentaremos alguns temas que têm sido submetidos com mais frequência às cortes judiciárias.

5.2. As restrições administrativo-ambientais e a tributação: isenção do IPTU?

Em específico em relação às restrições administrativo-ambientais, a questão que se levanta é que haveria limitação tão extrema ao direito de uso, gozo e fruição que tal se assemelharia à perda do próprio direito de propriedade. Assim, alguns proprietários buscaram o Poder Judiciário para reconhecer a dispensa do pagamento do IPTU sob tal justificativa.

Quando a questão alcançou o Superior Tribunal de Justiça, este órgão assim se posicionou:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO IMÓVEL POR ESTAR LOCALIZADO EM ÁREA DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL. LIMITAÇÃO

ADMINISTRATIVA QUE NÃO ALTERA O DIREITO DE PROPRIEDADE. PEDIDO ADMINISTRATIVO QUE NÃO AFASTA O FATO GERADOR DO IMPOSTO E OS EFEITOS DE TRIBUTAÇÃO. MANUTENÇÃO DA COBRANÇA. ART. 1.228 DO CC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ.

1. A controvérsia diz respeito à suposta necessidade de ser reconhecida a isenção tributária sobre o imóvel em questão por tratar-se de área de preservação ambiental.

2. O acórdão recorrido consignou: “II.3. Da isenção tributária [...] No tocante ao tema da isenção, neste caso em análise, não cabe tratar sobre a exigibilidade do pedido administrativo em si, mas sim sobre a propriedade do imóvel à época do fato gerador tributário.

3. O fato de parte do imóvel ser considerada como área non aedificandi não afasta tal entendimento, pois não há perda da propriedade, apenas restrições de uso, a fim de viabilizar que a propriedade atenda à sua verdadeira função social. Logo, se o fato gerador do IPTU, conforme o disposto no art. 32 do CTN, é a propriedade de imóvel urbano, a simples limitação administrativa de proibição para construir não impede a sua configuração.

4. Não há lei que preveja isenção tributária para a situação dos autos, conforme a exigência dos arts. 150, § 6º, da Constituição Federal e 176 do CTN.

Recurso especial provido.⁶

Vale transcrever as razões de decidir:

Isto porque, a isenção tributária é admitida quando se vislumbram todas as circunstâncias que autorizam a diferenciação entre o sujeito passivo e os demais contribuintes. Outrossim, dispõe o art. 324 do Código Tributário Municipal, acerca do pleito de isenção: [...] Sendo assim, resta claro que a limitação administrativa não interfere no direito de propriedade, mas, tão-somente, impõe obrigações ao proprietário. Como bem destacado no decisor, ‘os créditos executados nos autos são decorrentes de dívida de IPTU. Nos termos do artigo 32 do Código Tributário Nacional, o fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel, razão pela qual o contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou possuidor a qualquer título. No caso dos autos, o embargante, por ser proprietário do imóvel na data do fato gerador do IPTU, situação concreta não questionada, é o contribuinte do imposto, situação que em nada se modifica pelo fato de existir a restrição administrativa.

Como bem destacado pelo Município embargado, não se pode confundir propriedade com restrição administrativa, pois esta não afasta o fato gerador do imposto e a titularidade para efeitos de tributação, pois, ausente exceção expressa em lei. Resta claro, assim, que a exação tributária em questão não é definida pela utilidade do imóvel, mas

⁶ REsp 1482184/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015.

sim pela propriedade. Portanto, tendo havido o fato gerador, resta hígida a cobrança do imposto em execução' (mov. 44.1).⁷

Verifica-se que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça se fixou no sentido de autonomia da obrigação tributária em relação à imposição de limites administrativos ao direito de propriedade.⁸ Isso porque, conforme o entendimento da Corte, o uso e fruição são apenas dimensões do direito real em caso, mas que este direito a eles não se resume.

Porém, ainda há discussão quanto às dimensões da restrição administrativo-ambiental, havendo entendimentos que se fundamentam na necessidade de constatação fática do quanto as restrições poderiam afetar o direito de propriedade.⁹

5.3. IPTU e Estatuto da Cidade

A Constituição Federal de 1988 inovou no sistema jurídico brasileiro ao prever o uso extrafiscal do IPTU, em seu art. 182, § 4º, II. Tal dispositivo criou a competência do Município em criar IPTU progressivo no tempo em caso de constatação de imóvel urbano sem a devida utilização.

Assim, nova restrição ao direito de propriedade foi estabelecida: o dever de utilizar adequadamente (conforme estabelecido no Plano Diretor do Município) o imóvel urbano. E tal dever, se não observado, acarreta, dentre outras medidas, a cobrança de IPTU com alíquota progressiva.

Elegeu o art. 10, Lei 10.257/01 os seguintes critérios para fins da criação do imposto:

- a) *Necessidade de previsão legal expressa do IPTU para fins extrafiscais;*
- b) *Necessidade de cientificação para aproveitamento do imóvel;*
- c) *Tributação progressiva em até cinco anos;*
- d) *Alíquota máxima a partir do quinto ano, até o aproveitamento ser realizado.*

Desde a edição da Emenda Constitucional 29/2000, a discussão sobre a extrafiscalidade do IPTU se restringe ao preenchimento dos requisitos legais acima mencionados.

⁷ REsp 1482184/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015. Grifos nossos.

⁸ E em tal sentido tem sido reiterado tal entendimento: REsp 1801830/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/05/2019, DJe 21/05/2019. No mesmo sentido: AgRg nos EDcl no REsp 1.417.632/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 11/02/2014; AgRg no REsp 1.389.132/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/05/2015; EDcl no AREsp 278.484/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/10/2013; AgRg no REsp 1511917/SC, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2017, DJe 16/08/2017; REsp 1482184/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015.

⁹ É o caso do entendimento predominante do Tribunal de Justiça de São Paulo, que até mesmo chegou a afastar a cobrança do IPTU em hipótese de restrição total ao direito de uso, gozo e fruição acarretar a dispensa da tributação, por inexistência de objeto devidamente demonstrado nos autos. APELAÇÃO CÍVEL nº 1001284-08.2016.8.26.0247, Rel. Monica Serrano, 14ª Câmara de Direito Público, julgado em 12/12/2019.

5.4. Propriedade de terras de tempo imemoriável e o IPTU

Por fim, vale registrar questão que, apesar de já estar superada, é bastante ilustrativa quanto à suscetibilidade da cobrança de IPTU quando há dúvidas fundadas sobre a utilização de terras por populações tradicionais.

Conforme estabelecido pelo regime jurídico vigente, as terras tradicionais pertencentes aos indígenas são propriedades das comunidades, estabelecendo o art. 231 da CF o regime de sua demarcação. Também são preservadas as terras pertencentes às comunidades quilombolas, que foram constitucionalmente tombadas (art. 216, § 5º, CF).

Com a vigência da Constituição Federal, passou a União a contestar a titularidade de terras discutidas em ações de usucapião urbano. O fundamento seria a existência de decretos imperiais que reconheciam terras à Coroa ou a aldeamentos indígenas.

No Estado de São Paulo, tais áreas seriam referentes a bairros consolidados do Município de São Paulo (como São Miguel Paulista e Pinheiros) ou de municípios inteiros (como é o caso de parte expressiva do território do Município de Guarulhos e diversas cidades do litoral paulista).

Quando os debates alcançaram o Supremo Tribunal Federal, a corte se posicionou da seguinte forma:

BENS DA UNIÃO – TERRAS – ALDEAMENTOS INDÍGENAS – ARTIGO 20, INCISOS I E XI, DA CARTA DA REPÚBLICA – ALCANCE. As regras definidoras do domínio dos incisos I e XI do artigo 20 da Constituição Federal de 1988 não albergam terras que, em passado remoto, foram ocupadas por indígenas.¹⁰

Nas razões de decidir, o voto vencedor percorreu todo o histórico da posse das terras disputadas ao longo das constituições de 1891 em diante e entendeu pela não recepção do Decreto-Lei 9.760/46 pela Constituição de 1946, concluindo que a solução contrária implicaria “por exemplo, asseverar que a totalidade do Rio de Janeiro consubstancia terras da União, o que seria um verdadeiro despropósito”.

E, a fim de orientar a demarcação de terras, assim se expressou o Supremo Tribunal Federal, reiterando o entendimento acima já expressado:

DEMARCAÇÃO DE TERRAS INDÍGENAS. O MARCO REFERENCIAL DA OCUPAÇÃO É A PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DAS SALVAGUARDAS INSTITUCIONAIS. PRECEDENTES.

1. A configuração de terras tradicionalmente ocupadas pelos índios, nos termos do art. 231, § 1º, da Constituição Federal, já foi pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, com a edição da Súmula 650, que dispõe: os incisos I e XI do art. 20 da Constituição Federal não alcançam terras de aldeamentos extintos, ainda que ocupadas por indígenas em passado remoto.

¹⁰ RE 219983, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/12/1998, DJ 17-09-1999, PP-00059, EMENT VOL-01963-04, PP-00632, RTJ VOL-00171-01, PP-00338.

2. *A data da promulgação da Constituição Federal (5.10.1988) é referencial insubstituível do marco temporal para verificação da existência da comunidade indígena, bem como da efetiva e formal ocupação fundiária pelos índios (RE 219.983, DJ 17.9.1999; Pet. 3.388, DJe 24.9.2009).*
3. *Processo demarcatório de terras indígenas deve observar as salvaguardas institucionais definidas pelo Supremo Tribunal Federal na Pet 3.388 (Raposa Serra do Sol).*
4. *No caso, laudo da FUNAI indica que, há mais de setenta anos, não existe comunidade indígena e, portanto, posse indígena na área contestada. Na hipótese de a União entender ser conveniente a desapropriação das terras em questão, deverá seguir procedimento específico, com o pagamento de justa e prévia indenização ao seu legítimo proprietário.*
5. *Recurso ordinário provido para conceder a segurança.*¹¹

Após a pacificação da questão pelo Supremo Tribunal Federal, os Tribunais Regionais Federais passaram a rejeitar os pleitos da União Federal em ações de usucapião com a adesão integral aos fundamentos estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal, como demonstra o exemplo abaixo colacionado:

CONSTITUCIONAL. USUCAPIÃO. EXTINTO ALDEAMENTO INDÍGENA DE SÃO MIGUEL E DE GUARULHOS. DECRETO-LEI Nº 9760/46 NÃO FOI RECEPCIONADO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1946. DOMÍNIO DA UNIÃO INEXISTENTE. SÚMULA ADMINISTRATIVA Nº 4, DE 06/04/2000, DA ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO.

1. *A área sobre a qual é pretendida a declaração da ocorrência de prescrição aquisitiva se situa em local de antigo aldeamento indígena, e o fundamento do interesse da União é extraído do Decreto-lei 9.760/46.*
2. *O Decreto-lei n. 9760/46 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1946.*
3. *Determinada a não intervenção da UNIÃO e desistência daquelas já feitas, nas ações de usucapião, propostas na Justiça Estadual local, em relação a terras situadas dentro dos perímetros dos antigos aldeamentos indígenas de São Miguel e de Guarulhos (Súmula Administrativa nº 4, de 06/04/2000, da Advocacia-Geral da União).*
4. *Apelação da União Federal e remessa oficial, tida como interposta, não providas. Remessa dos autos à Justiça Estadual como determinado pela decisão recorrida.*¹²

Sendo assim, com a pacificação do entendimento, tais áreas puderam ser reconhecidas como particulares e, se revestirem os requisitos estabelecidos pelo art. 32, CTN c/c art. 15, Decreto-lei 57/66 *a contrario sensu*, serão tributáveis pelo IPTU.

¹¹ RMS 29087, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 16/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-200, DIVULG 13-10-2014, PUBLIC 14-10-2014.

¹² TRF 3ª Região, QUINTA TURMA, Ap – APELAÇÃO CÍVEL – 798968 – 0037006-94.1996.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL MAURICIO KATO, julgado em 19/03/2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA:26/03/2018.

Ou seja, verifica-se que a discussão do próprio direito de propriedade poderá indicar a incidência ou não do imposto, pois seu critério material é justamente ter a propriedade, posse ou domínio útil de imóvel urbano. Caso a decisão do Supremo Tribunal Federal fosse diferente, a questão tributária seria alçada, vez que tais áreas seriam imunes ao IPTU (por conta da imunidade recíproca) e poderiam gerar discussão a respeito do IPTU já pago.

6. Lançamento do IPTU: os dados cadastrais e obrigações acessórias

Por fim, a última discussão que se suscita no presente artigo é a referente aos dados cadastrais do imóvel. Isso porque, apesar de o IPTU ser imposto lançado de ofício, o lançamento é feito de acordo com dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro (p. ex. tabelião ou notário) obrigado por lei a os informar.

Sendo assim, e no uso de sua competência em estabelecer obrigações acessórias, diversos municípios (em especial, os com maior número de habitantes) estabelecem deveres de alteração de dados cadastrais, tais como alteração de titularidade, dimensões e uso do imóvel, construção e demolição, reformas, dentre outros.

A não alteração dos dados cadastrais pode, assim, implicar a cominação de multa. E a cobrança equivocada do IPTU realizada em dados desatualizados pode acarretar diversos transtornos tanto ao ente municipal quanto ao contribuinte.

Eventual contestação do lançamento, seja ela administrativa (a ser realizada pelas vias previstas em lei municipal) ou judicial poderá resultar na sua anulação. Porém, lembramos que se anulado o lançamento por erro de cadastro, está autorizada a realização de novo lançamento. Tal situação é enquadrável como erro de fato, nos termos do art. 149, VIII do Código Tributário Nacional.¹³

Além do mais, lembramos que a dispensa no cumprimento da obrigação principal não atinge as obrigações acessórias, diante da autonomia reconhecida entre ambas pelo art. 113, do Código Tributário Nacional. Por consequência, entes imunes e isentos podem ser obrigados a manter a atualização de dados cadastrais e a colaborar com informações diversas.

7. Considerações finais

Como acima mencionado, além de sua relevância econômica, o IPTU comporta discussões jurídicas sobre diversos aspectos de sua hipótese de incidência. E muitos dos aspectos questionados envolvem matéria de fato, a exigir dilação probatória nos autos judiciais.

É o lançamento tributário revestido de presunção de veracidade e legalidade e, mesmo havendo presunção em favor do contribuinte (como é o caso da imunidade), o processo administrativo de apuração do crédito tributário regular fará restaurar o ônus da prova ao contribuinte.

Da mesma forma, em havendo dúvida entre a incidência de IPTU e ITR sobre determinada área, apenas a prova produzida poderá a esclarecer.

¹³ REsp 1130545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011.

Lembramos que a prova produzida administrativamente será avaliada pelo julgador no conjunto de outras provas e poderá ser complementada se necessário se mostrar para a correta elucidação dos fatos.

O regime legal dos benefícios tributários (como é o caso da isenção) é sujeito, por seu turno, a interpretação declarativa. E, por isso, mesmo diante de prova dos autos, não poderá ser estendido por equidade.

Tal se reforça pelo dever do cumprimento de obrigações acessórias de alimentação de dados cadastrais e apresentação de documentos a serem fixadas em lei.

Porém, a restrição ao uso e gozo da propriedade ainda gera discussões às quais o julgador deverá ter atenção. Mais uma vez, a dilação probatória será imprescindível para a correta solução da questão litigiosa e para a tutela do direito pelo Poder Judiciário.

Coordenação editorial
Marcelo Alexandre Barbosa

Capa
Esmeralda Luana Wonke Scopesi

Editoração, revisão, impressão e acabamento
Tikinet

Revisão
Lucas Giron | Tikinet
Douglas Mattos | Tikinet

Diagramação
Marcus Gisolfi | Tikinet
Pamela Silva | Tikinet

Formato
175 x 245 mm

Mancha
140 x 210 mm

Tipologia
Trebuchet MS

Papel
Capa: Cartão Revestido 250g/m²
Miolo: Offset Branco 75g/m²

Acabamento
Cadernos de 16pp.
costurados e colados – brochura

Tiragem
700 exemplares

Junho de 2020