

GESTÃO TRIBUTÁRIA ESTRATÉGICA NO DESENVOLVIMENTO DE ATIVIDADE RURAL EM IMÓVEL LOCALIZADO EM ZONA URBANA: INCIDÊNCIA DO IPTU OU ITR?

João Henrique de Oliveira Lopes¹

Vitor Hideo Nasu²

Rafael Scuizato Telles³

Resumo

O objetivo do presente estudo é descrever a gestão tributária estratégica de um caso de desenvolvimento de atividade rural em um imóvel localizado na zona urbana da cidade de Piracicaba/SP. Como estratégia de pesquisa, utilizou-se o estudo de caso de método misto, o qual envolve a coleta de dados qualitativos e quantitativos cuja análise permite avaliar o caso em questão. A descrição do estudo de caso foi dividida em duas partes: na primeira, há a descrição da legislação específica do Município de Piracicaba/SP acerca da incidência de tributo sobre propriedade, bem como dos trâmites legais para o afastamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). A segunda parte, de teor quantitativo, descreve a forma de cálculo do Imposto Territorial Rural (ITR) e efetua uma comparação entre os valores de ITR e de IPTU. A partir dos resultados, foi possível concluir que houve uma economia tributária de R\$ 4.417.118,65 ao incidir o ITR, em vez do IPTU, sobre o imóvel objeto deste estudo. Em adição, notou-se que o Fisco Municipal tende a dificultar a solicitação de afastamento do IPTU por meio das fiscalizações e demandas de diversos documentos comprobatórios da atividade rural no imóvel localizado em zona urbana.

Palavras-chave: Gestão tributária. IPTU. ITR. Atividade rural. Zona urbana.

Abstract

The aim of this study is to describe the strategic tax management of a case of rural activity development in a property located in the urban area of the city of Piracicaba/SP. As a research strategy, the mixed method case study was used, which involves the collection of qualitative and quantitative data whose analysis allows evaluating the case in question. The description of the case study was divided into two parts: in the first, there is a description of the specific legislation of the Municipality of Piracicaba/SP regarding the levy of property taxes, as well as the legal procedures for removing Property and Urban Land Tax (IPTU). The second part, of quantitative content, describes the way of calculating the Rural Land Tax (ITR) and makes a comparison between the values of ITR and IPTU. From the results, it was possible to conclude that there was a tax saving of R\$ 4,417,118.65 when the ITR, instead of the IPTU, was levied on the property object of this study. In addition, it was noted that the Municipal Treasury tends to make it difficult to request removal from the IPTU through inspections and demands for various supporting documents of rural activity in property located in an urban area.

Keywords: Tax management. IPTU. ITR. Rural activity. Urban area.

¹ Especialista em Direito Tributário (IBET) e Especialista em Gestão Tributária (ESALQ/USP). Advogado na Zoccoli Sociedade de Advogados. E-mail: jholopes26@gmail.com.

² Doutor em Controladoria e Contabilidade (FEA/USP). Professor colaborador da UEL. E-mail: vnasu@uel.br.

³ Doutorando em Controladoria e Contabilidade (FEARP/USP). Professor colaborador da UNESPAR – Campus de Paranavaí. E-mail: rafael_telles@outlook.com.

1. INTRODUÇÃO

A gestão tributária é crucial para que pessoas físicas e jurídicas consigam desenvolver suas atividades com maior competitividade e viabilidade. De acordo com Crepaldi (2021), a gestão de tributos envolve a correta aplicação de contratos, fórmulas jurídicas e estruturas de sociedade com o propósito de excluir, reduzir ou adiar os encargos tributários. Dentre as atividades que requerem uma adequada gestão tributária está a atividade rural, especialmente quando desenvolvida em imóvel localizado em zona urbana.

No amplo e complexo Sistema Tributário Nacional (STN) esculpido na Constituição Federal de 1988 (CF/88) (BRASIL, 1988), o legislador constituinte instituiu a tributação da propriedade imóvel por meio da incidência de impostos sobre a propriedade imobiliária na zona urbana (o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)) e na zona rural (o Imposto Territorial Rural (ITR)) (LISBOA; MARCON, 2020; SILVA; ROCHA; ROCHA JÚNIOR, 2008). Enquanto o IPTU é de competência do Distrito Federal e dos Municípios, o ITR é da União.

A definição do que se entende por zona urbana e zona rural gera muitas discussões no âmbito doutrinário, jurídico e jurisprudencial, tendo em vista a existência de normas tributárias aparentemente conflituosas (KISZKA; ABBAS, 2013), dividindo-se a doutrina quanto aos critérios que devem ser adotados para a eleição da hipótese de incidência tributária do IPTU e ITR (LISBOA; MARCON, 2020).

A corrente doutrinária, que defende o critério topográfico do imóvel, adota como parâmetro a interpretação literal dos artigos 29 e 32 do Código Tributário Nacional (CTN). Isto é, se o imóvel está localizado na zona urbana, há incidência do IPTU independentemente de sua finalidade (SILVA et al., 2008). Nesse contexto, constata-se que o legislador, ao editar o artigo 32 do CTN (Lei n. 5.172/66) (BRASIL, 1966b), adotou, para a instituição do IPTU, o critério geográfico para a atribuição de competência ao Município. No entanto, com o advento do Decreto-Lei (DL) 57 de 18/11/1966 (BRASIL, 1966a), posterior ao CTN que é de 25/10/1966, houve alteração do alcance ao enunciado previsto no art. 32 do CTN com o escopo de dirimir os conflitos entre as competências municipal e federal adicionando o critério da destinação e do uso do imóvel (COSTA, 2021).

Desta forma, a corrente doutrinária que defende o critério da utilização do imóvel entende que o método para a definição do tributo incidente sobre a propriedade

demanda a análise da destinação do imóvel. Isto significa que se o imóvel está localizado na zona urbana, mas sua destinação é a atividade rural, então deveria haver incidência do ITR, conforme institui o artigo 6º da Lei nº 5.868/72 (BRASIL, 1972) e o artigo 15 do DL 57/66 (BRASIL, 1966a; SILVA et al., 2008). Logo, o critério geográfico previsto no art. 32 do CTN (BRASIL, 1966b) deve ser analisado em face do comando do art. 15 do DL 57/66 (BRASIL, 1966a), de modo que não incide o IPTU quando o imóvel, mesmo situado na zona urbana, receber quaisquer das destinações previstas no artigo 15 do DL 57/66 (BRASIL, 1966a), quais sejam: extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (COSTA, 2021).

Prevalece na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ), o entendimento de que a destinação do imóvel localizado em zona urbana induz a incidência de IPTU ou ITR. No caso em que o imóvel é destinado à atividade rural, incidirá o ITR (NOGUEIRA, 2020). Conforme o artigo 158, II da CF/88 (BRASIL, 1988), cabe aos municípios onde estão localizados os imóveis rurais o importe de 50% do produto da arrecadação pela União do ITR, cabendo a totalidade da arrecadação caso os municípios optem por fiscalizar e cobrar ITR, conforme artigo 153, §4º, III da CF/88 (SILVA et al., 2008; KISZKA; ABBAS, 2013). Apesar disso, os Municípios tendem a exercer sua competência para a exigência do IPTU, tendo em vista que o resultado da arrecadação de IPTU é exclusivo do Município (NOGUEIRA, 2020), e, dependendo do grau de utilização da atividade rural no imóvel, pode ser materialmente maior que a do ITR.

Nesse contexto, à medida que as zonas urbanas avançam nos municípios, as prefeituras instituem normas exigindo documentos a fim de que o contribuinte efetivamente comprove o desenvolvimento da atividade rural no imóvel, sob a alegação de que, se comprovada a atividade rural, o município concederia isenção de IPTU, quando na realidade a comprovação da atividade rural incorreria na cobrança de ITR e não de IPTU (SILVA et al., 2008).

O propósito da fiscalização do Fisco Municipal, naturalmente, é fazer incidir IPTU no imóvel. Por este motivo, o contribuinte produtor rural, ou contribuinte proprietário de imóvel rural localizado na zona urbana que destina por meio de parceria rural o imóvel à atividade rural, deve ter conhecimento da lei e dos procedimentos para comprovar a atividade rural no imóvel, a fim de estabelecer

estratégias com o intuito de afastar a pretensão do Fisco Municipal de fazer incidir o IPTU em área com atividade rural.

Nestes casos, não basta afastar unicamente a incidência de IPTU do imóvel, pois como o ITR adota critérios de graus de utilização do imóvel para a definição da alíquota do imposto, o proprietário de imóvel em zona urbana deve produzir ou manter parceria rural que realize produção capaz de reduzir ao máximo a incidência do ITR também; caso contrário, o imóvel pode ser objeto de desapropriação para reforma agrária ou suportar a incidência de alíquotas que podem chegar a 20% do Valor da Terra Nua (VTN) (TAMARINDO; PIGATTO, 2020).

Diante do cenário exposto, o presente trabalho tem como objetivo **descrever a gestão tributária estratégica de um caso de desenvolvimento de atividade rural em um imóvel localizado na zona urbana da cidade de Piracicaba – SP**. A partir deste objetivo, buscou-se discutir e evidenciar uma situação prática da incidência do ITR, em vez do IPTU, sobre um imóvel localizado na zona urbana, mas que é destinado à atividade rural.

O presente estudo contribui com estudos das áreas de contabilidade e direito tributário de três formas: (i) ao apresentar um caso prático de planejamento tributário no qual resultou em uma economia significativa de tributos para o contribuinte em questão; (ii) ao apresentar e discutir os diferentes critérios utilizados pelos tribunais e pela literatura acadêmica para definir qual tributo deve incidir, entre IPTU e ITR, em imóveis em área urbana que desenvolvem atividade rural. Isto é, reforça-se o conhecimento técnico sobre o assunto; e (iii) pode servir de base para sustentação de um planejamento tributário estratégico, como também para defesa de contribuintes cujas situações sejam semelhantes e que estejam buscando por economia tributária.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Correntes doutrinárias aplicáveis à incidência do imposto sobre propriedade imóvel

Segundo Kiszka e Abbas (2013) e Lisboa e Marcon (2019), os critérios para classificação de imóveis como sendo pertencentes de zona urbana ou zona rural geram discussões dentro do ordenamento jurídico, haja vista que existem normas tributárias conflitantes a respeito deste tema. Ainda segundos os autores, as discussões giram em torno de duas correntes doutrinárias a respeito da classificação

do imóvel como pertencente à zona urbana ou rural: uma que adota o critério topográfico do imóvel; e outra que adota o critério de destinação e uso do imóvel.

A corrente doutrinária que adota o critério topográfico para classificação de imóveis ampara-se nos artigos 29 e 32 do CTN, no qual o primeiro estabelece que o ITR deve ser aplicado a imóveis localizados fora da zona urbana, enquanto o segundo estabelece que os imóveis localizados na zona urbana estão sujeitos ao IPTU. Ainda, o artigo 32 da CTN estabelece que são passíveis de cobrança de IPTU os imóveis localizados geograficamente na zona urbana e sejam beneficiados por ao menos dois melhoramentos públicos, exemplos desses melhoramentos são a construção de calçadas ou guias (meio-fio), com canalização para escoamento das águas das chuvas; distribuição e abastecimento de água; sistema de escoamento de esgoto; iluminação pública para a distribuição de domiciliar de energia elétrica; escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado etc.

Por outro lado, a corrente doutrinária que defende o critério do uso do imóvel para a definição do tributo incidente sobre a propriedade baseia-se na Lei nº 5.868/72 (BRASIL, 1972) e no artigo 15 do DL 57/66 (BRASIL, 1966a). A referida lei dispõe que são considerados imóveis rurais aqueles destinados à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial, enquanto a DL supracitada apresenta que, independentemente da existência de dois melhoramentos públicos conforme estabelecido no artigo 32 da CTN, se o imóvel for comprovadamente utilizado para exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, deve-se realizar a cobrança de ITR, e não de IPTU.

Visando pacificar a questão, foi julgado pelo STF o Recurso Extraordinário (RE) 76.057 pelo então ministro Xavier de Albuquerque em 10 de maio de 1974, no qual estipula:

“Imposto Territorial Urbano. Não incide sobre imóvel utilizado na exploração agro-pastoril, ainda que situado nos limites da zona urbana, definida em Lei Municipal. Negação e vigência, pelas instâncias ordinárias, ao art. 15 do DL 57, de 18-11-66, modificador da norma contida no art. 32 do Código Tributário Nacional. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RE nº 76.057, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, julgado em 10-05-1974, RTJ 70/479).”

Desta forma, o STF estipula que a destinação do imóvel prevalece frente a localização do imóvel. Esse entendimento é corroborado pelo STJ, a exemplo dos REs nº 679.617/SP de 2006, nº 1.112.646/SP de 2009 e nº 1.207.093/SP de 2010 (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2004, 2009, 2010). A título de exemplo, segue a ementa do voto do relator Ministro Herman Benjamin na RE nº 1.112.646/SP:

“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. (RE n. 1.112.646/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 26/8/2009, DJe de 28/8/2009).”

Com base nestes trechos, prevalece na jurisprudência do STF e do STJ o entendimento de que o imóvel localizado na zona urbana mas que é destinado à atividade rural será tributado pelo ITR, e não pelo IPTU (NOGUEIRA, 2020). Portanto, o critério da utilização do imóvel deve predominar sobre o critério topográfico.

2.2. Trabalhos correlatos

Os estudos empíricos recentes separam-se entre aqueles que defendem que o critério da localização geográfica deve ser soberano na definição entre a incidência de IPTU ou ITR e aqueles que defendem que o critério da destinação do imóvel deve ser soberano para esses casos.

Dentre os estudos que defendem a localização geográfica como critério para a definição da incidência de IPTU ou ITR, tem-se o de Kiszka e Abbas (2013), o qual defende que a incidência de ITR só deve ocorrer em imóveis situados fora da zona urbana dos municípios e que o critério para definição de zona urbana deve ser norteado pelas leis municipais e pelo artigo 32 do CTN (que apresenta, por exemplo, a exigência de dois melhoramentos públicos para ser considerado zona urbana). Lisboa e Marcon (2020) sustentam o mesmo critério. Estes autores amparam-se na solução da consulta administrativa fiscal nº 198 de 2018 publicado pela Receita Federal, a qual indica que, dentre o CTN (voltado para o critério da localização geográfica) e o DL 57/66 (voltado para o critério da utilização do imóvel), o primeiro

deve ser soberano, dado que este regula o sistema tributário brasileiro e é elaborado pelo legislativo com sanção do presidente, enquanto o último é apenas expedido pelo presidente para tratar de assuntos específicos (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018).

Ainda na mesma direção, Accioly (2015) observa que o critério da localização geográfica deveria sobressair em relação ao critério da destinação dos imóveis, isso porque a CF/88 indica aos municípios a competência para promoção urbanística. Deste modo, continua autora, os municípios têm a autonomia para legislar sobre os critérios para definição de tributos a seu cargo, como é o caso do IPTU. Por fim, a autora defende que DLs anteriores à CF/88, em especial quando vão contra ao que é postulado na mesma, não deveriam ser considerados pelos tribunais.

Por outro lado, Nogueira (2020) baseia-se nas decisões do STJ ao defender que deve-se considerar simultaneamente tanto a localização geográfica do imóvel, conforme apresentado no CTN, como também a destinação do imóvel conforme previsto na DL 57/66 (BRASIL, 1966a). Desta forma, o autor defende a incidência de ITR em imóvel que comprovadamente realize exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, mesmo situado na área urbana, estando essa interpretação alinhada aos princípios jurídicos da legalidade, da praticabilidade e da capacidade contributiva. Silva et al. (2010) defendem que o critério da destinação do imóvel é superior ao critério da localização geográfica, de forma que, se comprovada a atividade rural, o tributo devido é o ITR e não o IPTU. Logo, continuam os autores, muitas prefeituras vêm cobrando de maneira equivocada o IPTU cujas propriedades desenvolvem atividades rurais, se apropriando indevidamente de receita da União.

Nesse sentido, Necchi, França e Santini (2009) destacam que a jurisprudência na maioria dos tribunais brasileiros segue na direção do critério da destinação do imóvel em detrimento da localização geográfica. Não só há a incidência de ITR em imóvel com atividade rural na área urbana, como também o contrário, havendo assim a incidência de IPTU em imóveis com destinação urbana na zona rural, a exemplo de condomínios fechados que são mais distantes dos centros urbanos (NECCHI; FRANÇA; SANTINI, 2009). Nesse sentido, Simões (2018) realizou um estudo de caso em um imóvel no qual é destinado à atividade de pecuária no qual passou a ser alvo de cobrança de IPTU pelo município. No estudo de caso em questão, a autora reforça o entendimento da jurisprudência, que é inclinada a adotar o critério da destinação

econômica do imóvel (conforme DL 57/66), de forma a haver a cobrança do ITR, em vez do IPTU.

Leão (2015) destaca a incapacidade dos municípios (no caso do IPTU) e da União (no caso do ITR) em delimitar claramente quem deve ser tributado com IPTU e quem deve ser tributado com ITR, ponto que representaria um passo relevante para o esclarecimento da questão. Nesse sentido, Souza e Silva (2018) salientam que as possíveis divergências de interpretações quanto ao critério adotado para definição dos tributos sobre imóveis poderiam ser sanadas por meio da criação de uma lei complementar, de forma a fixar um entendimento único, o que poderia desafogar a máquina jurídica de processos relacionados a esse tema.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa adotou como estratégia o estudo de caso, o qual envolveu análises qualitativas e quantitativas. Esta abordagem de pesquisa é chamada de estudo de caso de métodos mistos (CRESWELL; CRESWELL, 2018). Este tipo de estudo de caso geralmente compreende a coleta de dados das duas naturezas (quantitativa e qualitativa) de modo simultâneo com o propósito de analisá-los e combiná-los para chegar a resultados que permitam investigar um caso ou comparar múltiplos casos (CRESWELL; CRESWELL, 2018). Visando uma melhor estruturação de análise, o estudo de caso é descrito em duas partes.

A primeira parte, de cunho qualitativo, se baseou no estudo da doutrina, legislação e jurisprudência inerente à problemática da definição da incidência do IPTU ou ITR em imóveis incorporados ou localizados na zona urbana dos municípios, mas que possuem função rural. Além da literatura mais genérica sobre a problemática da incidência do IPTU ou ITR (já discutida no referencial teórico), também estão descritos, ainda na primeira parte, a legislação específica e as particularidades do município de Piracicaba/SP sobre este tema e os trâmites legais realizados para que a incidência do ITR ocorresse, em vez da do IPTU, e viabilizasse a efetiva prática do planejamento tributário do imóvel rural localizado em zona urbana. Deste modo, as subseções 4.1. e 4.2. do capítulo de Resultados são referentes à parte qualitativa do estudo de caso.

A segunda parte, de teor mais quantitativo, apresenta a forma de cálculo do ITR e evidencia a economia tributária gerada para o contribuinte (caso em questão)

ao contrastar a arrecadação do IPTU versus a do ITR. A evidenciação da discrepância de valores entre o pagamento de IPTU e ITR torna mais compreensível o motivo de o Fisco Municipal querer exigir a incidência do IPTU. Além disso, o caso mostra a relevância do levantamento e arquivamento de documentos para a comprovação da atividade rural com o propósito de afastar a incidência de IPTU, da necessidade de comprovar o grau de utilização do imóvel para fins rurais visando a redução da alíquota do ITR e da possibilidade de realização de parceria rural para afastamento do IPTU sobre o imóvel. A subseção 4.3. do capítulo de Resultados é referente à parte quantitativa do estudo de caso.

4. RESULTADOS

4.1. Normas municipais de Piracicaba para isenção do IPTU

No Município de Piracicaba, São Paulo, conforme os artigos 123 e 161 da Lei Complementar Municipal nº 224/2008, artigo 15 do DL 57/66 e Decreto 17.049, de 19 de abril de 2017, com o avanço da zona urbana, os contribuintes devem apresentar, até a data de 31 de abril do ano corrente, documentos que comprovem o desenvolvimento da atividade rural nos imóveis incorporados à zona urbana para reconhecimento da não incidência de IPTU. No entanto, em que pese o desenvolvimento da atividade rural no imóvel, a Prefeitura de Piracicaba exige uma gama de documentos que dificulta ao produtor rural o reconhecimento de tal atividade desenvolvida no imóvel e, muitas das vezes, por excesso de formalidade ou interpretação equivocada das informações prestadas pelo contribuinte, mantém o lançamento indevido do IPTU em área rural, obrigando os contribuintes a pagar o tributo ou recorrer na esfera administrativa junto ao Conselho de Contribuintes e, caso improvido o recurso administrativo, socorrer-se do judiciário.

Não bastasse o exaustivo procedimento administrativo para afastar a incidência de IPTU em imóveis rurais no Município de Piracicaba, a Prefeitura firmou convênio com a União, atraindo a totalidade da arrecadação do ITR ao Município, razão pela qual os contribuintes são notificados para apresentar laudos que comprovem o VTN, sob pena de considerar-se o valor do hectare lançado pelo Município, conforme Lei Federal 9.393/96 (BRASIL, 1996) e convênio firmado entre a Prefeitura de Piracicaba e a União. Nesse contexto, é relevante examinar a gestão das atividades desenvolvidas nos imóveis rurais localizados ou incorporados à zona urbana dos

Municípios para afastar a incidência do IPTU, observando com acuidade o grau de utilização da terra, a fim de tornar viável a manutenção da atividade rural no imóvel e, ainda, possibilitar a manutenção da propriedade do imóvel aos proprietários que não desenvolvem atividade rural mas, por meio de parceria rural com produtores rurais, podem afastar a onerosa incidência de IPTU e evitar a perda da propriedade em decorrência da cobrança de IPTU por meio de execução fiscal.

No Município de Piracicaba, a norma que trata da não incidência de IPTU nos imóveis destinados à atividade rural localizados no perímetro urbano está disciplinada no artigo 123 da Lei Municipal Complementar nº 224/2008, o qual dispõe, tal como o artigo 15 do DL 57/66 que o IPTU não é devido pelos proprietários, titulares de domínio útil ou possuidores, a qualquer título, de terreno que, mesmo localizado na zona urbana, seja utilizado, comprovadamente, em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. Nesse sentido, não seria necessário considerável esforço acerca da aplicabilidade do artigo 123 da Lei 224/2008, tendo em vista a sólida posição doutrinária e jurisprudencial a respeito da incidência de ITR nas áreas destinadas à atividade rural mesmo que localizada na zona urbana.

Contudo, o reconhecimento de não incidência de IPTU pela Prefeitura de Piracicaba é regulamentado pelo Decreto Municipal nº 15.439 de 26 de dezembro de 2013, que estabelece como requisitos para a comprovação da atividade rural no imóvel, entre outros, que o imóvel esteja localizado na zona urbana do município e que a exploração rural deve abranger pelo menos 80% da área aproveitável do imóvel. Não obstante, o artigo 3º do Decreto Municipal nº 15.439, de 26 de dezembro de 2013, prevê que o contribuinte deverá requerer a não incidência do IPTU até o último dia útil do mês de abril do ano em que ocorrer o lançamento do IPTU, anexando ao requerimento de não incidência, diversos documentos.

São citadas, como exemplos dos documentos exigidos pelo Município de Piracicaba, o CADESP do produtor rural com menção específica do imóvel objeto do pedido de não incidência, notas fiscais comprovando a compra de insumos, notas fiscais comprovando a comercialização dos produtos produzidos no imóvel no ano em exercício ou no ano anterior, documentos de informação e atualização Cadastral do ITR – DIAC, documentos de informação e atualização Cadastral do ITR – DIAT, matrícula atualizada do imóvel e declaração da área total aproveitável e da área total utilizada na exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial,

Certificado de Cadastro de Imóveis Rurais (CCIR), a declaração de Vacinação Obrigatória (aftosa e brucelose), Guia de Trânsito Animal (GTA) autenticado pela Coordenadoria de Defesa Agropecuária da Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo, demonstrativo de Movimentação de Gado, exigido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo dos últimos três anos (art. 382 do RICMS – Portaria CAT – 165/11), comprovante de autorização para a produção de animais emitido pela Prefeitura Municipal de Piracicaba nos termos do art. 105, inc. II, alínea 'c' da Lei Complementar nº 178/06 e suas alterações e assim por diante.

Com a apresentação de toda a documentação, o artigo 3º, § 2º do Decreto Municipal 15.439/2013, estabelece que após a análise preliminar do requerimento e dos documentos apresentados, a Secretaria Municipal de Finanças deverá solicitar à Secretaria Municipal de Agricultura e Abastecimento (SEMA) que seja realizada verificação *in loco*, a fim de atestar a veracidade das informações prestadas pelo contribuinte mediante laudo técnico indicando, no mínimo, o tipo de ocupação, a área de cada atividade, o número de animais quando se tratar de atividade pecuária, a existência de instalações, máquinas e equipamentos ligados à atividade desenvolvida no local, a capacidade estimada de produção do imóvel de acordo com a média produtiva da região, a efetividade produtiva do imóvel de acordo com as notas fiscais e outros documentos comprobatórios.

Argumenta-se que não seria necessária a apresentação de todos os documentos exigidos pelo Município para a comprovação da atividade rural, visto que a ausência de alguns exigidos pelo Município não descaracteriza a atividade rural. No entanto, tem-se a impressão de que o Município de Piracicaba, com o intuito de exercer a competência de exigir o pagamento do IPTU, segue rigorosamente os requisitos estabelecidos em Leis e Decretos Municipais para indeferir o pedido do contribuinte e manter a incidência de IPTU, pois, com o indeferimento do pedido de não incidência de IPTU, o Município pode cobrar os valores de IPTU dos proprietários de imóveis, aumentando a sua arrecadação.

4.2. Os pedidos administrativos e ações jurídicas de isenção de IPTU

No presente trabalho, adota-se um caso real de imóvel rural com 45,3 hectares localizado no Município de Piracicaba que foi incorporado à zona urbana no ano de 2012 e desde então o proprietário do imóvel, ano após ano, se submete à fiscalização

da Divisão de Tributos Imobiliários da Prefeitura de Piracicaba, São Paulo, a qual lança o tributo no dia 1 de janeiro de cada ano e, caso o imóvel tenha destinação rural, o contribuinte terá que protocolizar requerimento de não incidência/isenção de IPTU até o último dia útil do mês de abril do ano corrente, conforme estabelece o artigo 3º do Decreto Municipal nº 12.166 de 26/06/2007. Neste estudo de caso, o proprietário do imóvel trata-se de pessoa jurídica que não é produtor rural, mas, desde 1º de janeiro de 2012, possui contrato de comodato com produtor rural pecuarista, o qual possui fazenda de criação e engorda de gado localizada em Laranjal Paulista/SP e em outros municípios do Estado de São Paulo.

Desta forma, o proprietário do imóvel o empresta ao produtor rural por meio de contrato de comodato a fim de destinar o imóvel à atividade rural, cumprindo a função social do imóvel, o que conseqüentemente afasta a incidência do IPTU e, por outro lado, o produtor rural pode expandir sua criação de gado e realizar a venda de gado aos seus clientes em Piracicaba/SP e região, resultando em parceria que beneficia as partes e a população circunvizinha, ante a preservação da atividade rural e do meio ambiente. De 2011 a 2012, a região onde está localizado o imóvel rural foi contemplada com pelo menos dois melhoramentos constituídos ou mantidos pelo setor público. Assim, a Prefeitura de Piracicaba passou a encaminhar notificações aos proprietários de imóveis, com o intuito de que fossem apresentados documentos inerentes à destinação dos imóveis.

A proprietária do imóvel, o qual é o objeto do presente estudo, apresentou à Prefeitura matrícula atualizada do imóvel, Cadastro no INCRA, guia de recolhimento de ITR, Declaração de ITR-DIAC, Declaração de ITR-DIAT, notas de simples remessa de entrada de gado no imóvel, cadastro do produtor rural etc., a fim de comprovar que o imóvel é destinado à produção rural, razão pela qual incidiria sobre o imóvel o ITR. No entanto, a Prefeitura de Piracicaba, ao finalizar a atualização do cadastro, notificou a proprietária do imóvel em 13/11/2012, informando-a que o imóvel estava sujeito ao IPTU e Taxa de Serviços Públicos e, caso o imóvel fosse efetivamente destinado à exploração de atividade rural, a proprietária poderia apresentar requerimento de não incidência, até o último dia útil do mês de abril do ano referente à isenção pleiteada, juntamente com os documentos comprobatórios, conforme o disposto no Decreto 12.166 de 26/06/2007.

Assim, em 1º de janeiro de 2013 a Prefeitura de Piracicaba lançou IPTU sobre o imóvel no valor de R\$ 315.301,31 (trezentos e quinze mil trezentos e um reais e trinta e um centavos). Deste modo, a proprietária do imóvel protocolizou requerimento de não incidência de IPTU sobre o imóvel juntando no trâmite do processo administrativo todos os documentos exigidos no Decreto Municipal nº 12.166/2007 que estabelece como requisitos para a comprovação da atividade rural no imóvel e outros documentos solicitados pela Divisão de Tributos Imobiliários da Prefeitura de Piracicaba/SP. Além da entrega da documentação, os fiscais da Secretaria de Meio Ambiente da Prefeitura de Piracicaba realizou vistoria *in loco* no imóvel certificando que, após vistoria realizada ao imóvel em 26/12/2013, constatou-se que 80% da área aproveitável do imóvel apresentava formação de pastagem para a exploração de pecuária de corte em regime extensivo, de acordo com o Decreto 12.166/07, e foram avistadas aproximadamente 130 cabeças de gado bovino, com 110 animais adultos e 20 bezerros, uma casa de moradia, um curral (benfeitorias) e duas nascentes com mata nativa remanescente (Área de Preservação Permanente), concluindo-se que a capacidade efetiva de produção da área representa 100% da capacidade estimada.

Dessa forma, diante de toda a carga probatória contida no processo administrativo, não restava dúvida da exploração pecuária no imóvel, razão pela qual a incidência de imposto que pendia sobre essa área era o ITR de competência da União, conforme dispõe o artigo 15 do DL 57/66. Contudo, em que pese a proprietária ter apresentado toda a documentação elencada no Decreto Municipal 12.166/2007, a Divisão de Tributos Imobiliários de Piracicaba/SP, a qual corresponde a 1ª Instância Administrativa, desconsiderou as notas de simples remessa de gado de entrada de gado no imóvel, e apontou a ausência de nota fiscal de venda de gado, alegando que as notas de simples remessa de entrada e a ausência de venda de gado no ano de 2013 não comprovavam a atividade rural no imóvel. As notas de simples remessa adotadas pela Prefeitura de Piracicaba para afastar a não incidência de IPTU no imóvel referem-se à entrada de cabeças de gado no imóvel, pois o produtor rural, quando iniciou a criação e engorda de gado no imóvel rural, transportou cerca de 80 cabeças de gado da fazenda localizada em Laranjal Paulista/SP para iniciar a cria e engorda do gado na filial em Piracicaba/SP e a venda de gado no ano de 2013 era inviável, pois o produtor rural não poderia vender os gados logo que encaminhados para Piracicaba/SP, já que se esses gados fossem vendidos inviabilizaria a produção

e manutenção da atividade rural, razão pela qual a proprietária do imóvel apresentou Recurso Ordinário Administrativo explicando o manejo do gado e a necessidade de período para iniciar a venda da produção de gado no imóvel.

Todavia, o Conselho de Contribuintes de Piracicaba/SP, o qual corresponde a 2ª Instância Administrativa, manteve a decisão da Divisão de Tributos Imobiliários de Piracicaba/SP, não restando alternativa à proprietária do imóvel a não ser ingressar com ação judicial para afastar a incidência do IPTU no imóvel, ante o desenvolvimento de atividade rural, adotando o arcabouço legal, jurídico e jurisprudencial a respeito da não incidência do IPTU sobre área destinada à atividade rural. Assim, a proprietária do imóvel ajuizou Ação Anulatória de Débito Fiscal, a qual foi julgada procedente pela Vara da Fazenda Pública de Piracicaba. Confira-se trecho do relatório e dispositivo da referida sentença:

“(…), por seu representante legal, propôs ação anulatória de débito fiscal em face de MUNICÍPIO DE PIRACICABA, alegando, em síntese, que é proprietária do imóvel matriculado sob nº XXXXX, que sempre foi utilizado para exploração rural- criação de gado, razão pela qual foi requerida isenção do pagamento do IPTU no ano de 2013, pedido este que lhe foi negado. Após discorrer sobre a documentação apresentada e sobre os dispositivos legais aplicáveis ao caso, requereu o reconhecimento da bitributação formal e material, com conseqüente anulação dos lançamentos referentes ao IPTU no ano de 2013 (fls.01/32) (...). Diante desse quadro, o pedido de declaração de isenção é procedente. Ante o exposto, julgo PROCEDENTE o pedido formulado por (...), em face de MUNICÍPIO DE PIRACICABA, o que faço com fulcro no artigo 269, inciso I, do Código de Processo Civil, para declarar o direito da autora de obter isenção em relação ao IPTU, no exercício de 2013, referente ao imóvel matriculado sob nº (XXX), do 1º Cartório de Registro de Imóveis de Piracicaba.”

A Prefeitura de Piracicaba interpôs apelação, a fim de reformar a R. Sentença, mas a 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo negou provimento ao recurso mantendo a referida sentença nos seguintes termos:

“AÇÃO ANULATÓRIA – Demanda visando à anulação do lançamento do IPTU do exercício de 2013, ante o reconhecimento da prática de bitributação (IPTU e ITR) Cabimento Imóvel tributado que é objeto de contrato de comodato Comprovação suficiente nos autos de que o comodatário destina a propriedade à exploração agropecuária - Estrita exigência documental da Municipalidade que destoa necessária razoabilidade e proporcionalidade

da atuação administrativa Concessão da isenção pleiteada que se impõe Sentença mantida Recurso desprovido.”

O Recurso Especial interposto pela Prefeitura de Piracicaba não foi admitido pelo Presidente da Seção de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, transitando em julgado as referidas decisões que reconheceram o desenvolvimento da atividade rural e, conseqüentemente, a não incidência do IPTU sobre o imóvel.

Enquanto tramitava o processo administrativo de não incidência de IPTU inerente ao ano exercício de 2013, em 1º de janeiro de 2014 a Prefeitura de Piracicaba lançou IPTU sobre o imóvel no valor de R\$ 332.986,95 (trezentos e trinta e dois mil novecentos e oitenta e seis reais e noventa e cinco centavos). Sendo assim, a proprietária do imóvel protocolizou requerimento de não incidência de IPTU para o ano de 2014 sobre o imóvel juntando no decorrer do processo administrativo todos os documentos exigidos no Decreto Municipal nº 12.166/2007 que estabelece como requisitos para a comprovação da atividade rural no imóvel e outros documentos solicitados pela Divisão de Tributos Imobiliários da Prefeitura de Piracicaba/SP.

Ato contínuo, conforme ocorreu em 2013, o SEMA vistoriou o imóvel objeto do pedido de isenção emitindo parecer no sentido de que, após vistoria realizada em 11 de agosto de 2014, foram avistadas aproximadamente 100 cabeças de gado bovino, verificando-se a existência de pastagem na área aproveitável do imóvel. Também foram avistadas uma casa de moradia, área de mata nativa e mangueira, relacionada à atividade rural concluindo que a capacidade efetiva de produção corresponde a 1,7 vezes a capacidade estimada de produção do imóvel. Ante a apresentação de toda a documentação elencada no Decreto Municipal 12.166/2007, a Divisão de Tributos Imobiliários de Piracicaba/SP reconheceu a atividade rural no imóvel afastando a incidência do IPTU.

Contudo, o Conselho de Contribuintes, por maioria, reformou a decisão da Divisão de Tributos Imobiliários mantendo a incidência do IPTU, sob a alegação de que a proprietária do imóvel não desenvolve atividade rural, razão pela qual a proprietária ajuizou Ação Anulatória de Débito Fiscal, a qual foi julgada procedente por essa Vara da Fazenda Pública. Confira-se trecho do relatório e dispositivo da referida sentença:

“(…), por seu representante legal, propôs ação ordinária em face de MUNICÍPIO DE PIRACICABA, alegando, em síntese, que é proprietária do imóvel rural matriculado sob o nº XXXXX, o qual sempre foi utilizado para exploração rural. Por isso, com fundamento no artigo 8º da Lei 3.264/90, requereu isenção do pagamento de IPTU do exercício de 2014, a qual seguiu todos os critérios para aprovação, porém após pedido de vista dos autos por um dos conselheiros, que votou pelo indeferimento da isenção, houve acompanhamento no voto pelos demais e a isenção foi indeferida inusitadamente. Em razão do indeferimento e da bitributação (ITR e IPTU) requer por via judicial o reconhecimento da isenção (fls. 01/41). Juntou documentos (fls. 42/461). (...). Diante desse quadro, o pedido de declaração de isenção é procedente. Ante o exposto, julgo PROCEDENTE o pedido formulado por (...). em face de MUNICÍPIO DE PIRACICABA, o que faço com fulcro no artigo 487, inciso I, do Código de Processo Civil, para declarar o direito da autora de obter isenção em relação ao IPTU, no exercício de 2014, referente ao imóvel matriculado sob nº (...), do 1º Cartório de Registro de Imóveis de Piracicaba.”

A Prefeitura de Piracicaba interpôs apelação, a fim de reformar a referida sentença, mas a 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo negou provimento ao recurso mantendo a referida sentença nos seguintes termos:

“Ação anulatória de débito fiscal. Município de Piracicaba. Alegação de incidência do ITR e não do IPTU. Interpretação conjugada dos critérios topográfico e de destinação do imóvel. Comprovação da destinação rural do imóvel, ainda que localizado em perímetro urbano. Incidência de ITR. Precedente do STJ em recurso repetitivo (Tema 174). Sentença de procedência. Honorários fixados em valor irrisório. Majoração. Possibilidade. Elevado valor atribuído à causa. Fixação por equidade. Cabimento. Aplicação dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e moralidade. Recursos oficial e voluntário do Município não providos. Recurso da autora provido.”

O Recurso Especial interposto pela Prefeitura de Piracicaba não foi admitido pelo Presidente da Seção de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, transitando em julgado as referidas decisões que reconheceram o desenvolvimento da atividade rural e, conseqüentemente, a não incidência do IPTU sobre o imóvel.

Enquanto tramitava o processo administrativo de não incidência de IPTU 2014, em 1º de janeiro de 2015 a Prefeitura de Piracicaba lançou IPTU sobre o imóvel no valor de R\$ 354.063,54 (trezentos e cinquenta e quatro mil sessenta e três reais e

cinquenta e quatro centavos). Desta forma, a proprietária do imóvel protocolizou requerimento de não incidência de IPTU para o ano de 2015. Conforme ocorrido em 2013 e 2014, o SEMA vistoriou o imóvel, comprovando que o imóvel é efetivamente destinado a atividade pecuária e é produtivo.

Ante a apresentação de toda a documentação elencada no Decreto Municipal 12.166/2007, a Divisão de Tributos Imobiliários de Piracicaba/SP reconheceu a atividade rural no imóvel afastando a incidência do IPTU. Contudo, o Conselho de Contribuintes, por maioria, reformou a decisão da Divisão de Tributos Imobiliários mantendo a incidência do IPTU, sob a alegação de que, entre outras, as notas de entradas no imóvel emitidas em 2013 eram de simples remessa, razão pela qual a proprietária ajuizou Ação Anulatória de Débito Fiscal, a qual foi julgada procedente pela Vara da Fazenda Pública da Comarca de Piracicaba.

A Prefeitura de Piracicaba interpôs apelação a fim de reformar a referida sentença, mas a 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo negou provimento ao recurso. Logo, o Recurso Especial interposto pela Prefeitura de Piracicaba não foi admitido pelo Presidente da Seção de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. A Prefeitura de Piracicaba interpôs Agravo em Recurso Especial, o qual não foi conhecido pelo Ministro Presidente do Superior Tribunal de Justiça, transitando em julgado as R. decisões que reconheceram o desenvolvimento da atividade rural e, conseqüentemente, a não incidência do IPTU sobre o imóvel.

Enquanto tramitava o processo administrativo de não incidência de IPTU 2015, em 1º de janeiro de 2016 a Prefeitura de Piracicaba lançou IPTU sobre o imóvel no valor de R\$ 392.849,65 (trezentos e noventa e dois mil oitocentos e quarenta e nove reais e sessenta e cinco centavos). No ano de 2016, a proprietária protocolizou pedido administrativo de não incidência de IPTU, sendo reconhecida pela Divisão de Tributos Imobiliários da Prefeitura de Piracicaba, e pelo Conselho de Contribuintes.

Enquanto tramitava o processo administrativo de não incidência de IPTU 2016 em 1º de janeiro de 2017 a Prefeitura de Piracicaba lançou IPTU sobre o imóvel no valor de R\$ 421.773,17 (quatrocentos e vinte e um mil setecentos e setenta e três reais e dezessete centavos). No ano de 2017, a proprietária protocolizou pedido administrativo de não incidência de IPTU e após os tramites do processo administrativo, a Divisão de Tributos Imobiliários da Prefeitura de Piracicaba e o

Conselho de Contribuintes reconheceu a não incidência de IPTU no imóvel. O mesmo ocorreu nos anos seguintes, nos quais a prefeitura lançou o IPTU para o imóvel (R\$451.445,65 em 2018, R\$478.749,32 em 2019, R\$507.087,75 em 2020 e R\$ 546.123,29 em 2021), a requerente protocolou o pedido administrativo de não incidência de IPTU, e a Divisão de Tributos Imobiliários da Prefeitura de Piracicaba (1ª instância) e o Conselho de Contribuintes (2ª instância) aceitaram o pedido de não incidência do tributo.

Para o ano de 2022 (no qual a prefeitura lançou o IPTU no valor de R\$ 619.753,17), o pedido administrativo protocolado pela requerente foi aceito pela Divisão de Tributos Imobiliários da Prefeitura de Piracicaba, mas ainda não pelo Conselho de Contribuintes. A prefeitura lançou o IPTU para o imóvel no valor de R\$ 671.869,82 para 2023. A requerente protocolou o pedido administrativo para não incidência do IPTU, mas os mesmos, até o término da presente pesquisa, ainda não tinham sido julgados pela Divisão de Tributos Imobiliários da Prefeitura de Piracicaba e pelo Conselho de Contribuintes.

Assim, com base nos levantamentos inerentes ao imóvel objeto do presente trabalho, entre os anos-exercícios de 2013 a 2022, foi reconhecida a não incidência de IPTU sobre o imóvel nas esferas judiciais e em 1ª e 2ª Instâncias Administrativas. Por fim, o IPTU lançado no ano de 2023 está pendente de apreciação da Divisão de Tributos Imobiliários.

4.3. Cálculo do ITR e economia tributária

Reitere-se que, o artigo 158, II da CF/88 cabe aos Municípios onde estão localizados os imóveis rurais o importe de 50% do produto da arrecadação pela União do ITR, cabendo a totalidade da arrecadação caso os Municípios optem por fiscalizar e cobrar ITR, conforme artigo 153, §4º, III da CF/88 (KISZKA; ABBAS, 2013; SILVA; ROCHA; ROCHA JÚNIOR, 2008). De 2013 a 2016, o Município de Piracicaba recebia da União 50% da arrecadação do ITR proveniente da área rural do Município. Assim, para fazer-se um comparativo dos valores arrecadados nos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016, adotou-se o VTN apurado pelo Instituto de Economia Agrícola (IEA) da SEMA do Estado de São Paulo (IEA, 2023).

Segundo o IEA, no ano de 2013, o VTN médio para pastagem em Piracicaba era de R\$ 17.327,82/hectare (ha), dado que o imóvel objeto do presente estudo possui

45,3 ha, possui pastagem natural e o grau de utilização é superior a 80%, motivo pelo qual multiplicando-se a área do imóvel pelo valor do ha, o VTN para o exercício de 2013 era de R\$ 784.950,24, o qual constitui-se a base de cálculo para a incidência do ITR. As alíquotas do ITR são estabelecidas na tabela de alíquotas anexa à Lei n. 9.393/96, variando conforme o tamanho do imóvel, em hectares, e o grau de utilização (GU) (BRASIL, 1996). O GU é obtido pela relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável. A Tabela 1 mostra maiores detalhes.

Tabela 1 – Alíquotas para o cálculo do ITR

Área Total do Imóvel (em hectares)	Grau de Utilização (GU) (em %)				
	Até 30	Maior que 30 até 50	Maior que 50 até 65	Maior que 65 até 80	Maior que 80
Até 50	1,00	0,70	0,40	0,20	0,03
Maior que 50 até 200	2,00	1,40	0,80	0,40	0,07
Maior que 200 até 500	3,30	2,30	1,30	0,60	0,10
Maior que 500 até 1.000	4,70	3,30	1,90	0,85	0,15
Maior que 1.000 até 5.000	8,60	6,00	3,40	1,60	0,30
Acima de 5.000	20,00	12,00	6,40	3,00	0,45

Fonte: Brasil (1996).

Conforme a Tabela 1, a alíquota aplicável ao imóvel objeto deste estudo é de 0,03%. Portanto, o ITR incidente para o ano de 2013 é de R\$ 235,48 (VTN de R\$ 784.950,24 vezes a alíquota de 0,03%). Seguindo a mesma lógica: o VTN médio para pastagem em Piracicaba/SP para o ano de 2014 foi de R\$ 22.513,33/ha, gerando um ITR de R\$ 305,95; em 2015 o VTN médio foi de R\$ 26.763,33/ha, resultando em um ITR de R\$ 363,71; e em 2016 o VTN médio foi de R\$ 25.666,67/ha, levando a um ITR de R\$ 348,81.

Em dezembro de 2016, houve uma mudança na forma de apuração. Conforme detalhado na Lei Municipal nº 8.608/2016, o Município de Piracicaba firmou uma parceria com a União para a delegação das atribuições de fiscalização e cobrança do ITR. Dessa forma, o município passou a ficar com 100% das receitas com o referido tributo, conforme Lei Federal nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005, Decreto Federal nº 6.433, de 15 de abril de 2008 e Instrução Normativa RFB nº 1.640, de 11 de maio de 2016.

Assim, a partir de 2017, a Prefeitura de Piracicaba vem apurando o VTN e notificando os proprietários de imóvel rural para o recolhimento do ITR em favor do Município com base no VTN apurado. Os valores do VTN médio utilizados pela Prefeitura foram baseados nos valores publicados pelo IEA e publicados por meio de

Decretos Municipais conforme atividade do imóvel. A Tabela 2 mostra maiores detalhes.

Tabela 2 – VTN médio por atividade atribuído pela Prefeitura de Piracicaba/SP em RS/ha

Ano	Decreto nº	Lavoura aptidão boa	Lavoura aptidão regular	Lavoura aptidão restrita	Pastagem Plantada	Silvicultura ou pastagem natural	Preservação da Fauna ou Flora
2017	17.153/17	37.000,00	30.000,00	25.000,00	26.000,00	20.500,00	22.500,00
2018	17.515/18	47.666,67	43.000,00	36.666,67	30.000,00	25.000,00	18.333,33
2019	17.922/19	29.244,85	24.858,12	24.641,19	19.301,60	16.669,56	12.575,28
2020	18.261/20	29.244,85	24.858,12	24.641,19	19.301,60	16.669,56	12.575,28
2021	18.669/21	38.016,49	36.875,99	31.160,23	28.944,74	23.879,41	15.920,40
2022	19.150/22	44.795,25	42.555,48	35.364,67	32.849,85	26.877,15	17.918,10

Fonte: Prefeitura de Paracicaba (2023).

Com base nas informações constantes na Tabela 2, o fato de o imóvel objeto do estudo ter 45,3 ha com grau de utilização superior a 80% e possuir pastagem natural, o ITR foi de R\$ 278,59 em 2017; R\$ 339,75 em 2018; R\$ 226,54 em 2019; R\$ 226,54 em 2020; R\$ 324,52 em 2021; e R\$ 365,26 em 2022. Com base no levantamento realizado, constata-se que, caso o imóvel objeto do estudo tivesse que pagar IPTU, o valor a ser pago seria entre 1.200 e 1.700 vezes maior que o valor do ITR, conforme observado na Tabela 3.

Tabela 3 - Comparativo entre IPTU e ITR

Ano	Valor do IPTU	Valor do ITR	Diferença
2013	R\$ 315.301,31	R\$ 235,48	R\$ 315.065,83
2014	R\$ 332.986,95	R\$ 305,95	R\$ 332.681,00
2015	R\$ 354.063,54	R\$ 363,71	R\$ 353.699,83
2016	R\$ 392.849,65	R\$ 348,81	R\$ 392.500,84
2017	R\$ 421.773,17	R\$ 278,59	R\$ 421.494,58
2018	R\$ 451.445,65	R\$ 339,75	R\$ 451.105,90
2019	R\$ 478.749,32	R\$ 226,54	R\$ 478.522,78
2020	R\$ 507.087,75	R\$ 226,54	R\$ 506.861,21
2021	R\$ 546.123,29	R\$ 324,52	R\$ 545.798,77
2022	R\$ 619.753,17	R\$ 365,26	R\$ 619.387,91
Total	R\$ 4.420.133,80	R\$ 3.015,15	R\$ 4.417.118,65

Fonte: Elaborado pelos autores.

Portanto, caso o imóvel objeto do presente estudo não fosse destinado à produção rural ou não conseguisse comprovar a atividade pecuária no imóvel para afastar a incidência do IPTU de 2013 a 2022, o proprietário teria que pagar o importe de R\$ 4.420.133,80 de imposto sobre a propriedade. No entanto, devido à comprovação nas esferas administrativas e judiciais da exploração rural no imóvel por

meio de parceria, incidiu sobre o imóvel o ITR, o qual, de 2013 a 2022, alcançou o importe de R\$ 3.015,15, resultando em uma diferença de R\$ 4.417.118,65, entre o IPTU e ITR incidente sobre o imóvel objeto do presente estudo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do presente trabalho foi descrever a gestão tributária estratégica de um caso de desenvolvimento de atividade rural em um imóvel localizado na zona urbana da cidade de Piracicaba – SP. Alinhado a este objetivo, foi conduzido um estudo de caso, o qual foi separado em duas partes: descrição da análise qualitativa e descrição da análise quantitativa. Com base nos resultados, constatou-se que, caso o imóvel objeto do estudo tivesse que pagar IPTU, o valor seria entre 1.200 e 1.700 vezes maior que o valor do ITR. Se o imóvel rural incorporado à zona urbana não fosse destinado à atividade rural, o proprietário do imóvel estaria sujeito ao pagamento de IPTU, o qual pode representar um valor substancialmente maior do que a situação na qual incide o ITR. Especificamente no presente estudo de caso, observou-se uma economia tributária por parte do contribuinte na ordem de R\$ 4.417.118,65.

Para comprovar a atividade rural desenvolvida no imóvel, o proprietário deve realizar planejamento tributário para a devida destinação do imóvel à exploração rural, realizando a atividade rural ou firmando contrato de parceria rural. Ainda, a atividade rural deve ser real e documentada para fins de fiscalização, pois não basta a simples alegação da atividade rural por meio de documentos, já que há a vistoria pelos fiscais *in loco* da atividade rural desenvolvida no imóvel. Não é crível também que o imóvel seja utilizado para a plantação ou criação de animais, mas não exista verdadeira exploração da atividade rural com a comercialização dos produtos provenientes da produção rural.

Nesse contexto, a atividade rural desenvolvida no imóvel deve ser comprovada material e formalmente, visando o afastamento da incidência do IPTU no imóvel incorporado à zona urbana, mas destinada à atividade rural, pois, conforme caso prático trazido no presente trabalho, as Prefeituras tendem a dificultar o afastamento da cobrança do IPTU, tendo em vista que, mesmo que o Município firme convênio com a União para fiscalizar e arrecadar o ITR das suas áreas rurais, a arrecadação do ITR é significativamente inferior à arrecadação do IPTU.

Sugere-se, para pesquisas futuras, a realização de estudos que investiguem a situação oposta ao do presente trabalho, como, por exemplo, no caso de condomínios afastados da cidade, mas que apresentam as características que os enquadram como sendo pertencentes à zona urbana e que desenvolvem atividades consistentes com imóveis de zona urbana. Além disso, recomenda-se o uso de teorias, correntes teóricas e doutrinas alternativas das áreas de tributação, contabilidade e direito para observar o fenômeno da incidência do IPTU ou do ITR sobre imóveis localizados em zona urbana com função rural. Por fim, estudos teóricos que visem propor formas de solução ou de conciliação entre as normas correntes aparentemente conflitantes são igualmente encorajados.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, A. F. P. **IPTU x ITR: aplicabilidade do critério da destinação**. 2015. Monografia (Especialização em Direito Tributário) Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Maceió. 2015. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Ana-Francisca-Pedrosa-Leite-Accioly-OK.pdf>>, 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. . [S.l: s.n.]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. , 1988

_____. **Decreto-Lei Nº 57, de 18 de novembro de 1966**. . [S.l: s.n.]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0057.htm>. , 1966a

_____. **Lei Nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional**. . [S.l: s.n.]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. , 1966b

_____. **Lei Nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972**. . [S.l: s.n.]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5868.htm>. , 1972

_____. **Lei 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**. 1996. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1996. Acesso em 13 mar, 2023. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9393.htm#art1>, 1996.

COSTA, R. H. **Código Tributário Nacional comentado: em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

CREPALDI, S. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

CRESWELL, J. W.; CRESWELL, J. D. **Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches**. 5. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, Inc.,

2018.

IEA. **Valor de Terra Nua**. Disponível em:

<http://ciagri.iea.sp.gov.br/bancoiea_TEste/Precor_TerraNua_SEFAZ.aspx>. Acesso em: 12 maio 2023.

KISZKA, I. de O.; ABBAS, S. A. Conflito de competência imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e o impostos território rural. **Revista Científica Semana Acadêmica**, v. 1, n. 36, p. 1–15, 2013. Disponível em: <<https://semanaacademica.org.br/artigo/conflito-de-competencia-imposto-sobre-propriedade-predial-e-territorial-urbana-e-o-imposto>>.

LEÃO, C. G. **ITR e IPTU : o contraste entre as finalidades sociais e a gestão praticada**. 2015. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública e Sociedade) - Universidade Federal de Alfenas. Varginha. 2015. Disponível em: <<https://bdtd.unifal-mg.edu.br:8443/handle/tede/837>>, 2015.

LISBOA, J. M. de M. V.; MARCON, G. C. N. 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. **Revista de Direito da Cidade**, v. 12, n. 4, p. 2557–2578, 2020.

NECCHI, L. C. C.; FRANÇA, L. M. C.; SANTINI, J. C. IPTU X ITR: conflito entre os critérios espaciais. **Revista de Direito Público**, v. 4, n. 1, p. 125–139, 2009.

NOGUEIRA, R. C. P. Aspectos Gerais e Polêmicos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 45, n. 45, p. 373, 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/aspectos-gerais-e-polemicos-do-imposto-sobre-a-propriedade-predial-e-territorial-urbana/>>.

PREFEITURA DE PARACICABA. **Legislação Digital**. 2023. Acesso em 13 mar, 2023. Disponível em: <<https://www.legislacaodigital.com.br/Piracicaba-SP>>, 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução de Consulta COSIT Nº 198, de 05 de Novembro de 2018**. 2018. Acesso em 08 de mar. 2023. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=96796>>., 2018.

SILVA, M. S. de S. A. da; ROCHA, A. G. de P.; ROCHA JÚNIOR, O. de S. O ITR e o Decreto-lei n. 57/66. **R. Fac. Dir. UFG**, v. 32, n. 2, p. 125–132, 2008.

SIMÕES, R. X. **Conflito de competências: ITR x IPTU: Um estudo de caso no município de Anchieta/ES**. 2018. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Faculdades Doctum de Guarapari. Guarapari. 2018. Disponível em <<https://dspace.doctum.edu.br/handle/123456789/2429>>, 2018.

SOUZA, J. S.; SILVA, S. W. G. IPTU x ITR: da aplicabilidade do Art. 53 da Lei Nº 6.766/79 na hipótese de alteração de zona rural para zona urbana. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 138, n. 26, p. 83–94, 2018.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recursos Especial N° 1.112.646 - SP (2009/0051088-6)**. 2009. Acesso em 08 mar. 2023. Disponível em:

<<https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=5927728&tipo=0&nreg=&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=&formato=PDF&salvar=false>>, 2009.

_____. **Recursos Especial N° 1.207.093 - SP (2010/0127944-9)**. 2010. Acesso em 08 mar. 2023. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201001279449&dt_publicacao=26/11/2010>, 2010.

_____. **Recursos Especial N° 679.617 - SP (2004/0084183-8)**. 2004. Acesso em 08 mar. 2023. Disponível em:

<<https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/MON?seq=2680457&formato=PDF>>., 2004.

TAMARINDO, U. G. F.; PIGATTO, G. **Tributação no agronegócio: uma análise geral dos principais tributos incidentes**. 2. ed. Leme: JH Mizuno, 2020.