

A DICOTOMIA TRIBUTÁRIA DO SOLO: IPTU x ITR

The Land Tax Dichotomy: IPTU vs. ITR

Maria Eloisa Vieira Belém

Graduada em Ciências Jurídicas pela PUC/SP
Advogada especializada em Direito Tributário
Instituição: Universidade Cândido Mendes
e Procuradora do Município de Diadema
Endereço: São Paulo, São Paulo, Brasil
E-mail: eloisa.vieira@diadema.sp.gov.br

Claudia Loturco

Graduada em Ciências Jurídicas pela PUC/SP
Advogada especializada em Direito de Família
e Erro Médico e Procuradora do Município de Diadema
Endereço: São Paulo, São Paulo, Brasil
E-mail: claudia.loturco@diadema.sp.gov.br

Sylvia Pereira Bueno Formicola

Advogada especializada em Administração Pública
Instituição: Fundação Getúlio Vargas
e Procuradora do Município de Diadema
Endereço: São Paulo, São Paulo, Brasil
E-mail: sylvia.formicola@diadema.sp.gov.br

RESUMO

O presente artigo científico analisa a complexa intersecção de competências tributárias entre os municípios e a União no que tange à tributação da propriedade imobiliária localizada em perímetros urbanos ou áreas de expansão urbana. A controvérsia central reside na aparente antinomia entre o critério espacial, definido pelo artigo 32 do Código Tributário Nacional para a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano, e o critério da destinação econômica do imóvel, previsto no artigo 15 do Decreto-Lei nº 57/1966 para a incidência do Imposto Territorial Rural. Por meio de pesquisa bibliográfica, documental e de um estudo de casos múltiplos focado na jurisprudência recente do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, a pesquisa investiga os requisitos probatórios e processuais exigidos para a desconstituição do crédito tributário municipal. Os resultados indicam que, embora o Superior Tribunal de Justiça tenha pacificado a prevalência da destinação econômica (Tema 174), os tribunais estaduais exigem prova material, robusta e contemporânea da efetiva exploração agrícola, pecuária, extrativa ou agroindustrial. Conclui-se que documentos meramente formais e cadastrais são insuficientes

para afastar a tributação municipal, e que a via processual adequada exige dilação probatória, sendo rechaçada a utilização de defesas restritas quando há necessidade de perícia técnica. Além disso, restrições ambientais, como as Reservas Particulares do Patrimônio Natural, não descaracterizam a natureza urbana do bem para fins tributários se ausente a exploração econômica rural.

Palavras-chave: Direito Tributário. Competência Tributária. Imposto Predial e Territorial Urbano. Imposto Territorial Rural. Destinação Econômica. Decreto-Lei nº 57/1966. Tema 174/STJ.

ABSTRACT

This scientific article analyzes the complex intersection of tax jurisdictions between municipalities and the Federal Government regarding the taxation of real estate located in urban perimeters or urban expansion areas. The central controversy lies in the apparent antinomy between the spatial criterion, defined by article 32 of the National Tax Code for the incidence of the Urban Property Tax, and the criterion of the economic purpose of the property, provided for in article 15 of Decree-Law No. 57/1966 for the incidence of the Rural Land Tax. Through bibliographic and documentary research and a multiple case study focused on the recent jurisprudence of the Court of Justice of the State of São Paulo, the research investigates the evidentiary and procedural requirements for the annulment of municipal tax credits. The results indicate that, although the Superior Court of Justice has established the prevalence of economic purpose (Topic 174), state courts require robust and contemporary material proof of effective agricultural, livestock, extractive, or agro-industrial exploitation. It is concluded that merely formal and registration documents are insufficient to avoid municipal taxation, and that the appropriate procedural route requires evidentiary proceedings, rejecting the use of restricted defenses when technical expertise is necessary. Furthermore, environmental restrictions, such as Private Natural Heritage Reserves, do not disqualify the urban nature of the property for tax purposes if there is no rural economic exploitation.

Keywords: Tax Law. Tax Jurisdiction. Urban Property Tax. Rural Land Tax. Economic Purpose. Decree-Law No. 57/1966. Topic 174/STJ.

1. INTRODUÇÃO

A tributação incidente sobre a propriedade imobiliária territorial no Brasil representa um dos pontos mais complexos do sistema tributário nacional. Essa complexidade decorre da necessidade de delimitação precisa de competências entre os entes federativos, bem como da harmonização de objetivos fiscais, extrafiscais e de ordenamento do solo.

O dilema se materializa na coexistência de dois tributos de naturezas e competências distintas: o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), cuja instituição e arrecadação cabem aos municípios, e o Imposto Territorial Rural (ITR), de competência da União. A incidência de cada um desses impostos é determinada por múltiplos fatores que transcendem a mera

localização geográfica do imóvel, exigindo uma interpretação sistemática do Código Tributário Nacional, da Constituição Federal e da legislação complementar aplicável.

A distinção inicial entre o espaço urbano e o espaço rural, baseada na natureza da propriedade, não possui caráter estritamente geográfico, mas eminentemente funcional. O Imposto Predial e Territorial Urbano está ligado de forma indissociável à capacidade e à necessidade do município de prover serviços públicos urbanos, de financiar o desenvolvimento local e de combater a especulação imobiliária em áreas dotadas de infraestrutura. Trata-se de um instrumento basilar da política de desenvolvimento urbano, com assento no Estatuto da Cidade (Lei Federal nº 10.257/2001).

Em contrapartida, o Imposto Territorial Rural possui uma dimensão extrafiscal muito mais acentuada. O seu propósito primordial é disciplinar o uso da terra, desestimular o latifúndio improdutivo e garantir o cumprimento da função social da propriedade rural, conforme as diretrizes do Estatuto da Terra (Lei Federal nº 4.504/1964).

A aparente simplicidade da regra de localização adotada pela norma, estabelecida pelo Código Tributário Nacional, é frequentemente desfeita pela realidade fática e pela expansão contínua das cidades. Quando o poder público municipal, em seu esforço de regulamentação e planejamento, aprova leis de zoneamento que incluem áreas vastas e com características ainda predominantemente rurais dentro de seus limites de expansão urbana, gera-se um imediato conflito de competência.

O proprietário que cultiva a terra ou cria animais nessas áreas limítrofes vê-se, subitamente, cobrado por um imposto desenhado para áreas pavimentadas e adensadas, cuja base de cálculo é o valor venal de mercado urbano, muitas vezes incompatível com a margem de lucro da atividade primária.

Diante desse cenário de insegurança jurídica, o presente artigo tem como objetivo geral investigar os aspectos técnicos e jurídicos que envolvem a definição da competência tributária para a cobrança do IPTU e do ITR em áreas urbanas, especialmente urbanizáveis e/ou de expansão urbana. Para alcançar esse objetivo, a pesquisa desdobra-se em analisar os critérios legais de incidência, examinar o entendimento consolidado pelos tribunais superiores e, de modo muito específico, promover um estudo detalhado de casos reais julgados pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, para identificar como a teoria se aplica na prática processual cotidiana.

2. PROBLEMA DE PESQUISA

Considerando a moldura fática e jurídica delineada, a presente investigação orienta-se pela seguinte formulação do problema de pesquisa: Como o Poder Judiciário, especificamente o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, tem solucionado o conflito de competência tributária entre o Imposto Predial e Territorial Urbano e o Imposto Territorial Rural em imóveis localizados em perímetros urbanos ou de expansão urbana, e quais são os requisitos materiais, probatórios e processuais efetivamente exigidos para a desconstituição do crédito tributário municipal sob a alegação de destinação econômica rural?

3. METODOLOGIA

A elaboração deste artigo científico pauta-se pelo método dedutivo, partindo da análise das premissas constitucionais e legais gerais de repartição de competências tributárias para, em seguida, examinar a aplicação dessas normas em situações concretas.

A pesquisa é de natureza qualitativa, valendo-se de levantamento bibliográfico e análise documental. A revisão da literatura engloba o estudo da doutrina tributária nacional e da legislação pertinente, com destaque para a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, o Estatuto da Terra (Lei Federal nº 4.504/1964), o Decreto-Lei nº 57/1966, a Lei Federal nº 9.393/1996 (ITR), a Lei Federal nº 9.985/2000 (Lei do Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza - SNUC), e o Estatuto da Cidade (Lei Federal nº 10.257/2001).

O núcleo da metodologia consiste em um estudo de casos múltiplos, focado na análise aprofundada de acórdãos recentes proferidos pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. A seleção dos casos não se deu de forma aleatória, mas orientada a demonstrar as diferentes nuances da controvérsia: casos em que o contribuinte logrou êxito em comprovar a destinação rural; casos em que houve falha na produção probatória; casos envolvendo obstáculos processuais específicos decorrentes da via de defesa escolhida; e situações peculiares relativas às áreas de preservação ambiental permanente.

A análise minuciosa desses julgados permite extrair o padrão de comportamento do tribunal e os critérios objetivos utilizados pelos magistrados na resolução da dicotomia tributária do solo.

Aliado às técnicas empregadas, houve, para elaboração deste trabalho, o apoio tecnológico de inteligência artificial que ofereceu suporte à melhor estruturação do texto e à

organização de ideias, sem implicar alteração do conteúdo e objeto, não refletindo na essência do labor autoral, quer no tocante ao desenvolvimento temático, quer no tocante à conclusão obtida a partir da conexão das ideias.

4. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS E ESTRUTURAIS DA TRIBUTAÇÃO IMOBILIÁRIA

A Constituição Federal de 1988 estabelece de forma clara a repartição da competência tributária sobre a propriedade territorial no Brasil. Enquanto o artigo 156, inciso I, atribui aos municípios a competência para instituir o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; o artigo 153, inciso VI, reserva à União a competência para instituir o imposto sobre a propriedade territorial rural.

O Código Tributário Nacional, recepcionado com *status* de lei complementar, atua como a norma geral que densifica esse arranjo constitucional, estabelecendo os critérios materiais para a ocorrência do fato gerador de ambos os tributos.

4.1. O Imposto Predial e Territorial Urbano e o Critério da Localização Normativa

O fato gerador do Imposto Predial e Territorial Urbano, conforme a redação do artigo 32 do Código Tributário Nacional, é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física localizado na zona urbana do município.

A definição do que constitui a zona urbana, para fins estritamente fiscais, não é um ato de discricionariedade irrestrita do administrador municipal. A lei local deve observar um requisito mínimo de infraestrutura, consolidado no parágrafo 1º do referido artigo, que exige a existência de pelo menos dois melhoramentos construídos ou mantidos pelo poder público. Tais melhoramentos incluem meio-fio ou calçamento com canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos sanitários; rede de iluminação pública; e escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.

No entanto, o legislador tributário previu uma exceção expansiva no parágrafo 2º do mesmo artigo 32, permitindo que a lei municipal considere como 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 estejam localizadas fora das zonas que possuem a infraestrutura mínima detalhada no parágrafo anterior.

É exatamente nessa margem de expansão normativa que a maioria dos litígios tem origem, pois o município, por meio de seu Plano Diretor ou lei de zoneamento, altera a classificação de vastas extensões de terra, atraindo a incidência do imposto municipal sobre propriedades que historicamente pertenciam ao ambiente rural.

4.2. O Imposto Territorial Rural e a Prevalência do Critério da Destinação Econômica

O Imposto Territorial Rural tem seu fato gerador na propriedade, no domínio útil ou na posse de imóvel por natureza localizado fora da zona urbana do município, conforme a regra de exclusão do artigo 29 do Código Tributário Nacional. A sua base de cálculo é o valor da terra nua, excluídas as benfeitorias e culturas, e suas alíquotas variam de forma a incentivar a produtividade e a utilização racional do solo.

O ponto de choque entre as competências emerge quando um imóvel efetivamente explorado em atividade agrícola, pecuária, extrativa ou agroindustrial encontra-se inserido dentro do perímetro urbano ou da área de expansão urbana definida pela lei municipal.

A aplicação estrita do critério de localização favoreceria a cobrança do imposto municipal. Contudo, essa interpretação literal submeteria o produtor rural a uma carga tributária baseada no valor especulativo da terra urbana, inviabilizando a produção primária e ofendendo a função social da propriedade orientada para a produção de alimentos e matérias-primas.

Para solucionar essa antinomia, o ordenamento jurídico consolidou a aplicação do Decreto-Lei nº 57, de 18 de novembro de 1966. O artigo 15 deste diploma legal, recepcionado pelo sistema constitucional vigente com força de lei complementar, estabeleceu uma regra absoluta de exceção ao critério locacional. O dispositivo determina que a cobrança do imposto municipal não abrange o imóvel que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo sobre este o imposto federal, independentemente de sua localização em zona urbana.

Consagrou-se, assim, o princípio de que a natureza da atividade desenvolvida no solo, ou seja, a sua destinação econômica efetiva, sobrepõe-se à natureza formal do zoneamento ditado pelo município.

O Superior Tribunal de Justiça encerrou qualquer debate sobre a validade dessa norma ao julgar o Recurso Especial 1112646/SP, sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema 174). A tese firmada estabelece de forma categórica que não incide Imposto Predial e Territorial Urbano, mas sim Imposto Territorial Rural, sobre o imóvel localizado na área urbana do

município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. A controvérsia jurídica em tese foi resolvida; a batalha, contudo, transferiu-se integralmente para o campo probatório no âmbito dos tribunais estaduais.

5. ESTUDO DE CASOS: A APLICAÇÃO PRÁTICA DA DICOTOMIA PELO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

A análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo revela que o reconhecimento da destinação rural de um imóvel inserido em área urbana está longe de ser um procedimento automático.

O ônus da prova recai integralmente sobre o contribuinte, e as Câmaras de Direito Público têm adotado critérios rigorosos para afastar a presunção de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa municipal.

A seguir, o estudo divide a análise casuística em categorias temáticas para melhor compreensão da dinâmica decisória.

5.1. A Prova Robusta e Contemporânea da Atividade Produtiva

Quando o contribuinte consegue apresentar um conjunto probatório consistente, material e contemporâneo aos fatos geradores cobrados pelo município, o Poder Judiciário aplica de forma direta o comando do Tema 174 do Superior Tribunal de Justiça.

Um exemplo nítido dessa vertente é o julgamento da Apelação Cível nº 1003579-50.2024.8.26.0081, originária da Comarca de Adamantina. Neste caso, o município apelou de uma sentença que anulou o imposto urbano dos exercícios de 2018 a 2024 de um imóvel localizado em sua zona urbana. A contribuinte instruiu a petição inicial com um robusto laudo de uso do solo, acompanhado de acervo fotográfico que demonstrava a ocupação de grande parte da propriedade com culturas de ciclo curto para fins de comercialização, como cebolinha, abóbora, mandioca e feijão. Além do plantio, a autora anexou comprovantes de que os produtos eram ativamente vendidos na feira livre local e comprovou a participação da família em eventos voltados a pequenos produtores rurais. O Tribunal destacou que o município não apresentou qualquer documento capaz de infirmar as evidências de efetiva exploração extrativa vegetal. Restando cabalmente comprovada a destinação agrícola real e geradora de renda, a Corte manteve a anulação do crédito municipal.

A mesma linha decisória foi adotada na Apelação Cível nº 1047231-43.2023.8.26.0602, da Comarca de Sorocaba. A controvérsia envolvia uma área classificada pelo Plano Diretor como "Chácaras Urbanas" e zona de expansão. A contribuinte, no entanto, acostou aos autos não apenas os documentos formais tradicionais, como o Certificado de Cadastro de Imóvel Rural (CCIR) e recibos de entrega do Imposto Territorial Rural, mas também o Cadastro de Contribuintes de ICMS (Cadesp) e o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica indicando o cultivo de milho como atividade econômica principal. Ademais, um parecer técnico detalhado, com imagens aéreas e de drones registradas desde 2011, evidenciou a prática de agricultura e pecuária extensiva no local. O Tribunal refutou a tese municipal de que o contribuinte deveria postular administrativamente a isenção a cada ano, esclarecendo que se tratava de uma hipótese clara de não incidência tributária originária baseada em lei federal, e não de um benefício condicionado à burocracia local.

A destinação econômica não se restringe apenas à agricultura tradicional ou à pecuária extensiva; ela abarca toda a cadeia descrita no Decreto-Lei nº 57/1966. Na Apelação Cível nº 1001433-75.2024.8.26.0456, da Comarca de Pirapozinho, a Fazenda Pública tentou manter a cobrança sobre um imóvel sob o argumento de que a caracterização rural exigiria estar fora da zona urbana. O contribuinte, no entanto, demonstrou tratar-se de uma exploração agroindustrial. Os autos foram instruídos com a matrícula do imóvel contendo um matadouro, contrato de arrendamento mercantil para uma empresa cujo Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica atestava como atividade principal o abate de bovinos (frigorífico), e o respectivo título de registro no Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal (DIPOA). Diante da comprovação material inequívoca da atividade de transformação de matérias-primas agropecuárias, o Tribunal afastou a exigência do imposto municipal, consolidando o entendimento de que a agroindústria também atrai o regime federal.

5.2. A Insuficiência da Prova Formal e a Necessidade de Efetividade Econômica

Em sentido diametralmente oposto, o Tribunal de Justiça de São Paulo é implacável quando a alegação de destinação rural não é suportada por provas da efetiva e contemporânea comercialização e produção econômica, rejeitando a tentativa de uso de documentos meramente burocráticos ou desatualizados como escudo fiscal.

O rigor probatório fica evidente na Apelação Cível nº 1000464-43.2024.8.26.0397, da Comarca de Nuporanga. O proprietário de uma chácara buscou anular o imposto urbano dos

exercícios de 2023 e seguintes, escorando sua pretensão em declarações do Imposto Territorial Rural, no Comprovante de Inscrição e Situação Cadastral de Imóvel Rural, no Certificado de Cadastro de Imóvel Rural, no Cadastro Ambiental Rural e em uma declaração municipal de atividade agrícola. O Tribunal, contudo, reformou a sentença de primeira instância e julgou o pedido improcedente. A Corte fundamentou que tais documentos possuem natureza meramente autodeclaratória ou administrativa e, por si sós, não constituem elementos irrefutáveis da exploração rural preponderante.

O desembargador relator frisou a ausência de provas objetivas e vitais do ciclo produtivo, tais como notas fiscais de venda de animais, Guias de Trânsito Animal (GTA), registros em órgãos de inspeção sanitária ou comprovantes de aquisição de insumos pecuários em volume compatível com a exploração comercial. Estabeleceu-se a premissa de que a propriedade de alguns animais para subsistência ou recreação, desprovida de destinação econômica mercantil, não descaracteriza a natureza urbana de um imóvel encravado na cidade.

Essa mesma lógica de rejeição de provas desconectadas da realidade temporal dos fatos geradores ocorreu na Apelação/Remessa Necessária nº 1027245-50.2016.8.26.0602, oriunda de Sorocaba. Uma grande empresa fabricante de cimentos tentou afastar a execução fiscal referente aos anos de 2010 a 2012, alegando que grande parte do terreno havia sido vendida a uma empresa agropecuária dedicada à silvicultura. Para comprovar a alegação, apresentou notas fiscais de venda de toras de pinus. A falha fatal apontada pelo Tribunal foi a constatação de que todas as notas fiscais juntadas datavam do ano de 2009. Para os exercícios fiscais efetivamente cobrados na execução (2010, 2011 e 2012), não havia uma única prova de continuidade da produção rural, restando apenas os cadastros formais. Diante do vazio probatório no interregno temporal exigido, a Corte aplicou a regra de que o imóvel pertencia ao perímetro urbano municipal, mantendo a higidez das certidões de dívida ativa.

5.3. O Óbice Processual: A Inadequação da Exceção de Pré-Executividade

Uma constatação processual relevante extraída do estudo de casos diz respeito ao instrumento de defesa utilizado pelo contribuinte. A Exceção de Pré-Executividade é um incidente processual admitido para a defesa no âmbito da execução fiscal sem a necessidade de garantia do juízo, desde que a matéria arguida seja de ordem pública e, fundamentalmente, não demande dilação probatória, conforme pacificado na Súmula 393 do Superior Tribunal de Justiça.

A análise do Agravo de Instrumento nº 2319808-10.2025.8.26.0000, na execução fiscal nº 1517316-56.2023.8.26.0224, da Comarca de Guarulhos, demonstra que a tentativa de arguir a destinação rural do imóvel por meio dessa via restrita é majoritariamente rechaçada. Nos casos examinados, o executado apresentou o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica de produtor rural, inscrição estadual, cadastros do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, além de declarações federais e notas fiscais. O Juízo de origem e o Tribunal *ad quem*, contudo, entenderam que tais documentos constituíam apenas indícios de exploração. A caracterização exata da natureza do imóvel, especialmente quando confrontada com a lei municipal de zoneamento, exige o exame aprofundado de elementos técnicos e, frequentemente, a realização de perícia de engenharia ou agronomia no local.

Sendo a dilação probatória absolutamente incompatível com o rito da Exceção de Pré-Executividade, o incidente foi rejeitado, remetendo o contribuinte à necessidade de opor Embargos à Execução Fiscal ou ajuizar ação anulatória autônoma, assumindo o ônus financeiro da garantia processual.

5.4. Áreas de Expansão Urbana e a Questão da Infraestrutura

Um argumento frequentemente utilizado pelos contribuintes para afastar a tributação municipal é a constatação fática de que o imóvel não é servido pelos melhoramentos de infraestrutura exigidos pelo artigo 32, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, tais como rede de esgoto, calçamento ou iluminação pública. No entanto, a jurisprudência demonstra que essa tese é inócua quando o município legisla de forma específica sobre a área.

No julgamento da Apelação Cível nº 1001490-34.2023.8.26.0099, do Município de Tuiuti, o proprietário de um lote apresentou um laudo pericial unilateral atestando a completa ausência de serviços de água, esgoto, guias, sarjetas e pavimentação, requerendo a nulidade da cobrança. Ocorre que o imóvel encontrava-se inserido em um loteamento que, embora em processo de regularização, havia sido categorizado por lei municipal expressa como área de expansão urbana. O Tribunal aplicou de imediato a Súmula 626 do Superior Tribunal de Justiça, a qual estabelece que a incidência do imposto urbano sobre imóvel situado em área considerada pela lei local como urbanizável ou de expansão urbana não está condicionada à existência dos melhoramentos elencados na lei geral tributária.

O fator determinante para a derrota do contribuinte neste caso foi a ausência total de alegação ou prova de que o lote possuía destinação econômica rural. O Tribunal observou que

se tratava de uma subdivisão voltada para o recreio e o uso residencial de veraneio. Sem a prova do exercício de agricultura ou pecuária, a ausência de asfalto ou esgoto tornou-se juridicamente irrelevante em razão da lei municipal que declarou a área como de expansão urbana, mantendo-se a cobrança municipal.

5.5. A Dicotomia nas Áreas de Preservação Ambiental e Reservas Particulares

A situação atinge seu grau máximo de complexidade interpretativa quando o imóvel localizado em perímetro urbano não abriga nem a clássica ocupação urbana, nem a produtiva exploração agrícola, mas sim a conservação estrita da natureza. O caso paradigmático extraído da Apelação Cível nº 1000588-78.2021.8.26.0543, da Comarca de Santa Isabel, ilustra essa zona de atrito entre o direito tributário, o direito ambiental e o direito de propriedade.

A controvérsia envolveu uma associação de proprietários de um condomínio que possuía, de forma encravada e contígua aos lotes residenciais, uma extensa Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN) denominada "Rio dos Pilões". A associação ingressou com ação declaratória de inexistência de relação jurídica buscando anular a cobrança do imposto municipal.

O argumento central da autora foi de elevada sofisticação técnica: sustentou que a legislação ambiental que rege a Reserva Particular impõe restrições tão severas e absolutas que a assemelham a uma Unidade de Conservação de Proteção Integral. Nessas áreas, a lei veda expressamente qualquer tipo de exploração econômica, extrativismo ou alteração do ecossistema, admitindo apenas a pesquisa científica e a visitação contemplativa. Logo, argumentou a associação, se o poder público retirou do proprietário a capacidade de usar, gozar e dispor economicamente da coisa (esvaziamento do domínio útil), a propriedade tornou-se um bem fora do comércio, sem valor venal mensurável para servir de base de cálculo, além de invocar o artigo 49 da Lei nº 9.985/2000, que classifica as áreas de proteção integral como zonas rurais para efeitos legais.

O Tribunal de Justiça de São Paulo, corroborando a sentença de primeira instância lastreada em laudo pericial judicial, rejeitou integralmente a tese da associação e manteve a tributação municipal. O entendimento firmado foi o de que as restrições de cunho ambiental, ainda que rigorosas e caracterizadas pela proibição de edificação ou extrativismo, não configuram a perda da propriedade ou do domínio por parte do particular, não ocorrendo o desapossamento que justificaria a exclusão do fato gerador do tributo.

O laudo pericial foi contundente ao afirmar que a área de preservação interligava-se às áreas sociais do condomínio, funcionando na prática como um vasto espaço verde de recreação e contemplação para uso exclusivo dos associados. A Corte concluiu que essa integração com o empreendimento imobiliário gerava, indiscutivelmente, uma expressiva valorização comercial de todos os lotes residenciais adjacentes, traduzindo-se em vantagem econômica indireta para os proprietários.

Como o perito atestou a inexistência de qualquer atividade agrícola, pecuária ou florestal com finalidade mercantil na área, o critério da destinação econômica rural do Decreto-Lei nº 57/1966 mostrou-se inaplicável. Diante da localização da reserva dentro do perímetro urbano municipal e da ausência de exploração agrária, a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano foi declarada legal e devida, independentemente do regime de proteção da flora ali existente.

5.6. A Problemática da Bitributação como Alegação de Defesa

Um último aspecto transversal aos casos analisados é o argumento defensivo, frequentemente levantado pelos contribuintes, referente à ocorrência de bitributação. Diversas petições iniciais sustentam que, pelo fato de o proprietário estar regularmente cadastrado na Receita Federal e recolhendo o imposto rural anualmente, a cobrança efetuada pelo município seria, *ipso facto*, ilegal e nula, configurando indevida cobrança em duplicidade pelo mesmo fato gerador.

A jurisprudência analisada desconstrói essa correlação automática. Na Apelação Cível nº 1045390-22.2023.8.26.0114, em que o Município de Campinas é apelado, o Tribunal de Justiça de São Paulo destacou que o recolhimento regular do imposto federal é irrelevante para afastar a legitimidade da cobrança do IPTU quando a área possui características urbanas.

Os magistrados reiteram que a vedação constitucional à bitributação é um princípio irrefutável; contudo, a sua mera alegação não resolve a questão de fundo sobre qual ente possui a competência legítima. O Tribunal consolidou o entendimento de que não é facultado ao contribuinte escolher a qual ente federativo deseja recolher o tributo com base em sua própria conveniência financeira.

Se o imóvel está localizado na zona urbana e o proprietário não consegue produzir prova material incontestada de que desenvolve atividade econômica rural, a competência para a tributação pertence legitimamente ao município.

Nesse cenário jurídico, o pagamento espontâneo do tributo federal não anula a certidão de dívida ativa municipal. O contribuinte que porventura tenha recolhido o imposto equivocado aos cofres da União deve sujeitar-se ao pagamento do imposto municipal devido e, em paralelo, ajuizar a competente ação de repetição de indébito contra a Fazenda Nacional para reaver os valores pagos a título de imposto rural, respeitados os prazos prescricionais legais.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A profunda análise da dicotomia estrutural entre o Imposto Predial e Territorial Urbano e o Imposto Territorial Rural revela que o ordenamento jurídico brasileiro desenvolveu um mecanismo de freios e contrapesos para lidar com o avanço da urbanização sobre as fronteiras agrárias.

A consagração da prevalência da destinação econômica sobre a localização formal do imóvel, materializada no artigo 15 do Decreto-Lei nº 57/1966 e consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema 174, constitui um pilar de justiça fiscal. Essa prevalência garante que a tributação respeite a capacidade contributiva do produtor e preserve a função social da propriedade vocacionada ao abastecimento alimentar e à produção de matérias-primas, blindando-a contra o avanço das planilhas de especulação imobiliária urbana ditadas por planos diretores expansionistas.

Não obstante a clareza da norma de proteção na teoria, o estudo dos casos práticos julgados pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo evidencia que o campo de batalha se transfere inteiramente para a seara processual e probatória. O Poder Judiciário firmou o rigoroso entendimento de que a exceção à regra locacional não se presume; ela deve ser materialmente demonstrada. A simples manutenção de cadastros junto a órgãos agrários, a apresentação de recibos de pagamento do imposto federal ou o preenchimento de formulários declaratórios ambientais mostram-se absolutamente insuficientes para desconstituir o crédito tributário lançado pelo município.

Para que a propriedade localizada em perímetro urbano, urbanizáveis ou de expansão logre a tutela jurídica pertinente ao regime rural, exige-se do contribuinte a produção de prova documental contemporânea, robusta e inequivocamente vinculada ao ciclo econômico produtivo, tais como notas fiscais de escoamento de safra, guias de transporte animal, balanços contábeis de aquisição de insumos ou contratos de arrendamento agroindustrial. O Tribunal deixa claro que chácaras de recreio, áreas ociosas aguardando valorização ou reservas florestais

integradas a condomínios fechados não configuram exploração econômica agrária, submetendo-se legitimamente à tributação municipal.

Por fim, do ponto de vista estritamente processual, a inadequação da Exceção de Pré-Executividade para travar essa discussão fática atua como um importante alerta aos operadores do direito. A necessidade premente de dilação probatória, frequentemente exigindo perícia *in loco* para confrontar as alegações de produtividade com o contexto do zoneamento municipal, obriga o contribuinte a utilizar as vias processuais ordinárias, arcando com o peso da garantia do juízo ou suportando os rigores de uma ação anulatória.

Em última análise, a resolução da dicotomia tributária do solo não repousa em disputas de cartografia legal, mas na efetiva demonstração de que a terra, a despeito do avanço da cidade ao seu redor, continua a pulsar e a operar ativamente sob a lógica da economia agrária.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. *Lei Federal nº 10.257, de 10 de julho de 2001*. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2001.

BRASIL. *Lei Federal nº 9.985, de 18 de julho de 2000*. Regulamenta o art. 225, § 1º, incisos I, II, III e VII da Constituição Federal, institui o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000.

BRASIL. *Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996.

BRASIL. *Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

BRASIL. *Lei Federal nº 4.504, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1964.

BRASIL. *Decreto-Lei n° 57, de 18 de novembro de 1966*. Altera dispositivos sobre lançamento e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, institui normas sobre arrecadação da Dívida Ativa correspondente, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Primeira Seção. *Súmula n. 393*: A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. Julgado em 23 set. 2009. DJe 7 out. 2009. Brasília, DF: STJ, 2009.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Primeira Seção. *Súmula 626*: A incidência do IPTU sobre imóvel situado em área considerada pela lei local como urbanizável ou de expansão urbana não está condicionada à existência dos melhoramentos elencados no art. 32, § 1º, do CTN. Julgado em 12 dez. 2018. DJe 17 dez. 2018. Brasília, DF: STJ, 2018.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Primeira Seção. *Recurso Especial n° 1.112.646/SP* (Tema Repetitivo 174). Rel. Min. Herman Benjamin. Julgado em 26 ago. 2009.

SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Apelação Cível n° 1003579-50.2024.8.26.0081*. Rel. Des. Eurípedes Faim. Julgado em 30 set. 2025.

SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Apelação Cível n° 1047231-43.2023.8.26.0602*. Rel. Des. Marcos Soares Machado. Julgado em 1 out. 2025.

SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Apelação Cível n° 1001433-75.2024.8.26.0456*. Rel. Des. Silva Russo. Julgado em 9 out. 2025.

SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Apelação Cível n° 1000464-43.2024.8.26.0397*. Rel. Des. Fernando Figueiredo Bartoletti. Julgado em 10 set. 2025.

SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Apelação/Remessa Necessária n° 1027245-50.2016.8.26.0602*. Rel. Des. Silva Russo. Julgado em 30 out. 2025.

SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Agravo de Instrumento n° 2319808-10.2025.8.26.0000*, na execução fiscal n° 1517316-56.2023.8.26.0224. Rel. Des. Beatriz Braga. Julgado em 16 out. 2025.

SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Apelação Cível nº 1001490-34.2023.8.26.0099*. Rel. Des. Henrique Harris Júnior. Julgado em 16 out. 2025.

SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Apelação Cível nº 1000588-78.2021.8.26.0543*. Rel. Des. Rezende Silveira. Julgado em 11 set. 2025.

SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Apelação Cível nº 1045390-22.2023.8.26.0114*. Rel. Des. Rezende Silveira. Julgado em 12 set. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros; Salvador: JusPodivm, 2020.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2023.