

# **VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**ALINE TEODORO DE MOURA**

**JONATHAN BARROS VITA**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

**Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

**Eventos:**

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Aline Teodoro de Moura; Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-996-4

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: A pesquisa jurídica na perspectiva da transdisciplinaridade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VII Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



## VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

### DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

#### **Apresentação**

Aos membros da comunidade de pesquisadores em Direito:

Com grande satisfação, sob a coordenação dos Professores Doutores Aline Teodoro de Moura (Universidade do Grande Rio), Antônio Carlos Diniz Murta (Universidade FUMEC) e Jonathan Barros Vita (Universidade de Marília), apresentamos os 18 trabalhos que compõem o Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II, realizado no âmbito do VII Encontro Virtual do CONPEDI. Este GT tem como objetivo a promoção da discussão aprofundada de temas relevantes para a área, reunindo pesquisadores de todo o Brasil.

Os trabalhos abordam uma ampla gama de temas, como questões conceituais, inovações sociolegislativas e propostas de reforma legislativa. A diversidade dos estudos demonstra a riqueza e a pujança da pesquisa em Direito Tributário e Financeiro.

O GT oferece uma oportunidade valiosa para aprofundar o conhecimento sobre temas relevantes da área. Os artigos apresentados abordam questões de grande importância para a pesquisa jurídica e para o debate acadêmico, pois promovem o diálogo entre pesquisadores, tendo como norte a sociedade e o Direito. O GT reúne pesquisadores de diferentes instituições e regiões do país, possibilitando o intercâmbio de ideias e experiências.

É possível afirmar que o CONPEDI é uma referência na pesquisa em Direito, diante da qualidade dos trabalhos apresentados, o que reafirma seu compromisso com a promoção da excelência acadêmica.

Convidamos a todos os participantes a lerem os artigos com atenção e a participarem dos debates. Nesse contexto, apresentamos a lista completa dos 18 trabalhos apresentados no GT-40:

1. REFLEXÕES SOBRE A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA NA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN NA CONSTRUÇÃO CIVIL. O artigo analisa a evolução da jurisprudência sobre a definição da base de cálculo do ISSQN na construção civil, identificando as principais tendências e seus impactos na tributação do setor. A pesquisa

contribui para a compreensão da dinâmica das relações entre o Poder Judiciário e a Administração Pública na esfera tributária, além de fornecer subsídios para a aplicação prática do ISSQN.

2. **INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO GANHO DE CAPITAL EM OPERAÇÕES COM CRIPTOMOEDAS: UM ENSAIO ACERCA DO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO.** O artigo discute a incidência do Imposto sobre a Renda no ganho de capital em operações com criptomoedas, examinando os diferentes momentos em que a realização do ganho pode ocorrer. A pesquisa busca contribuir para a elucidação de um tema ainda controverso na doutrina e na jurisprudência, orientando os contribuintes e profissionais da área sobre a tributação de criptoativos.

3. **ANÁLISE DA CIDE-COMBUSTÍVEL: TREDESTINAÇÃO E IMPLICAÇÕES ECONÔMICAS.** Este artigo analisa a CIDE-Combustível sob a ótica da sua destinação e das implicações econômicas dessa tributação. A pesquisa contribui para o debate sobre o papel da CIDE-Combustível na arrecadação de receitas para o financiamento de políticas públicas, além de avaliar seus impactos no preço dos combustíveis e na competitividade da economia brasileira.

4. **SOLIDARIEDADE SOCIAL: REFLEXOS NO DEVER DE PAGAR TRIBUTOS E NA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA.** O artigo examina os reflexos da solidariedade social no dever de pagar tributos e na progressividade tributária. A pesquisa contribui para a compreensão do papel da solidariedade na construção de um sistema tributário mais justo e equânime, além de analisar os desafios da aplicação prática desse princípio no âmbito tributário.

5. **A CONCENTRAÇÃO DA RENDA E RIQUEZA NO BRASIL, OS BLOQUEIOS INSTITUCIONAIS E AS “REFORMAS TRIBUTÁRIAS”: SERÁ QUE O JOGO PODE MUDAR?** O artigo analisa a relação entre a concentração da renda e riqueza no Brasil e as reformas tributárias propostas nos últimos anos. A pesquisa identifica os bloqueios institucionais que dificultam a implementação de reformas mais progressivas, além de discutir as perspectivas de mudança nesse cenário.

6. **INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: DISTINÇÕES NECESSÁRIAS.** O artigo diferencia a interpretação econômica do Direito Tributário da análise econômica do Direito, destacando

os métodos e objetivos de cada uma delas. A pesquisa contribui para a compreensão dos diferentes instrumentos disponíveis para a análise das normas tributárias, orientando a aplicação do Direito Tributário em situações complexas.

7. AS IMPLICAÇÕES DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132 DE 2023 NO REGIME DO SIMPLES NACIONAL. O artigo analisa as implicações da Emenda Constitucional nº 132/2023 para o regime do Simples Nacional. A pesquisa identifica as principais mudanças introduzidas pela emenda e seus impactos para as microempresas e empresas de pequeno porte, além de avaliar os desafios da implementação dessas mudanças.

8. A INFLUÊNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA ESTRUTURAÇÃO DA MATRIZ TRIBUTÁRIA. O artigo examina a influência da capacidade contributiva na estruturação da matriz tributária brasileira. A pesquisa contribui para o debate sobre a justiça fiscal e a progressividade do sistema tributário brasileiro, além de analisar os desafios da aplicação do princípio da capacidade contributiva na prática.

9. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL: EXTRAFISCALIDADE E EFETIVIDADE DO TRIBUTO. O artigo analisa a extrafiscalidade do Imposto Territorial Rural (ITR) e sua efetividade como instrumento de política pública. A pesquisa contribui para o debate sobre o papel do ITR na promoção do desenvolvimento rural e na redução das desigualdades sociais no campo, além de avaliar a efetividade do tributo na consecução de seus objetivos.

10. O PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO A PARTIR DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132, DE 2023: OS NOVOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A CIÊNCIA DA LEGISLAÇÃO. O artigo analisa os novos princípios constitucionais introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e sua influência no processo legislativo tributário. A pesquisa contribui para a compreensão das novas regras que disciplinam a elaboração de leis tributárias, além de analisar os desafios da aplicação desses princípios na prática.

11. CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE: POLÍTICA DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA. Este artigo examina o Código de Defesa do Contribuinte como instrumento de política de justiça tributária. A pesquisa contribui para o debate sobre os direitos dos contribuintes e a efetividade da justiça fiscal no Brasil, além de analisar os desafios da aplicação do Código de Defesa do Contribuinte na prática.

12. A EXTRAFISCALIDADE COMO MECANISMO DE ENFRENTAMENTO DE FATORES DE VULNERABILIDADE QUE ATINGEM A RELAÇÃO JURÍDICA

TRIBUTÁRIA. O artigo analisa a extrafiscalidade como mecanismo de enfrentamento de fatores de vulnerabilidade que atingem a relação jurídica tributária. A pesquisa contribui para o debate sobre a função social do tributo e a proteção dos direitos dos contribuintes mais vulneráveis, além de analisar os desafios da aplicação da extrafiscalidade na prática.

13. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS: ALTERAÇÕES RECENTES, DÚVIDAS ANTIGAS. Este artigo analisa as alterações recentes na legislação sobre subvenção para investimentos e as dúvidas que persistem sobre a aplicação desse regime. A pesquisa contribui para a compreensão das regras que disciplinam a concessão de subvenções para investimentos, além de analisar os desafios da aplicação dessas regras na prática.

14. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO: O IMPACTO DA FLEXIBILIZAÇÃO DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS DE TRATO SUCESSIVO. O artigo analisa o impacto da flexibilização da coisa julgada nas relações tributárias de trato sucessivo, à luz do controle de constitucionalidade. A pesquisa contribui para o debate sobre a segurança jurídica e a modulação dos efeitos das decisões judiciais no âmbito tributário, além de analisar os desafios da aplicação da flexibilização da coisa julgada na prática.

15. COOPERATIVE COMPLIANCE, ECONOMIA DIGITAL E GESTÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL. O artigo examina a relação entre o cooperative compliance, a economia digital e a gestão tributária municipal. A pesquisa contribui para o debate sobre a modernização da administração tributária municipal no contexto da economia digital, além de analisar os desafios da implementação do cooperative compliance nesse contexto.

16. INCENTIVOS FISCAIS E MEIO AMBIENTE: COMO A EXTRAFISCALIDADE PODE CONTRIBUIR COM A REALIZAÇÃO DA LOGÍSTICA REVERSA. O artigo analisa como a extrafiscalidade pode contribuir para a realização da logística reversa por meio de incentivos fiscais. A pesquisa contribui para o debate sobre a utilização de instrumentos tributários para a proteção do meio ambiente, além de analisar os desafios da implementação de incentivos fiscais para a logística reversa na prática.

17. DRAWBACK NO AGRONEGÓCIO E OS BENEFÍCIOS TRAZIDOS PELA PORTARIA SECEX Nº 295/24. Este artigo analisa os benefícios trazidos pela Portaria SECEX nº 295/24 para o regime de drawback no agronegócio. A pesquisa contribui para a compreensão das novas regras do drawback no agronegócio, além de analisar os impactos dessas regras para o setor.

18. POLÍTICAS PÚBLICAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA (PCD'S): A NECESSIDADE DA DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA CONTEMPLAR POR ISONOMIA OS PORTADORES DE DOENÇAS RENAIAS CRÔNICAS. O trabalho analisa as políticas públicas de benefícios fiscais para pessoas com deficiência (PCD's) à luz da isonomia, com foco na necessidade de contemplar por igual os portadores de doenças renais crônicas. A pesquisa contribui para o debate sobre a justiça fiscal e a inclusão social, defendendo a ampliação da abrangência das políticas públicas de benefícios fiscais para garantir a igualdade de oportunidades para todas as pessoas com deficiência, independentemente da natureza de sua deficiência.

Os 18 trabalhos que compõem o GT-40 - Direito Tributário e Financeiro II - demonstram a riqueza e a diversidade da pesquisa em curso na área. Esperamos que a apresentação desses trabalhos contribua para o conhecimento e o debate sobre temas relevantes para o Direito Tributário e Financeiro.

Agradecemos a todos os participantes do GT.

Atenciosamente,

Coordenação do GT Direito Tributário e Financeiro II.

# **IMPOSTO TERRITORIAL RURAL: EXTRAFISCALIDADE E EFETIVIDADE DO TRIBUTO**

## **RURAL LAND TAX: EXTRAFISCALITY AND EFFECTIVENESS OF THE TAX**

**Fernanda Matos Fernandes de Oliveira Jurubeba  
Guilherme Souza Vasconcelos**

### **Resumo**

O Brasil, país de dimensões continentais, apresenta em seu espaço geográfico inúmeras propriedades rurais de considerável extensão, todavia, não se verifica, na prática, arrecadação do Imposto Territorial Rural condizente com esta realidade. Destarte, o presente estudo realiza uma breve análise acerca do Imposto Territorial Rural (ITR), por meio de pesquisa qualitativa, teórica e bibliográfica, traçando os lineamentos do tributo com apontamentos relativos à definição, histórico, regra-matriz de incidência e delegabilidade da capacidade tributária ativa, bem como enfrentando temáticas sensíveis atinentes à capacidade contributiva e progressividade. Ademais, a pesquisa buscou pormenorizar o aspecto extrafiscal do tributo, isto é, articulou, no que concerne à variação das alíquotas conforme o grau de utilização da terra, as hipóteses de imunidade e isenções e, sobretudo, a efetividade do caráter extrafiscal do imposto. Destarte, utilizando-se como metodologia a pesquisa básica, bibliográfica e documental, o vertente ensaio tem por objetivo apresentar um panorama geral do imposto territorial rural, com explicações sobre os acertos e as falhas na tributação de propriedades rurais no Brasil para, ao final, apontar eventuais medidas para otimizar a eficácia da tributação.

**Palavras-chave:** Imposto territorial rural, Propriedade rural, Capacidade contributiva, Arrecadação, Extrafiscalidade

### **Abstract/Resumen/Résumé**

Brazil, a country of continental dimensions, has numerous rural properties of considerable size in its geographic space, however, in practice, there is no collection of Rural Land Tax consistent with this reality. Therefore, the present study carries out a brief analysis of the Rural Land Tax (ITR), through qualitative, theoretical and bibliographical research, outlining the lines of the tax with notes relating to the definition, history, matrix rule of incidence and delegability of capacity active tax, as well as facing sensitive issues relating to contributory capacity and progressivity. Furthermore, the research sought to detail the extra-fiscal aspect of the tax, that is, it articulated, with regard to the variation in rates depending on the degree of land use, the hypotheses of immunity and exemptions and, above all, the effectiveness of the extra-fiscal nature of the tax. Therefore, using basic, bibliographic and documentary

research as methodology, the essay aims to present a general overview of rural land tax, with explanations about the successes and failures in the taxation of rural properties in Brazil so that, in the end, point out possible measures to optimize the effectiveness of taxation.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Rural land tax, Rural property, Contributory capacity, Collection, Extrafiscality

## 1 INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional define o tributo como toda prestação pecuniária compulsória, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, que não constitua sanção de ato ilícito, nos termos do artigo 3º da Lei nº 5.172/66. O Imposto Territorial Rural é um dos tributos previstos no ordenamento tributário brasileiro, conforme disposto pelo art. 153, inciso VI da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de competência da União Federal.

Ele incide sobre a propriedade rural e o seu valor varia conforme o tamanho da desta e o seu grau de utilização, apresentando-se como nítido instrumento extrafiscal à disposição do Estado para se fazer cumprir a função social da propriedade. Não raras vezes é fiscalizado e cobrado pelos Municípios, na forma autorizada pelo Texto Constitucional no art. 153, §4º, III, por meio da delegação da capacidade tributária ativa.

Considerando que a agropecuária é setor relevante na economia do Brasil, bem como a existência de grandes propriedades rurais no seu espaço geográfico, imperioso o estudo do Imposto Territorial Rural, incidente sobre estas, a fim de verificar, para além dos contornos da exação, a sua efetividade analisada sob o prisma da sua função extrafiscal.

Nessa senda, utilizando-se como metodologia a pesquisa básica, bibliográfica e documental, o vertente ensaio busca analisar o ITR de uma maneira geral, pois trata-se de um dos tributos que notoriamente deveria ter mais ênfase no campo tributário brasileiro ao levar em consideração a extensão territorial do Brasil e a característica agrária do país.

O estudo encontra-se estruturado em 4 (quatro) capítulos, oportunidade que foram explanados conceitos, questionamentos entre outros assuntos acerca do ITR. No primeiro capítulo aborda-se o esboço histórico e a definição do tributo, desde a promulgação da Lei de Terras de 1850 até os dias atuais, bem como apresenta a sua regra-matriz de incidência tributária, além da possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa.

Em seguida, no segundo capítulo, os aspectos gerais do princípio da capacidade contributiva foram objeto de discussão, momento em que foi apresentada a previsão constitucional do princípio e as principais características, além de explicações acerca do caráter de progressividade do imposto como forma de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

O terceiro capítulo teve como ponto de partida o estudo da função extrafiscal do ITR, tendo sido a variação de alíquotas em função do grau de utilização da terra o foco principal, assim como a possibilidade de isenção – e hipótese de imunidade – do imposto, já enfrentando a temática atinente à efetividade do tributo.

No último capítulo, por fim, ressaltam-se os pontos primordiais que merecem atenção em relação ao ITR. Outrossim, frisou-se a importância de uma gestão tributária eficaz para aumentar a arrecadação e atender as expectativas com a função extrafiscal do imposto, como a função social da propriedade rural.

## **2 LINEAMENTOS DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL**

### **2.1 Histórico e definição**

Em primeiro plano, faz-se necessário apresentar um breve histórico da tributação de terras no Brasil, apresentando-o desde as primeiras discussões sobre o tema até a conjuntura dos dias atuais. Para mais, convém expor a definição do tributo, bem como explicar acerca da competência deste.

Nesse sentido, embora houvesse uma discussão sobre a possível tributação de imóveis rurais por meio da Lei de Terras de 1850, devido à resistência de uma parcela influente dos políticos, tal regulamentação demorou a ser institucionalizada. Somente com o Estatuto da Terra, pela Lei nº 4.504 de 1964, a estrutura geral que regulamenta o Imposto Territorial Rural (ITR) até os dias atuais foi concebida. (SIQUEIRA, 2021)

Na época do Brasil Império, em 1850, foi editada a mencionada Lei de Terras, Lei nº 601, que buscava regulamentar o sistema de propriedade de terras no país, especialmente em relação às terras devolutas, com a aplicação de sanções àqueles que fossem contra tal instrumento legal. Entretanto, esta normativa não previa a cobrança do imposto rural, algo que apenas foi instituído através da Constituição Republicana de 1891, sendo de competência dos estados a realização da cobrança. (SOUZA, 2004).

No período da ditadura, a última alteração indicou de maneira concreta a intenção do Governo Brasileiro em promover uma reforma agrária, visto que mediante a promulgação do Estatuto da Terra, o imposto adquiriu nítidas funções extrafiscais, que ajudariam nas políticas públicas de desconcentração da terra. Nessa senda, a observação da função social da propriedade particular tornou-se algo intrínseco à terra, ao passo que o particular que não estiver cumprindo a citada função social, será descredenciado pelo Poder Público. (SOUZA, 2004).

Ato contínuo, ressalta-se que os artigos 12 e 13 do Estatuto da Terra dispuseram sobre a necessidade de a propriedade privada atender à função social, veja-se:

Art. 12. À propriedade privada da terra cabe intrinsecamente uma função social e seu uso é condicionado ao bem-estar coletivo previsto na Constituição Federal e caracterizado nesta Lei.

Art. 13. O Poder Público promoverá a gradativa extinção das formas de ocupação e de exploração da terra que contrariem sua função social. (BRASIL, 1964).

O Estatuto da Terra ainda estabeleceu a formulação do primeiro cadastro de imóveis rurais no Brasil para o lançamento do imposto, sendo realizado os levantamentos por meio do Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (IBRA) ou, alternativamente, embasado nas declarações dos proprietários. Ademais, a citada lei carrega a previsão, caso as declarações do contribuinte fossem feitas com dolo ou má-fé, de pagamento em dobro do tributo, aliado à aplicação de multa. (SOUZA, 2004).

Nesse ponto, primariamente, o ITR foi criado com o objetivo de oferecer maior acesso à terra, diminuindo a concentração fundiária e possivelmente influenciando as estruturas de poder no campo, buscando onerar mais as propriedades rurais pouco eficientes, com o fito de provocar uma estrutura de fiscalização que possibilitaria a desapropriação de imóveis rurais improdutivos. Todavia, a intenção do legislador não restou verificada pelos dados oficiais ou pela literatura observada ao longo deste trabalho, sendo questionável a efetividade da aplicação da lei, considerando os aspectos centrais e a finalidade extrafiscal. (SIQUEIRA, 2021).

Na sequência histórica, com a regulamentação da Lei nº 5.868/72, que criou o Sistema Nacional de Cadastro Rural, realizando o primeiro recadastramento de imóvel rural, o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) passou a administrar o cadastro de imóveis rurais, cuja competência pertencia ao IBRA. Outrossim, mediante o Decreto nº 72.106/73, a responsabilidade para promover uma revisão geral dos cadastros com efeito de recadastramento, a cada 5 (cinco) anos, foi distribuída ao INCRA. (SOUZA, 2004).

A Constituição Federal de 1988, no art. 5º, incisos XXII e XXIII, promoveu a grande inovação institucional ao garantir a vinculação da função social da terra ao direito da propriedade rural, mesmo mantendo a estrutura geral do imposto. Seguidamente, com a Lei nº 8.022 de 1990, por meio da representação da Secretaria da Receita Federal (SRF), a Receita Federal do Brasil (RFB) tornou-se competente e responsável pela gestão do ITR. (SIQUEIRA, 2021).

A estrutura relativa aos mecanismos de cálculo das alíquotas e valores foi alterada pela Lei nº 9.393 de 1996, regulamentação esta disciplinada em consonância com o Código Tributário Nacional (1966) para regulamentar a cobrança do ITR, mantendo-se vigente até os dias atuais. Nessa senda, as alterações realizadas comprometeram a arrecadação do imposto e, conseqüentemente, sua efetividade, tornando inviável o cumprimento das responsabilidades extrafiscais, de verificar e garantir a função social da terra no campo. (SIQUEIRA, 2021).

Em 28 de agosto de 2001, o Cadastro Nacional de Imóveis Rurais (CNIR) foi criado, por meio da Lei nº 10.267, com o fito de unificar e compartilhar as informações que a Secretaria da Receita Federal e o INCRA detinham para as variadas instituições públicas federais e estaduais, usuárias e produtoras de conteúdo sobre a atividade rural brasileira. (SOUZA, 2004).

Por fim, a Lei nº 11.205/05 passou a prever a descentralização das responsabilidades de gestão para os municípios, mediante o convênio entre a SRF e as prefeituras, sendo uma tentativa de melhorar a efetividade do imposto. (SIQUEIRA, 2021).

## **2.2 Regra-matriz de incidência tributária do ITR**

A regra-matriz de incidência tributária pode ser entendida como a norma instituidora dos tributos, em que as propriedades contidas nas hipóteses e conseqüências das normas, bem como dos respectivos critérios, são encontradas por meio do trabalho do intérprete. Dessa forma, os critérios contidos no antecedente elencam o campo material, temporal e espacial, enquanto o conseqüente, formado pelo critério quantitativo e pessoal, da norma estabelece a relação jurídica entre os sujeitos participantes da obrigação. (ACQUARO, 2010).

Iniciando as explicações acerca dos critérios do antecedente, no critério material, sempre haverá a descrição de um acontecimento jurídico tributário composto, em termos morfológicos, por um verbo pessoal e de predicação incompleta, implicando na presença obrigatória de um complemento. No presente caso, o antecedente material pode ser encontrado pelo comportamento de um sujeito, o que no ITR é o fato de ser proprietário e possuir o domínio útil ou a posse de determinado bem imóvel rural. (ARANTES, 2018 e ACQUARO, 2010).

No critério espacial busca-se identificar o local em que considera ocorrido, por designação legal, o acontecimento jurídico, devendo utilizar dos indícios em enunciados jurídicos para encontrar o local do nascimento do laço obrigacional, nos casos que o local não for designado por lei. Em relação ao ITR, mesmo a questão não sendo pacífica, prevalece o

entendimento de que o imposto deve incidir sobre o imóvel de acordo com a destinação dada a este, mesmo dentro da zona urbana. (ARANTES, 2018).

Para o professor Geraldo Ataliba, o critério temporal da hipótese de incidência perfaz a qualidade de designar, implícita ou explicitamente o momento em que reputa-se consumado um fato imponible. Cuidando-se do ITR, o art. 1º da Lei nº 9.393/96, dispôs que o primeiro dia de janeiro de cada ano seria o marco temporal, sendo considerado como sujeito passivo da obrigação tributária de pagar o imposto aquele que for proprietário na data, independentemente de outro indivíduo ter sido proprietário nos 354 dias do ano anterior. (ACQUARO, 2010 e ATALIBA, 2004).

Por outro lado, o critério pessoal é composto pelos sujeitos ativo e passivo, ou seja, aquele encontra-se com o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária, enquanto este detém o dever de cumprir a obrigação. Em regra, a União é competente para participar do polo ativo da demanda processual, nos termos do art. 153, inciso VI da Constituição Federal. (ARANTES, 2018).

Outrossim, o proprietário do imóvel rural e o titular de seu domínio útil como possuidor a qualquer título correspondem ao sujeito passivo, conforme disposto no art. 4º, caput, da Lei nº 9.393/96: “Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. (BRASIL, 1996).”

De maneira contínua, frisa-se que o critério quantitativo possui o objetivo de mensurar economicamente o critério material, sendo composto pela base de cálculo e alíquota. A grandeza econômica ou numérica representa a base de cálculo dos impostos, aplicando a alíquota sobre ela para obter a quantia a ser paga. (ACQUARO, 2010).

No que concerne ao ITR, a base de cálculo corresponde ao valor fundiário, nos termos do art. 30 do Código Tributário Nacional. Entretanto, observa-se que este valor fundiário trata do valor da terra nua tributável (VTNt), conforme estipulado por legislação específica (art. 35 do Regulamento do ITR e art. 10, §1º, inciso I da Lei nº 9.393/1996). (ALEXANDRE, 2021). O VTNt é a representação do valor do imóvel com a exclusão dos valores relativos às construções, benfeitorias, florestas plantadas, culturas permanentes, bem como os demais fatores presentes no art. 10 da Lei nº 9.393/96. (ALEXANDRE, 2021).

Finalmente, em relação à alíquota do ITR, a Constituição Federal de 1988, no art. 153, §4º, inciso I, estabelece:

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)  
I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). (BRASIL, 1988).

Destarte, percebe-se que a alíquota deve ser calculada a partir do grau de utilização (GU) e da função total do imóvel, com um caráter proporcional e progressivo, através da seguinte fórmula:  $GU = \text{Área efetivamente utilizada} / \text{área aproveitável}$ . Logo, torna-se possível constituir certa estimativa acerca da efetiva utilização do imóvel, em relação ao aproveitamento para exploração agropecuária. (RAMOS, 2021).

### **2.3 Delegabilidade da capacidade tributária ativa**

Antecipadamente, seguindo o princípio da indelegabilidade da competência tributária, vale salientar que embora a capacidade tributária ativa seja transferível, a competência tributária não o é, conforme presente nas diretrizes constitucionais implícitas e, como a projeção genérica do art. 2º da Constituição Federal. Nessa senda, apenas a União Federal pode legislar acerca do ITR (art. 153 da Constituição Federal), visto que essa competência é indelegável. (ARANTES, 2018).

Todavia, por meio da Emenda à Constituição 42/2003, tornou-se possível que a fiscalização e cobrança do ITR seja realizada pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, com a condição de não ser reduzido o imposto ou realizada qualquer outra forma de renúncia fiscal. Assim, percebe-se que o legislador simplesmente autorizou a transferência de funções, isto é, que não são prerrogativas exclusivas do agente competente, como arrecadar, fiscalizar, executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas. (ALEXANDRE, 2021 e ARANTES, 2018).

A delegação da capacidade tributária ativa aos Municípios deve ser realizada mediante convênios, conforme disposto no art. 153, §4º, inciso II da CRFB/88. Dessa forma, o legislador promulgou a Lei nº 11.250/05, regulamentando a capacidade da Receita Federal estabelecer os convênios com os Municípios e o Distrito Federal. (RAMOS, 2021).

Desta feita, para Marcela Conde Acquaro (2010), a transferência da capacidade ativa aos Municípios, considerando que estes possuem maiores condições para fiscalizar devido à proximidade com os sujeitos passivos tributários, cuida-se de um mecanismo de controle arrecadatório e fiscalizatório mais próximo.

## **3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROGRESSIVIDADE DO ITR**

### **3.1 Aspectos gerais sobre o princípio da capacidade contributiva**

De acordo com Leandro Paulsen (2020), o princípio da capacidade contributiva orienta toda a tributação, de modo a inspirar o legislador e orientar os aplicadores das normas tributárias. Nesse sentido, para o doutrinador, a capacidade contributiva não configura mero critério de justiça fiscal capaz de embasar tratamento tributário diferenciado ao ponto de ser considerado não como violador, mas sim promotor da isonomia.

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva encontra-se materializado na primeira parte do §1º art. 145 da CRFB/88, reforçando o princípio republicano, que determina a equitativa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes. Trata-se de um instrumento eficaz para uma fixação coesa da base de cálculo dos tributos. (CARRAZA, 2015).

Sabendo disso, mesmo que o dispositivo constitucional limite-se a mencionar os impostos como espécie tributária que positive o princípio da capacidade contributiva, ainda que de modo divergente para cada, este princípio é aplicável a todas as espécies tributárias. Nesse diapasão, como consequência lógica, observa-se que os mais ricos devem contribuir progressivamente mais em relação ao menos providos de riqueza, ao ponto que as contribuições para as despesas públicas devem ser exigidas pelo Estado às pessoas na medida da capacidade econômica de cada. (PAULSEN, 2020).

Nesse diapasão, nota-se a íntima relação entre o princípio da igualdade e o da capacidade contributiva, com aqueles que possuem maior riqueza pagando mais e os que não possuem menores condições econômicas pagando menos. Para mais, tal relação mostra-se a concretização da ideia de tratar os iguais como iguais e os desiguais como desiguais na medida de suas desigualdades.

A capacidade contributiva garante a igualdade vertical e horizontal, apresentando-se como um critério de comparação, em relação à graduação de alguns tributos. Nessa linha, observa-se que a igualdade vertical é provocada por meio da edição de norma que constitua uma diversidade no tratamento para as capacidades diversas dos contribuintes, enquanto a igualdade horizontal é promovida mediante lei determinando que os contribuintes com a mesma capacidade de suportar o encargo fiscal sejam tratados de maneira equânime. (CANAZARO, 2015).

Percebe-se que a capacidade contributiva não visa confiscar de quem possui, de maneira a desestimular a geração de riqueza, mas objetiva tratar de forma isonômica os contribuintes,

cuidando-se de uma tributação com o fito de contribuir para as despesas públicas. Assim, da mesma forma que se exige mais daqueles que detêm maior riqueza, nada deve-se exigir daqueles que nada possuem.

Desta feita, na concepção de Roque Antonio Carrazza (2015), o princípio da capacidade contributiva consubstancia a igualdade tributária e a Justiça Fiscal no âmbito dos impostos. De acordo com o doutrinador, considerando a íntima relação com o princípio da igualdade, a capacidade contributiva tornou-se um dos aparatos mais eficientes para alcançar a mencionada Justiça Fiscal.

Destarte, a melhor maneira para afastar as injustiças tributárias, distantemente de atritar com o sistema jurídico, é a progressividade das alíquotas tributárias. A igualdade tributária não será atingida sem a progressividade, ao passo que são inconstitucionais os impostos com alíquota fixa, uma vez que ofendem o princípio da capacidade contributiva. (CARRAZA, 2021).

### **3.2 Progressividade como forma de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas**

Em relação ao ITR, o artigo 153, §4º, inciso I da CRFB/88 dispõe acerca da progressividade a que este imposto se submete, sendo introduzida pela Emenda à Constituição nº 42/03. (BRASIL, 1988).

Não obstante, a Lei nº 9.393/1996 já estipulava que o grau de utilização da propriedade (percentual da área útil efetivamente utilizada pelo sujeito passivo) e a área total do imóvel definiriam as alíquotas do imposto, embora tal lei tenha sido editada sete anos antes da mencionada Emenda à Constituição nº 42/03. Nesse ponto, mediante o julgamento do RE 1.038.357 AgR/SP, ressalta-se que o STF entendeu como constitucional a progressividade estabelecida pela Lei nº 9.393/96 (ALEXANDRE, 2021).

Nesse viés, no que concerne ao ITR, percebe-se que a progressividade pode ser compreendida como uma maneira de implementar a manutenção de imóveis rurais produtivos, ao passo que a tributação será menor na medida que a produção for aumentando, tratando-se de um estímulo ao uso da terra. Por outro lado, o proprietário será mais tributado quanto menor for a utilização ou produtividade da terra, cuidando-se de alíquotas gradativas com o fito de estimular a efetividade da propriedade rural e inibir latifúndios improdutivos. (ACQUARO, 2010).

Ademais, para Marcela Conde Acquaro (2010), existe a progressividade fiscal, a extrafiscal de natureza preventiva e a extrafiscal de natureza “punitiva” como denominou:

A progressividade fiscal visa atender ao princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo, ou seja, ela leva em conta a manifestação objetiva de riqueza do proprietário do bem (art.145, §1, CF); enquanto a progressividade extrafiscal de natureza preventiva visa à manutenção das propriedades, protege a função social das propriedades, no sentido de mantê-las (art. 156, § 1, II, CF); por fim, a progressividade extrafiscal de natureza punitiva visa coibir os atos já executados, para que eles não tornem a acontecer (art. 182, § 4, II, CF). (AQUARO, 2010, p. 96).

Sabendo disso, constata-se que a progressividade do ITR é uma das características fundamentais para desestimular a continuidade de propriedades improdutivas que não estejam cumprindo a função social. Para mais, o princípio da capacidade contributiva é atendido pela progressividade que leva em conta a riqueza do proprietário e a utilização do bem para onerar mais ou menos o contribuinte, buscando o cumprimento da função extrafiscal do tributo.

De maneira contínua, frisa-se que a Constituição da República Federativa do Brasil, no art. 5º, inciso XXII, art. 170, inciso III, art. 184, caput, art. 185, parágrafo único e art. 186, coloca em destaque a questão da função social da propriedade. Nesse contexto, convém salientar o disposto do art. 186, uma vez que trouxe de forma expressa os requisitos para o cumprimento da função social da propriedade rural.

Por conseguinte, a progressividade do ITR transforma-se em uma das características mais eficazes em relação ao ideal de ser atendido o princípio da capacidade contributiva e ver cumprido os objetivos extrafiscais, sempre estimulando a efetiva utilização das áreas rurais. À vista disso, a progressividade das alíquotas busca extinguir grandes imóveis rurais improdutivos ou, subsidiariamente, impor uma tributação mais elevada como forma de punição. (ACQUARO, 2010).

Destarte, nota-se perceptivelmente que o ITR não possui o mero objetivo constitucional de arrecadar, mas também um caráter extrafiscal, considerando que visa precipuamente impedir que o proprietário não cumpra a função social esperada da propriedade rural, deixando de lado a simples arrecadação com grandes imóveis. Nessa senda, analisando as alíquotas fixadas, pode-se perceber que, conforme a área utilizada e observando o tamanho da propriedade, os índices tornam-se maiores. (DA SILVA, 2021).

## **4 EXTRAFISCALIDADE DO ITR**

### **4.1 Variação de alíquotas em função do grau de utilização da terra**

Considerando o disposto no tópico anterior, observa-se que as alíquotas do ITR serão progressivas como forma de desestimular a manutenção de propriedades rurais improdutivas. Desta feita, com a incidência de uma tributação mais elevada para aqueles imóveis improdutivos, busca-se suprimir a existência de terras que não cumprem a função social da propriedade e, ao mesmo tempo, arrecadar mediante uma forma de punição.

Nesse ponto, fazendo-se valer o dispositivo constitucional (art. 153, §4º, inciso I), estipulando que as alíquotas devem ser fixadas para desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, a alíquota do ITR será maior, quanto maior for o imóvel rural. Por outro lado, a alíquota aplicável será menor, quanto maior for o grau de utilização da terra. (ALEXANDRE, 2021).

Outrossim, conforme explanado no tópico anterior, a Lei nº 9.393/96 (art. 11) dispõe que serão considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização (GU) para definir a alíquota aplicável sobre o VTNT, bem como carrega a tabela de alíquotas utilizadas para averiguação do cálculo do ITR.

Sabendo disso, levando em consideração um imóvel rural com 570 (quinhentos e setenta) hectares, propriedade com grande proporção, em que o grau de utilização dessa terra não ultrapassa os 50%, a alíquota prevista para o ITR será de 3,30%. Nada obstante, no caso de uma pequena propriedade com 35 (trinta e cinco) hectares e um grau de utilização próximo a 60%, conclui-se que a alíquota aplicável deverá ser de 0,40%.

Nessa perspectiva, sabendo que uma fazenda com a mesma dimensão localizada em Mato Grosso, não possui o mesmo valor de uma situada em São Paulo, destaca-se que as alíquotas aplicáveis ao ITR são diferenciadas pela dimensão da propriedade e não pelo valor do imóvel em si. No caso do ITR, não se discute acerca da capacidade contributiva do contribuinte, ao ponto que o legislador visou dimensionar o uso da terra para, assim, estipular a participação do proprietário com a sociedade em promover a manutenção da terra. (ACQUARO, 2010).

De mais a mais, mediante a obrigatoriedade da incidência da progressividade pelo texto constitucional (art. 153, §4º, inciso I) e a função extrafiscal do tributo, as alíquotas progressivas vão funcionar com o objetivo de ver cumprida a função social da propriedade, tratando-se de um instrumento de justiça fiscal. Portanto, a carga tributária será aumentada à medida que o grau de produtividade do imóvel rural diminui, isto é, tal progressividade incide sobre a terra que não cumprir com a função social esperada. (SABBAG, 2017).

## 4.2 Imunidade e isenções

Os institutos da imunidade e da isenção tributária possuem certa importância e peculiaridades que merecem destaque nos parágrafos seguintes. Nesse ponto, faz-se necessário tecer breves comentários acerca da diferenciação entre eles e conceituá-los.

As imunidades podem ser definidas como limitações constitucionais ao poder de tributar correspondidas através da delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes públicos. Cuidam-se de regras constitucionais que negam a competência tributária ao proibirem a tributação de determinadas operações, pessoas, objetos ou outras demonstrações de riqueza. (ALEXANDRE, 2021 e PAULSEN, 2020).

Nesse contexto, a principal diferença entre imunidade e isenção encontra-se no nível hierárquico do veículo introdutor, uma vez que esta atua no plano do exercício da competência (plano legal), enquanto aquela opera no plano da definição da competência (plano constitucional). A isenção age de maneira a mutilar, parcialmente, um ou mais critérios da estrutura da regra-matriz de incidência tributária. (ACQUARO, 2010).

Ademais, de acordo com Ricardo Alexandre (2021), caso o dispositivo constitucional impeça a cobrança de um tributo, limitando a competência tributária, não importará a forma como o texto foi redigido, trata-se de imunidade. O art. 195, §7 da CRFB/88 serve como exemplo de tal circunstância, uma vez que mesmo estando escrito o termo “isentas”, o caso preceituado é de imunidade.

Por conseguinte, constata-se que as isenções surgem mediante a existência e o exercício tributário, atuando como benefício fiscal para desonerar determinada operação ou contribuinte. Este instituto trata de desonerações infraconstitucionais, enquanto as normas constitucionais proibitivas de tributação correspondem ao instituto da imunidade.

Destarte, em relação ao ITR, vê-se que o instituto da imunidade é aplicável às pequenas glebas rurais, nos termos do art. 153, §4º, inciso II da CRFB/88, com a condição de o proprietário não possuir outro imóvel. Consoante explicitado anteriormente, o legislador buscou cumprir o princípio da função social da propriedade ao prever tal imunidade, sendo respeitado o uso racional e adequado da terra pelo pequeno produtor sob o regime de economia familiar.

O art. 2º da Lei nº 9.393/1996 definiu o que seria a pequena gleba, dispondo sobre os tamanhos dos imóveis rurais e a necessidade de o proprietário não possuir outro imóvel. Para

aplicação da imunidade tributária, as pequenas glebas rurais deveriam possuir área igual ou superior a 30 (trinta) hectares, se localizada em qualquer outro município que não seja compreendido na Amazônia Ocidental, no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense, bem como no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental.

Mesmo bastante legítima, verifica-se que a regra imunizante suprimia de maneira injusta o recebimento de tal benefício pelos proprietários que, embora tenham mais de um imóvel, a soma das áreas destes seria inferior à pequena gleba. Entretanto, por meio do art. 3º da Lei nº 9.393/96, tal questão foi solucionada, aqueles que detenham um conjunto de imóveis rurais, respeitando a área total fixada, estão isentos do pagamento do imposto. (ALEXANDRE, 2021).

Ainda, vale frisar que existem outras hipóteses de imunidade de glebas rurais, previstas constitucionalmente, em relação às imunidades genéricas, ao ponto que podem ser encontradas dispostas na Instrução Normativa/SFR nº 256/2002. Porém, como as imunidades presentes na Instrução Normativa derivam de proteção constitucional atrelada às imunidades do art. 150 da CRFB/88, percebe-se que não estão submetidas aos requisitos do art. 153, §4º, inciso II da CRFB/88. (BACKES, 2017).

Nessa senda, conforme o art. 2, incisos II e III da Instrução Normativa/SFR nº 256/2002, vale apresentar como exemplo duas modalidades de imunidade de imóveis rurais, quais sejam, aqueles pertencentes à União, Estados, Distrito Federal ou Municípios e aos de propriedade de autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, desde que vinculados às finalidades essenciais ou decorrentes. A primeira hipótese carreada, nos termos do art. 150, inciso IV, alínea “a” da CFRB/88, é decorrente da imunidade recíproca dos entes políticos. Por outro lado, considerando o preceituado no mesmo dispositivo constitucional mencionado, a segunda hipótese também deriva de tal imunidade recíproca, sendo esta extensível às autarquias e fundações dos entes políticos. (SANTINI e SPERB, 2010).

Consecutivamente, em relação às isenções aplicáveis ao ITR, a Lei nº 9.393/96, na parte específica denominada “Seção II – Da Isenção”, dispendo sobre os casos isentos do recolhimento do imposto. Nesse sentido, além das imunidades concedidas aos pequenos imóveis rurais e derivados, frisa-se que as áreas ocupadas e exploradas por remanescentes de comunidades quilombolas também são isentas do pagamento do imposto, nos termos do art. 3ª-A da Lei nº 9.393/96.

Outrossim, vale destacar que a Lei nº 9.393/96 dispôs acerca de outras áreas isentas de tributação do ITR para além das presentes na Seção II, estando previstas no art. 10, §1º, inciso II, como aquelas comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola.

Nesse diapasão, embora tais disposições estejam disciplinadas na Seção relativa à apuração e pagamento do ITR, não estando enumeradas como hipóteses de isenção, tais situações implicam em uma redução da incidência do imposto. Logo, sendo incontroverso tratar-se de hipóteses de isenção, o regime aplicável nesses cenários é o da isenção. (CHIESA, 2015).

Portanto, na regra de isenção do ITR, determinadas áreas devem ser excluídas do cálculo do VTNT, isto é, para o cálculo do valor fundiário do imóvel rural. Somente determinada parcela da propriedade rural deverá compor a base de cálculo do ITR, não sendo considerado o valor fundiário de todo o imóvel rural. (ARANTES, 2018).

### **4.3 Efetividade**

Congruentemente com o dissertado nos tópicos anteriores, além da inerente função arrecadatória, percebe-se que o ITR possui certo caráter extrafiscal objetivando desestimular a manutenção de imóveis rurais improdutivos, para que seja observado o cumprimento da função social da propriedade. Nesse ponto, discute-se a real eficácia desse tributo correspondente à arrecadação e extrafiscalidade, se a dita função social de fato está sendo concretizada, bem como se latifúndios improdutivos estão cada vez mais escassos, entre outras questões.

Na perspectiva de Eustáquio Gomes de Souza (2004), mesmo tratando-se de um tributo com grande potencial de arrecadação, com uma legislação moderna e elaborada de forma eficiente, a receita tributária obtida com o ITR é irrisória. O ITR não tem despertado o interesse dos entes estatais (União, Estados e Municípios), sendo considerado o “patinho feio” entre os tributos brasileiros, principalmente levando em consideração a grande base tributária territorial rural do Brasil. (SOUZA, 2004).

Nos termos do art. 6º e seguintes da Lei nº 9.393/96, convém destacar que o próprio contribuinte realiza uma autodeclaração com as informações correspondentes ao imóvel rural e qualquer alteração ocorrida por meio do Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR (DIAC). Além disso, cabe ao contribuinte apresentar anualmente o Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), ou seja, ele mesmo apura e realiza o pagamento do

tributo, independentemente de procedimento prévio da administração tributária (BRASIL, 1996).

Nesse ponto, considerando que a Receita Federal não possui servidores técnicos com formação adequada ou sequer pessoal suficiente para fiscalizar as declarações prestadas para o ITR, constata-se que uma das principais causas da inefetividade da arrecadação com o ITR decorre deste caráter autodeclaratório do imposto e devido à ausência de fiscalização. Desta feita, uma fiscalização eficiente do meio rural vai de encontro aos interesses dos particulares da classe dos ruralistas, que possuem a sonegação já enraizada e institucionalizada. (ARAÚJO et al., 2014). Sobre o assunto, Araújo et al prossegue arguindo:

Uma outra questão está relacionada às despesas adicionais que são causadas ao erário público quando há necessidade de desapropriação de terras para qualquer fim. **Em decorrência do caráter declaratório do ITR, sem a mínima certeza de quanto realmente vale o imóvel para o mercado – ou seja, completamente desconexa do cadastro – o governo precisa custear as avaliações de cada imóvel individualmente.** Se houvesse um cadastro rural realmente estruturado e confiável, conhecer-se-ia com maior precisão os valores dos imóveis, o imposto pago seria justo, e em caso de desapropriação pagar-se-ia o quanto o imóvel vale sem a necessidade de se recorrer aos custos de novas avaliações. (ARAÚJO et al., 2014, p. 97). (Sem grifos no original).

Nessa perspectiva, percebe-se que a má-fé dos contribuintes ao omitir ou negligenciar certas informações do imóvel rural, como a forma de exploração e cultivo da terra, acarreta prejuízos sistêmicos ao planejamento agrícola do país. Os entes políticos não conseguem ter a precisão necessária acerca dos valores dos imóveis rurais, impossibilitando uma arrecadação justa e eficiente em relação ao ITR.

Outrossim, em que pese a evolução histórica do imposto, com a descentralização da cobrança possibilitada pela Lei nº 9.393/96, veja-se:

Apesar dos aperfeiçoamentos administrativos e legais aludidos, as expectativas geradas em torno do ITR não geraram aumentos na arrecadação e a diminuição no uso especulativo da terra. Como se observa no gráfico 4 a arrecadação de ITR aumentou um pouco nos últimos anos mas esta longe de atingir a arrecadação entre R\$1,4 bilhão e R\$ 2,8 bilhões estimada por Lício et al. (1994). **Segundo eles esta arrecadação ficou inviabilizado por dois motivos principais: ainda continua, embora em menor grau, a subestimação dos valores de terra nua (VTN) declarados pelos contribuintes, principalmente nos imóveis de grande dimensão e nos localizados nas regiões menos desenvolvidas.** Este é um problema que poderia ser resolvido sem muitas complicações. A própria Receita Federal tem como fazê-lo ao comparar as declarações do Imposto de Renda onde os proprietários declaram o valor de suas propriedades e compará-los com os do ITR, sem dúvida, é uma ação que futuramente será realizada. Isto poderia ser efetuado através de amostragem dos casos duvidosos. (REYDON e OLIVEIRA, 2015, p. 6). (Sem grifos no original).

Nesse ponto, novamente aparece como entrave o caráter autodeclaratório do tributo, já que o próprio contribuinte fornece as informações da propriedade rural, apura qual alíquota

deve ser aplicada e, por fim, realiza o pagamento. Além disso, conforme explanado por Reydon e Oliveira (2015), existe uma estimativa de arrecadação para o ITR apresentada por Lício et al (1994) entre R\$ 1,4 bilhão e R\$ 2,8 bilhões, o que até os dias atuais não foi alcançado.

Na mesma toada, atualizando os valores de um conhecido estudo realizado por BALATA (1996), que aferiu o potencial de arrecadação do ITR, Eustáquio Gomes de Souza (2004) concluiu que o valor total do imposto a ser lançado ultrapassaria os R\$ 4 bilhões de reais. Embora com projeções conservadoras, a nova arrecadação alcançaria o percentual de 1,76% da arrecadação tributária federal de 2002, quota significativa em relação aos 0,1% arrecadados no mesmo período. (SOUZA, 2004).

Por meio de análise ao banco de dados da Receita Federal, nota-se que a arrecadação vem aumentando gradativamente nos últimos anos. No ano de 2019, chegou a atingir o patamar de R\$ 1.773.301.300,00 (um bilhão e setecentos e setenta e três milhões e trezentos e um mil e trezentos reais) (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, gov.br, 2022). Desta feita, apesar de haver um considerável aumento na arrecadação com o ITR em relação ao ano de 2002, nota-se que tal quantia ainda contrasta com a previsão de arrecadação de R\$ 4 bilhões de reais realizada por Souza (2004).

Dessa maneira, a inexistência de um sistema ou órgão que atualize automaticamente o cadastro de imóveis mostra-se como uma das principais causas para a baixa arrecadação do ITR. Havendo um cadastro de fato integrado seria possível gerir melhor a arrecadação do tributo, mediante a incompatibilidade das declarações dos contribuintes com a realidade produtiva dos imóveis rurais. (REYDON e OLIVEIRA, 2015).

O alto custo do investimento com a formulação de um cadastro rural integrado, a manutenção de bases de dados e com a continuidade das ações fiscalizatórias é mais um empecilho para aumentar a arrecadação com o ITR, mediante a redução da evasão fiscal. Porém, segundo Molina (2007), observa-se que em um período relativamente curto, 7 (sete) anos, os investimentos realizados no cadastramento do território do país de Macau surtiram efeito, com as receitas das concessões de terra superando a arrecadação com o imposto sobre jogos, que era historicamente a principal receita do país. (apud ARAÚJO et al., 2014).

Nesse viés, mesmo que a terra seja pouco ou nada eficiente, não observando a função social dela esperada, o Estado brasileiro, por intermédio da continuidade de índices defasados e com o estabelecimento de parâmetros abrangentes, bem como devido à ausência de fiscalização, inviabiliza a desapropriação desses imóveis ao não ser capaz de identificar a

existência destes imóveis. Para tanto, um cadastro atualizado e integrado com informações de diferentes agências, assim como uma fiscalização anual das declarações, são mecanismos necessários para tornar a política fiscal do ITR mais efetiva. (SIQUEIRA, 2021).

Portanto, diversas medidas fazem-se necessárias para que os entes políticos tenham o efetivo controle sobre os imóveis rurais no Brasil. Porém, devido ao alto nível de investimento requerido para a fiscalização e formação de um cadastro integrado, não é interessante para os entes políticos despenderem esforços com essa causa.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O Imposto Territorial Rural, previsto no art. 153, inciso VI da CRFB/88, passou por diversas transformações no decorrer dos anos, como por exemplo a estrutura relativa aos mecanismos de cálculo das alíquotas e valores para regulamentar a cobrança, na medida em que concluiu por calcular a alíquota mediante o grau de utilização do imóvel e a função total da propriedade. Além disso, estipulou ser possível a delegação da capacidade tributária ativa aos Municípios, tornando este responsável pela arrecadação do tributo, quando assim optam na forma da lei.

Observou-se a íntima relação entre o princípio da capacidade contributiva e a progressividade do imposto, visto que esta busca atingir uma variação nas alíquotas para mais à medida que as bases de cálculo forem aumentando. Nesse ponto, ressaltou-se que a progressividade das alíquotas deveria funcionar com o fito de ver cumprida a função social da propriedade, bem como tratou-se de hipóteses de isenções e imunidades ao pagamento do ITR.

Em que pese o caráter extrafiscal do imposto, verificou-se que a real eficácia deste se encontra abaixo das expectativas, tanto em relação à arrecadação, quanto ao cumprimento da função social da propriedade. Constatou-se que a dificuldade em se alcançar a eficácia esperada corresponde à característica autodeclaratória do tributo pelos próprios contribuintes, que muitas vezes omitem e/ou negligenciam informações nas declarações.

Destarte, frente à problemática da efetividade do tributo, verificou-se pacífico o entendimento de ser necessária a estruturação da administração pública para poder fiscalizar as propriedades e as declarações apresentadas pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Dessa maneira, seria possível evitar fraudes e, conseqüentemente, aumentar a arrecadação com o imposto, além de se fazer observar a função social da propriedade nos imóveis rurais do Brasil.

O ITR poderia ser um dos principais impostos, no quesito de arrecadação, para o Brasil, bem como tornar-se uma ferramenta importante para gestão fundiária do país. Entretanto, o caminho é longo e maçante, além de não parecer fazer parte do interesse dos gestores públicos o financiamento e a estruturação de uma rede de fiscalização, um banco de dados eficiente, entre outras ferramentas. Logo, não há perspectiva para alterações ou inovações em relação ao ITR, espera-se apenas que seja lhe concedido o devido valor.

## REFERÊNCIAS

ACQUARO, Marcela Conde. **Regra-matriz de incidência tributária do imposto territorial rural**. 2010. 205 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário** / 15. ed. Salvador: Ed. JusPodvm, 2021.

ARANTES, Fernanda Teodoro. **ITR: análise da norma de incidência, de isenção e dos deveres instrumentais**. 2018. 185 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

ARAÚJO, A. L. et al. **Vulnerabilidade do sistema declaratório para tributação da propriedade rural**. In: V SIMPÓSIO BRASILEIRO DE CIÊNCIAS GEODÉSICAS E TECNOLOGIAS DA GEOINFORMAÇÃO. p. 96-102. Anais eletrônicos. Pernambuco: UFPE, 2014. Disponível em: <https://silo.tips/download/vulnerabilidade-do-sistema-declaratorio-para-tributacao-da-propriedade-rural>. Acesso em:

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALATA, K.S. **ITR – Imposto Territorial Rural, Seu Potencial, Sua Evasão, Sua Solução: Cadastro Técnico Rural Multifinalitário – CTRM**. In: Anais do 2º Congresso Brasileiro de Cadastro Técnico Multifinalitário – COBRAC. UFSC: Florianópolis, 1996.

BACKES, Simone Regina. **Imunidade do ITR (CF/1988, ART. 153, §4º) e imunidade do ouro financeiro (CF/1988, art. 153, §5º)**. Revista de Direitos Fundamentais e Tributação, v. 2, n. 1, p. 74-90, 2017.

BRASIL. **Lei nº 9.393 de 19 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Rural – ITR, sobre o pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Disponível: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19393.htm). Acesso em: 1 de dezembro de 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.504 de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. Disponível em: [planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4504.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm). Acesso em: 1 de dezembro de 2022.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei 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. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 1 de dezembro de 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARRAZA, Antonio Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 30 ed. São Paulo/SP. Malheiros Editores, 2015.

CHIESA, Clélio. **ITR hipótese de incidência e imunidade**. In: Imposto sobre a propriedade territorial rural à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. v.2. São Paulo. Revista de Direito Tributário. MP Editora, 2015.

DA SILVA, Renata Sogari et al. **A constitucionalidade da progressividade do ITR: posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais**. Monografia. Repositório Universitário de Ânima (RUNA), 2021.

GOV.BR. Ministério da Economia. **Arrecadação por município. 2000 – 2020 / ITR** - [https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/copy\\_of\\_arrecadacao-das-receitas-administradas-pela-rfb-por-municipio](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/copy_of_arrecadacao-das-receitas-administradas-pela-rfb-por-municipio). Acesso em: 1 dez. 2022.

LIMA, Fábio Santos; LIRA, Daniel Ferreira. **O Imposto Territorial Rural e a função social da propriedade rural**. Revista 101. 01 de jun de 2012. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-101/o-imposto-territorial-rural-e-a-funcao-social-da-propriedade-rural/>. Acesso em: 14 set. 2022.

RAMOS, Marisa dos Santos. **ITR, Extrafiscalidade e Reforma Agrária** [manuscrito] / Marisa dos Santos Ramos. Cidade de Goiás/GO. Repositório Institucional (RI/UFG), 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

REYDON, B. P.; OLIVEIRA, T. A. M. **A evolução da descentralização fiscal do ITR e a gestão territorial integral nos municípios, 2015**. In: Seminário Desenvolvimento Econômico e Governança Fundiária, 1, 2015, Campinas, Anais... Campinas: Universidade Federal de Campinas, 2015. Disponível em: <https://governancadeterreas.com.br/wp-content/uploads/2017/10/A-EVOLU%C3%87%C3%83O-DA-DESCENTRALIZA%C3%87%C3%83O.pdf>. Acesso em: 14 de novembro de 2022.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTINI, Clito; SPERB, Guilherme Ricardo Roedel. **Imunidade ao ITR (CF/1988, art.153, § 4º) e imunidade do ouro financeiro (CF/1988, art. 153, § 5º)**. In: Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais. Luiz Felipe Silveira Difini (org.) Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

SIQUEIRA, Gabriel Pansani. **O Imposto Territorial Rural enquanto instrumento de gestão fundiária no Brasil**. 2021. 119 f. Dissertação (mestrado) – Universidade Estadual de Campinas, Instituto de Economia – Campinas, SP.

SOUZA, Eustáquio Gomes de. **ITR: uma legislação eficiente e uma arrecadação incongruente**. 2004. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4551/1/3%c2%ba%20lugar%20do%203%c2%ba%20Premio%20RFB.pdf>. Acesso em: 14 set. 2022.

STF, **RE 1038357 AgR**, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 06/02/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-036 PUBLIC 26/02/2018.