

**NATUREZA JURÍDICA, UTILIDADES E SUB-UTILIDADES DO
IMPOSTO TERRITORIAL SOBRE PROPRIEDADE RURAL – ITR**

**LEGAL NATURE, UTILITIES AND SUB-UTILITIES OF THE LAND TAX
ON RURAL PROPERTY – ITR**

MARCELO BORSIO

Professor Titular do UDF no Curso de Mestrado em Direito das Relações Sociais e Trabalhistas. Pós – Doutor pela Universidade Complutense de Madrid. Pós-Doutor pela Universidade de Milão. Pós-Doutor pelo PPGD-UERJ, Doutor e Mestre Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

ISAQUE ALBUQUERQUE

Graduado em Direito pelo Centro Universitário do Distrito Federal

ARTHUR PEREIRA SOUZA

Graduando em Direito pelo Centro Universitário do Distrito Federal

NÍCOLAS PESSOA OLIVEIRA

Graduando em Direito pelo Centro Universitário do Distrito Federal

RESUMO

Objetivos: Este projeto visa analisar a atual crise relativa ao Imposto Territorial Rural (ITR). Por meio de uma análise das características da espécie tributária, da parte geral do direito tributário, de parte do direito civil (no que couber) e de citações em veículos de comunicação em massa concernentes ao assunto, serão expostas observações a respeito dos impactos sociais e orçamentários do instituto em questão, a fim de que se possa observar aspectos do ordenamento jurídico em que orbita o ITR, discriminando os maiores problemas e desafios relativos ao imposto e ressaltando os melhores caminhos para uma tributação eficiente no território rural.

Metodologia: a metodologia empregada foi de pesquisa exploratória por meio do método bibliográfico, buscando assim doutrinas, jurisprudências e artigos publicados em sítios eletrônicos oficiais.



Resultados: Este trabalho explora o Imposto Territorial Rural (ITR) no âmbito jurídico brasileiro. Inicia com a análise sobre a incidência do imposto sobre a propriedade em uma perspectiva constitucional, averiguando os principais aspectos relacionados à propriedade rural. Evidência, a posteriori, faces do Estatuto da Terra que influenciam de maneira singular no contexto fático. Aborda também a natureza jurídica do ITR e a capacidade ativa tributária frente ao convênio, esclarecendo a aplicabilidade desses elementos, bem como seu funcionamento, explicitando o papel dos municípios e o do contribuinte na arrecadação do imposto. Traz ainda, sob a égide tributária, a denotação da fiscalidade, da extrafiscalidade e da parafiscalidade, questionando como tais características influenciam na capacidade arrecadatória e como contrastam com a função social da propriedade. Versa sobre a incidência tributária do ITR ao abordar critérios específicos como os espaciais, temporais, pessoais e quantitativos. Inquire, especialmente, a antinomia de normas, delineada entre a incidência do ITR na zona urbana frente ao IPTU. Analisa jurisprudências de cortes superiores em relação à contradição exarada, realizando apontamentos sobre o lugar do tributo. Perpassa o problema social do ITR, observando as tentativas de solução em virtude da ineficácia no desestímulo de propriedades improdutivas, além de adotar as abordagens mais recentes que visam solucionar a problemática (ponto 6), como planejamento de financiamento e projetos de lei, que buscam uma melhor gestão tributária municipal. Ao fim, traz um juízo de valor a respeito das ações estatais frente ao intuito basilar constitucional do ITR.

Contribuições: É de se observar, nos últimos tempos, uma crescente fora da curva na arrecadação de ITR. O imposto aqui discutido obviamente traz receita para o Estado, observado o condão de toda obrigação principal tributária imposta ao sujeito passivo, que é a de pagar. Contudo, existem impostos que trazem consigo um intuito *mor*, diferente do arrecadatório, como é o caso do ITR. Ao menos de forma aparente, este intuito diferenciado tem sido, para efeitos práticos, desassistido. A arrecadação de ITR tem aumentado de forma alarmante e o estímulo à produtividade não tem sido suficiente. Este fenômeno pode estar acontecendo por alguns motivos, e é por analisar estes que o presente artigo se justifica.

Palavras-chave: Imposto Territorial Rural; fiscalidade; extrafiscalidade.

ABSTRACT

Objectives: *This project aims to analyze the current crisis regarding Rural Land Tax (ITR). Through an analysis of the characteristics of the tax species, the general part of tax law, part of civil law (where applicable) and citations in mass media concerning the subject, observations will be exposed regarding the social and budgets of the institute in question, so that aspects of the legal system in which the ITR orbits can be observed, identifying the biggest problems and challenges related to the tax and highlighting the best paths for efficient taxation in rural territories.*



Methodology: *the methodology used was exploratory research using the bibliographic method, thus searching for doctrines, jurisprudence and articles published on official websites.*

Results: *This work explores the Rural Land Tax (ITR) in the Brazilian legal context. It begins with an analysis of the incidence of property tax from a constitutional perspective, investigating the main aspects related to rural property. Evidence, a posteriori, aspects of the Land Statute that influence in a unique way the factual context. It also addresses the legal nature of the ITR and the active tax capacity in relation to the agreement, clarifying the applicability of these elements, as well as their operation, explaining the role of municipalities and the taxpayer in tax collection. It also brings, under the tax umbrella, the denotation of taxation, extra-fiscality and para-fiscality, questioning how such characteristics influence the collection capacity and how they contrast with the social function of property. It deals with the tax incidence of the ITR by addressing specific criteria such as spatial, temporal, personal and quantitative. In particular, it investigates the antinomy of standards, outlined between the incidence of ITR in urban areas versus IPTU. Analyzes jurisprudence from higher courts in relation to the contradiction, making notes on the place of the tax. It goes through the social problem of the ITR, observing the attempts at solutions due to the ineffectiveness in discouraging unproductive properties, in addition to adopting the most recent approaches that aim to solve the problem (point 6), such as financing planning and bills, which seek better municipal tax management. In the end, it brings a value judgment regarding state actions in light of the basic constitutional intention of the ITR.*

Contributions: *It is worth observing, in recent times, an increase outside the curve in the collection of ITR. The tax discussed here obviously brings revenue to the State, observing the effect of every main tax obligation imposed on the taxpayer, which is to pay. However, there are taxes that have a main purpose, different from the collection, as is the case with the ITR. At least apparently, this differentiated intention has been, for practical purposes, unassisted. ITR collection has increased alarmingly and the stimulus to productivity has not been sufficient. This phenomenon may be happening for a number of reasons, and it is by analyzing these that this article is justified.*

Keywords: *Rural Land Tax; taxation; extra fiscality*

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo visa discorrer sobre questões inerentes ao Imposto Territorial Rural – ITR. Além dos parâmetros gerais, como sua incidência, fiscalidade e extrafiscalidade, aborda problemáticas que ensejaram várias movimentações estatais com o objetivo de aprimorar o funcionamento do tributo: o Plano Piloto de Fiscalização - para buscar os Valores de Terra Nua (VTN) -, o Programa de



Modernização da Administração Tributária e da Gestão de Setores Sociais Básicos (PMAT) - para auxiliar os municípios em suas gestões -, o Projeto de Lei nº 5.135/19, que visa modificar os requisitos de configuração de propriedades como pequena propriedade rural e alterar a forma de cálculo do valor do imóvel e o Projeto de Lei nº 2.848/23, que visa fazer alterações na capacidade tributária ativa. O ITR é, enfim, um imposto com um potencial arrecadatório considerável, mas que esbarra em certos desafios, como dificuldades de fiscalização e interesses incompatíveis com a sua natureza extrafiscal.

2 SISTEMA RURAL BRASILEIRO E A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A tributação da propriedade de terra passou a ser prevista desde a Carta Magna de 1891 e passou por várias modificações de lá até a Constituição Federal de 1988 e a Emenda Constitucional nº 42/03, que instituíram o ITR como temos atualmente.

2.1 OBSERVAÇÕES A RESPEITO DO ESTATUTO DA TERRA

O Estatuto da Terra surgiu devido à demanda de uma norma para dirimir questões inerentes às tratativas agrárias e fundiárias. Na Lei nº 4504/64, foram estabelecidos princípios que avaliavam a progressão e a regressão do ITR, considerando fatores como o valor da terra nua, a extensão da propriedade, o nível de utilização da terra para atividades agrícolas, pecuárias e florestais, a eficiência na gestão dessas explorações e, inclusive, a área total de todas as propriedades rurais de um mesmo proprietário no país.

Dessa forma, dispõe-se de requisitos específicos para aplicação dos institutos da progressividade e da regressividade (art. 47), na medida em que avalie, de maneira macroscópica, a fixação da alíquota do ITR.



Ademais, a referida legislação, devido à sua notável ênfase na reforma agrária, abordou a questão da função social, que está intimamente relacionada à natureza extrafiscal do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Neste viés, o Estatuto acaba estabelecendo em seu corpo normas que influenciavam diretamente a regra de matriz de incidência tributária do imposto territorial rural. Inclusive, sendo base para uma das polêmicas discutidas em relação ao tributo, ao estabelecer que imóvel rural seria toda área contínua destinada a exploração agrícola, pecuária ou agroindustrial, independentemente da localização (Art. 4º, I), o que estaria em oposição ao estabelecido, o Art. 29 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização **fora da zona urbana** do Município. (grifo meu)

Diante dessa problemática, foi iniciada uma discussão que somente se pôde ser pacificada nos tribunais pois, segundo o estatuto da terra, incidiria o ITR, ainda que em zona urbana, se exercida atividade rural, e segundo o CTN, a incidência estaria inexoravelmente atrelada ao aspecto espacial.

2.2 DA PROPRIEDADE, DO DOMÍNIO ÚTIL, POSSE E DA MOTIVAÇÃO DO ART. 29 DO CTN

É sabido que o CTN se baseia nas definições trazidas pelo Direito Civil. Sendo assim, este tópico trará os principais pontos desse direito real, a fim de concluir com uma definição satisfatória para o que se necessita no direito tributário e, especialmente, quanto ao ITR.

De forma indireta, pode-se entender quais são as balizas do bem jurídico em tela, já que o Código Civil dá os direitos do proprietário¹.

Assim, entende-se que a propriedade é forma de expressão de senhorio sobre a coisa aliada à exclusão do senhorio de outrem (a grosso modo, observada a

¹ Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.



possibilidade de condomínio). Por expressão de senhorio sobre a coisa, entende-se a faculdade de usar, gozar e dispor.

Por fim, embora o termo ‘exclusão da senhoria de outrem’ seja razoavelmente elucidativo, é válido ressaltar que esta faculdade, assim como as demais, pode ser exercida pela pessoa, observadas as balizas de uso e função social da propriedade, bem como do bom senso, respeitando os princípios sociais e limites legais.

Quando o legislador estipula que “o imposto sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel”, estes, que não a propriedade, em verdade também são passíveis de fazer incidir o ITR sem qualquer antinomia. A ausência de propriedade nem sempre vai ser fato que afasta da pessoa a cobrança do imposto.

O exercício da enfiteuse, que assim como a propriedade, é um direito real, faz opor o domínio útil ao domínio direto. Significa que o enfiteuta, apesar de não ser proprietário, é quem frui da propriedade com domínio útil, tendo poder perpétuo, transmissível, oponível e exclusivo, mediante aforamento. Sendo assim, fica fácil entender pela incidência do imposto neste caso, apesar da falta da propriedade, uma vez que quem tem responsabilidade de dar utilidade à terra é o enfiteuta.

Pelo código civil, que adota a Teoria Objetiva de IHERING (CASSETTARI, p. 301 – 611), a posse é o exercício de fato, pleno ou não, de um ou mais dos poderes inerentes à propriedade (CC, Art. 1.196)². Assim, qualquer das fruições supracitadas que se pratique demonstra a posse e, para tal, não se faz necessário o exercício da propriedade.

Embora o ITR seja um imposto real, é também possível que incida sobre a posse, como determina o Art. 29 do CTN, sem que essa incidência fira os preceitos inerentes ao Direito Civil, quando observado o *animus domini*, a expressão da capacidade contributiva pelo domínio econômico da terra (CALMON, p. 160 – 319).

Assim, mesmo que o dito senhorio não tenha todos os atributos da propriedade – como em caso de turbação –, ele pode ter o atributo da obrigação principal de pagar o tributo.

² Art. 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.



2.3 DA NATUREZA JURÍDICA DO ITR

O ITR é, para o direito, um tributo de competência da União incidente a cada 1º de janeiro no exercício de propriedade, de que o Estado se vale precipuamente para desestimular a permanência de improdutividade em áreas rurais. Naturalmente os frutos da arrecadação pelo ITR são repartidos igualmente entre a União e os Municípios ou DF. É fato que o ponto mais característico do imposto em comento é a chamada extrafiscalidade, uma vez que o objetivo principal desta espécie tributária é o de regular e estimular o exercício da finalidade social da propriedade. Pode-se enxergar o ITR como o tributo mais inerente à propriedade imóvel, observada a sua preferência em relação ao IPTU quando for o bem utilizado para exploração de caráter rural, mesmo que este se situe em zona urbana.

2.4 DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

Como é explicado por José Eduardo Soares de Melo (2015), a titularidade dos tributos – competência – é sempre outorgada às pessoas políticas de direito público interno.

Já a capacidade tributária ativa é aquela da figura apta a fiscalizar e arrecadar tributo.

Como já observado, a competência e a capacidade tributária ativa do ITR são atreladas à União, sendo indelegável a primeira e delegável por meio de Contrato de Convênio a segunda. Este contrato é regido pela Lei nº 11.250/05, onde a União, através da Secretaria da Receita Federal do Brasil, firma contratos com o Distrito Federal e Municípios que assim optarem, delegando a capacidade tributária ativa ao interessado em troca de que ele possa arrecadar a totalidade dos valores.

2.5 DO PROCEDIMENTO DE LANÇAMENTO



Por determinação positivada no Art. 10 da Lei do ITR, a apuração e o pagamento do imposto serão efetuados pelo contribuinte, sujeitando-se a homologação pelo Fisco. Sendo assim, o procedimento de lançamento misto, também conhecido por declaratório (CTN, Art. 147), é o que se aplica ao imposto em comento.

A realização do lançamento do ITR depende de ações prestadas pelos sujeitos de ambos os polos da relação. Sendo assim, de acordo com a Lei 9.393/96, deve o sujeito ativo prestar as declarações por meio de Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR (DIAC) – para informações correspondentes ao imóvel – e de Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT) – para informações a respeito da terra e de sua utilização. Dadas as diligências de cunho procedimental pelo sujeito ativo e de cunho material pelo sujeito passivo, fica possibilitada a constituição regular do crédito tributário.

2.6 DO CONVÊNIO

Observada a grande extensão do território brasileiro, e a consequente dificuldade para a fiscalização das declarações do ITR foi criada a possibilidade de realização de Convênio entre a União e os Municípios ou o DF, em troca de que estes entes federativos menores possam receber 100% da arrecadação proveniente do imposto.

A celebração do referido contrato, previsto no art. 153 §4º, inciso III da CF possibilita a transferência da capacidade tributária ativa do ITR aos entes federativos interessados e deve seguir o disposto na Lei 11.250/05, que é complementada pelo Decreto 6.433/08.

Um dos requisitos é a obrigatoriedade de o interessado, através de ofício, encaminhar à Secretaria da Receita Federal informativos anuais contendo os Valores de Terra Nua (VTN), seguindo os parâmetros da instrução normativa 844/08.

O decreto 6.433/08, no artigo 10³, estabelece condições para a celebração dos contratos. Em observância, deve o município adaptar-se ao que for estabelecido

³ Art. 10. A celebração de convênio da União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com os Municípios e o Distrito Federal para efeito de delegação das atribuições de fiscalização, lançamento de ofício e cobrança do ITR, estará condicionada:

I - à protocolização, pelo Município ou pelo Distrito Federal, do termo de opção; e



pelo Comitê Gestor do Imposto Sobre a Propriedade Rural (CGITR), e por meio de protocolo, apresentar sua opção pelo convênio, que terá caráter irrevogável. Para o melhor cumprimento do pacto, o mesmo decreto, no artigo 11⁴, prevê legitimados para denunciar irregularidades. Em outubro de 2023, de acordo com consulta à Receita Federal do Brasil⁵, 1388 municípios são conveniados e 631 com a denúncia vigente, denúncias essas por infringir as normas do Decreto 6.433/08 ou por desistir do convênio.

A fiscalização realizada pelo município pode ser considerada como uma fase não contenciosa do processo administrativo. Está sendo implantado, contudo, o Programa Piloto de Fiscalização, em decorrência da previsão no Art. 153 §4º inciso III da CF. Esse deverá fazer constar em malha fiscal os municípios conveniados, a fim de possibilitar melhor controle e acompanhamento das declarações de VTN, conforme resolução nº 03/2002 do CCGITR.

Assim, constata-se que o conveniado não pode inovar em matéria de contencioso sobre o ITR, devendo obedecer ao estipulado a respeito desta sob o risco de nulidade do procedimento administrativo.

Nesse sentido, ensina Palsen (2019, p. 419) que “o processo administrativo-fiscal não é regulado por norma geral de direito tributário. O CTN limita-se a determinar que os atos sejam documentados e que seja fixado prazo para exercício de fiscalização, não se ocupando, propriamente, do procedimento”.

Assim, conforme art. 15 do Dec. 6.433/08, o procedimento administrativo contencioso deve observar a legislação tributária federal, como o decreto nº 70.235/72.

Hadara (2015, p. 368) lembra que “esse Decreto (nº 70.235/72), entretanto, não exaure a matéria concernente ao processo administrativo fiscal da União, pois

II - ao cumprimento dos requisitos e condições necessários à celebração do convênio, estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observadas as resoluções do CGITR.

⁴ Art. 11. O convênio poderá ser denunciado a qualquer tempo, na forma disciplinada pelo CGITR: I - pelo Município ou pelo Distrito Federal, por simples desistência de sua opção; ou (Redação dada pelo Decreto nº 6.621, de 2008).

II - pela União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no caso de inobservância das condições estabelecidas no inciso II do art. 10.

Parágrafo único. A denúncia do convênio, em qualquer caso, produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro do ano subsequente àquele em que ocorrer a denúncia.

⁵<https://servicos.receita.fazenda.gov.br/servicos/termoitr/controlador/controlprincipal.asp?acao=telaInicial>



sequer cuida da repetição de indébito ou de procedimentos relativos ao perdimento de mercadorias apreendidas ou abandonadas”.

Conforme esse decreto, no que tange ao ITR, o procedimento fiscal terá início com a cientificação formal do sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto.

Os municípios que optaram pelo convênio servirão como uma espécie de preparadores, que iniciarão os atos de instrução do processo, realizando diligências e perícias, se necessário.

No processo administrativo fiscal “cabem especialmente as provas documental e pericial, e na apreciação destas prevalece o princípio do livre convencimento do julgador [...]. O ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito é de quem o alega” (MACHADO, 2015, p 461 – 462).

Assim, quando o conveniado impugna o lançamento, deverá demonstrar os fatos constitutivos do direito ao crédito, devendo diligenciar a coleta de dados e informações, aplicando ao ITR avaliações da propriedade em questionamento.

Quanto às medidas judiciais, os processos sobre o ITR serão ajuizados em face da União, representada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), onde os conveniados auxiliarão sobre as matérias de fato, conforme os decretos supracitados.

Na judicialização do ITR, mesmo com o convênio vigente, a competência para processar e julgar, bem como a legitimidade não são alteradas, sendo sempre da Justiça Federal, já que continua União sendo presente no polo passivo (art. 109, I/CF). Nesse sentido, o art. 16 do decreto determina que a procuradoria do município não irá figurar como representante da União. O município irá apenas prestar auxílio, sobre as razões de direito, disponibilizando o acervo necessário à Procuradoria-Geral para que esta realize a defesa em juízo.

Executados e recebidos os créditos, embora por ação da União e representação da PGFN, em observância ao convenio, esses são repassados aos municípios na medida em que estes tiverem fiscalizado, como determina o art. 16 §2º do Dec. 6.433/08.

2.7 A INCIDÊNCIA DO ITR



A incidência do Imposto Territorial Rural possui certas peculiaridades que se fazem necessárias à observação sob uma perspectiva lógica, não tão somente simplista conforme o escopo do artigo 29 do CTN.

Ante o exposto, para possibilitar um entendimento mais adequado do tema, faz-se necessária análise aprofundada de critérios particulares à incidência do ITR, quais sejam, espaciais, temporais, pessoais e quantitativos.

2.8 DO CRITÉRIO ESPACIAL

É sabido que a obrigação tributária do ITR dá-se pelo exercício de senhorio em imóvel em uso rural.

Essa aplicação originou-se precisamente da redação dada pela Lei nº 4.504/64 (Estatuto da Terra), em seu art. 4 – fixou que imóvel rural é toda área contínua, independentemente de sua localização, que esteja no efetivo exercício da função social, qual seja, a produção rural – e corroborada pelo art. 15 do Decreto-lei 57 de 1966 – que positivou a não abrangência do IPTU em imóvel comprovadamente utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial e que determinou nesses a incidência de ITR.

A doutrina pontualmente se opõe.

Na perspectiva de Galvão de Brito (2005) “é preciso que o lugar eleito pelo legislador, na escolha dos critérios delineadores do fato jurídico tributário, guarde relação com a matéria a ele designada pela constituição”, sendo imprescindível que o lugar do tributo esteja associado a sua materialidade. Assim, ao atribuir-se o ITR a incidência sobre propriedades urbanas, ainda que exploradoras de atividade rural, acabaria por desassociar-se sua característica essencial, isto é, tornaria desconexa a relação entre o lugar e o próprio tributo.

Galvão (2005) ressalta ainda que “o lugar da conduta é sempre fruto da escolha positivada em lei”.

Entretanto, os Tribunais Superiores não compreendem de tal maneira, atribuindo, na interpretação da incidência tributária, o disposto no Decreto-lei 57 de 1966. Apontam que para a incidência tributária basta o fim a que a propriedade é



destinada. Nesse aspecto, é possível identificar incidência de ITR em imóvel de zona urbana.

EMENTA: 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. BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.112.646 - SP. Recorrente: Mário Yokoya. Recorrido: Município de São Bernardo do Campo. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 26 de agosto de 2009.

Nessa mesma perspectiva, o Supremo Tribunal Federal, em seu julgado, adotou o conceito estipulado no art. 4º do Estatuto da Terra. Nota-se o MS 24.488 do Ministro Relator Eros Grau:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. AGRÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESAPROPRIAÇÃO. REFORMA AGRÁRIA. NOTIFICAÇÃO PRÉVIA DE UM DOS CO-PROPRIETÁRIOS. INTIMAÇÃO DOS DEMAIS CONDÔMINOS POR EDITAL. ART. 2º, §§ 2º e 3º, DA LEI N. 8.629/93. VALIDADE. CONDOMÍNIO. AUSÊNCIA DE REGISTRO IMOBILIÁRIO DE PARTES CERTAS. UNIDADE DE EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DO IMÓVEL RURAL. ART. 4º, I, DO ESTATUTO DA TERRA. VIABILIDADE DA DESAPROPRIAÇÃO. ART. 184, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. PRODUTIVIDADE DO IMÓVEL. DILAÇÃO PROBATÓRIA. APRECIÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSSIBILIDADE. (...) MS n. 21.919, Relator o Ministro CELSO DE MELLO, DJ 06.06.97]. 4. O conceito de imóvel rural do art. 4º, I, do Estatuto da Terra, contempla a unidade da exploração econômica do prédio rústico, distanciando-se da noção de propriedade rural. (...) (MS 24488, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 19-05-2005, DJ 03-06-2005 PP-00004 EMENT VOL-02194-02 PP-00260 LEXSTF v. 27, n. 320, 2005, p. 170-177 RTJ VOL-00193-03 PP-00914)

Sendo assim, para efeitos de incidência do ITR, prefere-se o critério da exploração econômica ao critério geográfico.

2.9 DO CRITÉRIO TEMPORAL

A Lei nº 9.393/96 fixa o Fato Gerador (FG) do ITR no dia 1º de janeiro de cada ano (art. 1º). A partir da referida data fica o contribuinte obrigado a cumprir, entre agosto e setembro de cada ano, suas obrigações frente ao legitimado sujeito ativo.



2.10 DO CRITÉRIO PESSOAL

Diz respeito aos sujeitos nos polos da relação tributária.

Em regra, o sujeito do polo ativo é a União. Contudo, conforme já disposto, a capacidade tributária ativa pode ser delegada aos Municípios, fazendo caber a esses exigir o cumprimento da obrigação tributária.

Vale salientar que essa delegação envolve apenas as funções de arrecadar, fiscalizar, executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas, conforme o art. 7º do CTN.⁶

Visto que a competência tributária é indelegável, esta permanece sendo da União.

Em relação ao sujeito passivo, diz-se do proprietário do imóvel, titular de domínio útil, ou possuidor a qualquer título. Conceitos esses que, necessariamente, devem estar ligados ao estipulado no Direito Civil (observando o salientado no tópico 4.3).

2.11 DO CRITÉRIO QUANTITATIVO

O critério quantitativo possibilita a valoração da escala econômica do ITR. É a aplicação da alíquota à base de cálculo, tendo como consequência o valor quantitativo do imposto.

Nas palavras de Fernanda Teodoro Arantes (2021. p. 73), “estamos diante de prescrições conotativas referentes a grandezas dimensíveis das obrigações tributárias, objeto da prestação jurídica, consubstanciada na base de cálculo e alíquota”.

2.12 DA BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

⁶ Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.



Conforme o art. 30 do CTN, a base de cálculo do ITR é o seu valor fundiário, isto é, o valor do terreno puro utilizável. O art. 10, §1º, III da lei 9.393/96 explica melhor. O valor da terra nua tributável (VTNt), base de cálculo do ITR, é uma menção obtida quando se multiplica o valor da terra nua (VTN) pelo quociente entre área tributável e a área total.

Nessa perspectiva, conforme se extrai dos ensinamentos de Aliomar Baleeiro (1972, p. 143), o imposto sobre a propriedade territorial é o correspondente ao tributo francês *impôtancier non bâti*, ou seja, o tributo incide sobre o solo nu, sem edificação.

Nessa toada, faz-se necessário de descobrir o VTN. Para isso, o art.10, §1º, I, fixa que se deve excluir do valor total do imóvel as áreas de construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas, florestas plantadas.

Alcança-se assim a seguinte fórmula:

$$VTN = Vi - (a + b + c + d)$$

Onde “Vi” é o Valor do imóvel e “a”, “b”, “c” e “d” são o rol do inciso supracitado.

Determinado o VTN, deve-se atentar a definição da Área Tributável (AT). Em suma, a AT é aquela que pode ser utilizada diretamente na atividade rural. A legislação determina que a AT é a área total do imóvel excluídas as áreas do rol presente alíneas do inciso II, art. 10 da Lei 9393/96. Logo,

$$AT = A - (a + b + c + d + e + f)$$

Onde “A” é a área total e “a”, “b”, “c”, “d”, “e” e “f” são o rol do inciso supracitado.

Por fim, pelo inciso III do mesmo artigo, tem-se a base de cálculo do ITR:

$$VTNt = VTN \times \frac{AT}{A}$$

A alíquota é o maior reflexo da característica extrafiscal do ITR. Ela é definida observando a área total do imóvel e o Grau de Utilização (GU). O GU é a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável do imóvel, conforme o inciso VI do mesmo parágrafo.

Chega-se à valoração do tributo utilizando o valor da terra nua tributável multiplicado pela alíquota incidente no imóvel.



$$ITR = VTNt \times \text{alíquota}$$

2.13 EDIFICAÇÃO EM TERRA RURAL

Como citado, o art.10 da Lei do ITR trouxe regras para a determinação do valor da terra nua (VTN), dispondo sobre a exclusão dos valores dos investimentos ou benfeitorias, tais como construções, instalações, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas, florestas plantadas ou naturais.

Nessa perspectiva, evidenciando a necessidade de se tratar do conceito das edificações na tributação da propriedade rural. Em resumo, construção é qualquer acréscimo que contribua para o aumento financeiro do valor do imóvel rural. Por refletirem no crédito tributário, essas devem constar na Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR).

As edificações, embora não sejam áreas aproveitáveis, são tributáveis. Elas integram a AT (art. 10 §1º, II Lei do ITR) do imóvel rural e figuram indiretamente no cálculo – diga-se são tributadas numa medida que não reflete diretamente sua expressão de valor.

2.14 FISCALIDADE, EXTRAFISCALIDADE E PARAFISCALIDADE

É sabido que as receitas utilizadas pelo Estado são provenientes de duas fontes. Sendo assim, tem-se a receita originária e a receita derivada. Em suma, a primeira diz-se de ativos adquiridos por meio do patrimônio próprio do Estado, como aluguéis ou alienações. Já a segunda, diz-se de ativos adquiridos por meio de tributação, de forma que a receita do Estado – a maior parte dela - deriva dos bens e serviços de particulares. Trata-se do chamado Estado Tributário (PALSEN,2022, p. 52).

Neste condão, fica fácil o entendimento da função mais genérica dos tributos, a arrecadatória, chamada fiscalidade. Contudo, esta função que resulta na Obrigação Principal de qualquer tributo - a de pagar - não é a única. Não muito longe da fiscalidade, observa-se a parafiscalidade. Ambas têm a mesma função, porém, faz-se uma diferenciação em relação ao direcionamento dado para as receitas. Os impostos



de função predominantemente fiscais têm o condão de alimentar a Administração Direta, enquanto os para-fiscais servem principalmente para financiar entes como autarquias e prestadores de serviços sociais autônomos (a exemplo, o COFINS, que é direcionado para o INSS).

Já a chamada extrafiscalidade é um efeito intrínseco de todo tributo, uma vez que a incidência de oneração em qualquer situação ou operação tem o poder de afetar a escolha do particular. Não obstante, a força deste efeito por vezes sofre manipulação do Estado, que busca coagir o particular, favorecendo certas dessas situações ou operações e desfavorecendo outras, de acordo com o que se deseja às vistas da ordem econômica e social. Neste sentido,

vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de 'extrafiscalidade' (CARVALHO, 2012, p. 36-37).

Ao pensar em favorecer certas situações ou operações e desfavorecer outras, deve-se atentar às formas que o Estado tem de fazê-lo. No caso do ITR, é importante para o Estado que se estimule a produção rural no geral e, assim sendo, as situações em que a Terra Nua for bem utilizada para produzir serão menos tributadas, enquanto que a Terra Nua subutilizada sofrerá uma tributação maior. Tudo isso sem deixar de observar a expressão da capacidade contributiva do senhorio (como determina a CF/88, Art. 145 §1º), de modo que a alíquota também muda de acordo com a área tributável. Sendo assim, a alíquota do ITR, definida observando o tamanho da terra nua tributável e o seu grau de utilização, conforme o Art. 11 da Lei Nº 9.393/96, varia entre 0,03% e 20%.⁷

⁷ Art. 11. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNT a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU.

§ 1º Na hipótese de inexistir área aproveitável após efetuadas as exclusões previstas no art. 10, § 1º, inciso IV, serão aplicadas as alíquotas, correspondentes aos imóveis com grau de utilização superior a 80% (oitenta por cento), observada a área total do imóvel.

§ 2º Em nenhuma hipótese o valor do imposto devido será inferior a R\$ 10,00 (dez reais).



A principal característica do ITR, qual seja, a sua extrafiscalidade, para estímulo da função social da terra, está positivada logo na Constituição Federal, no art.153, §4º, inciso I.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:(...)VI - Propriedade territorial rural; (...) § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a **desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;**

Assim como a alusão a sua regressividade (total, a ponto de se tornar hipótese de não incidência), no inciso II do mesmo parágrafo.⁸

A esta variação da alíquota, crescente ou decrescente, entende-se por progressividade e regressividade tributária, respectivamente. Explicando, extrai-se o seguinte conceito:

A progressividade tributária é caracterizada principalmente pelo aumento da alíquota do imposto à medida que cresce a base de cálculo. O imposto de renda, por exemplo, é progressivo, pois à medida que cresce a renda, a alíquota sai de zero até atingir 27,5%. Os impostos diretos, sobre a renda e o patrimônio, tendem a ser progressivos, seja por variação de alíquota, seja por isenções dadas à faixas mais baixas de patrimônio. Os impostos indiretos, sobre o consumo, para os mesmos produtos, tendem a ter a mesma alíquota, e não costumam ser, isoladamente, regressivos ou progressivos.⁹

O outro conceito, que anda de maneira contígua, é o da regressividade, que, apesar de não constar no texto constitucional, está implícito à norma. Diz respeito ao fato de que quanto maior a produtividade e menor a terra, menor será a alíquota.

2.15 ASPECTO ARRENDATÁRIO NOS MUNICÍPIOS

Como mencionado anteriormente, devido ao grande território brasileiro, a União encontra barreiras para fiscalizar corretamente o ITR. Essas barreiras precisam ser superadas. Para tanto, além da implantação do Programa Plano Piloto de

⁸ II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

⁹ SENADO FEDERAL. Progressividade/Regressividade. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/manualdecomunicacao/guia-de-economia/progressividade-regressividade>. Acesso em: 25 out. 2023



Fiscalização, existe também o Programa de Modernização da Administração Tributária e da Gestão de Setores Sociais Básicos (PMAT), criado pelo BNDES em 1997 com o objetivo de financiar a melhoria da gestão tributária nos municípios, bem como o controle de gastos e a racionalização de recursos em busca de realizar o grande potencial arrecadatório desses entes federativos.

Esse potencial se dá pela má gestão e pela má fiscalização, que resultam numa baixa arrecadação face a enorme fonte de renda derivada que poderia pulsar caso o a eficiência do fisco fosse melhorada, o que poderia trazer um melhor desenvolvimento para o Brasil.

Por outro lado, existem estudos que apontam para o entendimento de que a majoração de investimentos e esforços arrecadatórios não necessariamente trariam uma mudança elementar.

O estudo de Varsano (1998) mediu o esforço fiscal entre países, mostrando que as capacidades tributárias altas se relacionam com rendas *per capita* altas, mas que o esforço fiscal não se relaciona com o desenvolvimento do país. Os países europeus têm um esforço fiscal estimado em 90%, enquanto os Estados Unidos, em torno de 53% na época da pesquisa. Observando o fato de que ambas as regiões tem um alto nível de desenvolvimento e um grande montante arrecadatório apesar da gritante diferença no esforço fiscal é que Varsano chega a tal conclusão. Pontos fora da simples ótica da arrecadação e do esforço fiscal podem ser a explicação para que administrações tão diferentes possibilitem a chegada a um nível alto de desenvolvimento, vez que, por exemplo, a Europa tem uma oferta universal de saúde e educação, enquanto os Estados Unidos, não oferecem, ou ofertam o mínimo destes bens.

3 DO PROBLEMA SOCIAL DO ITR E AS TENTATIVAS DE SOLUÇÃO

Mesmo com a possibilidade de municipalização da Capacidade Ativa Tributária do ITR, o Fisco tem lidado com grandes dificuldades para fazer com que o imposto em comento realmente funcione – desestimulando propriedades improdutivas por meio de altas alíquotas incidentes sobre estas. Neste sentido, o Estado vem



empreendendo programas e projetando leis com o intuito de sanar a chamada crise do ITR, que basicamente é dada por conta de uma falta de prioridade na sua natureza extrafiscal – pela vontade de arrecadar – e da falta de fiscalização adequada das características fáticas para a estipulação de alíquota e base de cálculo.

Por tais pontos críticos se justificam, por exemplo, o PMAT, o PL 5.135/19 e o PL 2.848/23, que serão analisados.

3.1 PMAT

Uma das maiores dificuldades enfrentadas quanto ao exercício da capacidade tributária ativa do ITR é a dificuldade de fiscalização, dada a extensão continental do Brasil e a conseqüente necessidade de altos investimentos para a melhoria da gestão tributária. O Programa de Modernização da Administração Tributária e da Gestão de Setores Sociais Básicos - PMAT, como mencionado, busca financiar investimentos para uma melhor gestão, tendo em vista a arrecadação municipal inexplorada, já que a Constituição Federal de 1988 aumentou transferências federais aos municípios, favorecendo os menores. O programa foi criado para trazer investimentos aos municípios necessitados, como um sistema que atualize informações geográficas ou um sistema integrado de gestão tributária.

São os objetivos gerais do PMAT o aproveitamento do potencial de arrecadação tributária, para reduzir a dependência em relação às transferências e possibilitar a geração de recursos para os investimentos sociais; a melhoria da qualidade e redução do custo praticado na prestação de serviços nas áreas; e o aumento do nível de transparência e da qualidade da gestão municipal, através da disponibilidade pública (via internet, por exemplo) dos dados da administração e de um melhor atendimento ao contribuinte.¹⁰

Existem ainda critérios para que se encontre municípios com bom potencial para a aplicação do programa, quais sejam: ordenar os municípios para cada indicador em ordem crescente, sendo os de pior desempenho em primeiro; dividi-los em decis; atribuir aos municípios em primeiro decil cinco estrelas e diminuir

¹⁰ **POTENCIAL DE ARRECAÇÃO MUNICIPAL E O PMAT**, Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v. 14 pp. 399-434, 2008.



sucessivamente o número de estrelas até o quinto decil, que terá apenas uma estrela e outros abaixo dele, terão zero; comparar os indicadores dos municípios com o de sua microrregião, mesorregião, estado e macrorregião. Quando o indicador estiver pior do que sua região, atribui-se uma estrela, para que se possa ponderar possíveis questões regionais que dificultam ou facilitam uma melhoria na gestão. Assim, deve-se somar todas as estrelas, separando os municípios por estado e por porte. Os municípios com mais estrelas terão prioridade no fomento em cada grupo.

Vale ressaltar que a seleção dos beneficiários é de forma não aleatória, já que os municípios se candidatam, também seguem os campos gerais, como os administrativos, de matéria tributária, financeira, de saúde, da educação, da assistência à criança e jovens.

Apesar de tudo, o PMAT, criado há mais de duas décadas, mostra uma maior eficiência em outros impostos como IPTU, ISS e ITBI, conforme revista BNDES V. 14 N° 14, tendo sobre eles um bom apoio nos resultados referentes às receitas municipais *per capita*, com um crescimento de cerca de 14,5% em arrecadações gerais, não estando o ITR entre os principais arrecadadores.

3.2 DO PROJETO DE LEI Nº 5.135/19

O Projeto de Lei, de iniciativa do Senador Flávio Arns (REDE/PR), trata o imposto como insignificante dentro do arcabouço fiscal ao observar os baixos valores arrecadados e a ineficiência no alcance de seus objetivos constitucionais - extrafiscalidade para desestímulo de propriedades improdutivas. As principais críticas ao tributo são relativas ao forte caráter autodeclaratório, a utilização do VTN como base de cálculo e a larga faixa de variação da alíquota.

Nesta linha de raciocínio, são apresentadas algumas sugestões, que teoricamente farão com que a arrecadação aumente em 10 (dez) vezes, dentre elas, as principais são:

a) A mudança da Base de Cálculo, para que se substitua a variável VTN pela variável Valor Total do Imóvel Rural (VIR). Assim, seria retirada a não incidência das alíneas "a" a "d" do Art. 10 §1º, I da lei 9.393/96, de modo a refletir todo o valor agregado de cada propriedade na BC;



- b) A modificação da definição da Área Aproveitável (AA), fazendo incluir ocupações por benfeitorias úteis, necessárias e também áreas cobertas por florestas na forma da proposta alínea “c” do inc. V do §1º, Art. 10;
- c) A consequente modificação dos parâmetros de fixação do GU;
- d) A modificação da forma de calcular a alíquota, para que passe a ser utilizada uma expressão matemática com o VIR¹¹: $Alíquota = 0,2\% + \frac{AA}{AT} * (0,025\% * \frac{Min(1000;AA)}{50} + 3\% * (1 - GU))$
- e) A diminuição da variação de alíquota, que passa a ser entre 0,2% e 3,7% do Valor do Imóvel Rural Tributável (VITt);
- f) A fixação de hipótese de não incidência para áreas de até 24 hectares seja qual for a região.

3.3 DO PROJETO DE LEI N°2.848/23

Este projeto de lei, de iniciativa do Senador Jayme Campos, visa determinar que o levantamento dos dados da BC seja realizado pelos municípios conveniados, passando esta função para os estados. O efeito almejado é o de uma regulação mais justa e imparcial do VTN.

Ocorre que, no exercício da capacidade tributária ativa, os municípios têm realizado atualizações das bases de cálculo do imposto a maior, e tem também utilizado índices de preço (por exemplo, o Sistema de Preços de Terras - SIPT) como paradigma em relação aos valores declarados para realizar lançamento de ofício de forma irregular, como se denuncia em veículo de grande comunicação:

Na do dia a dia, autoridades fiscais vêm atuando os contribuintes quando, simplesmente, mesmo que cumprida a obrigação acessória no sentido de entregar tempestivamente o DIAC ou DIAC, o VTN lá contido for menor que o estabelecido no sistema em questão (SIPT).¹²

e

¹¹ Alíquota=0,2%+AAAT*(0,025%*Min (1000;AA)50+3%*1- GU)

¹² <https://www.conjur.com.br/2021-jun-07/scopel-vtn-calculo-itr-pelos-municipios-criterio-justo>. Acesso em 09 nov. 2023



Jayme - Eu recebi uma demanda de um cidadão que pagava R\$22 mil, por ano. Desta feita veio R\$98 mil. Ora, subiu 400 vezes mais o valor desse ITR! É quase impagável. E não tem muito para quem recorrer, porque a prefeitura quer fazer o quê? Aquilo lá é um grande instrumento de arrecadação. A prefeitura fica com todo esse dinheiro. Entretanto, se o cidadão não pagar, quem executa é a Receita Federal.¹³

Assim, pela simples divergência entre o VTN declarado a menor do que o estipulado na planilha do SIPT, tem-se procedido à determinação e lançamento de ofício do imposto. Ocorre que este procedimento deve observar alguns pontos além do determinado no Art. 14 da Lei 9.393/96. Como bem lembra Fernanda Teodoro Arantes, o SIPT é um instrumento de apoio à cobrança, mas não é prova do valor da terra nua (ARANTES, p. 143-144).

Ademais, o entendimento jurisprudencial leva a entender que o SIPT só deve ser aceito quando observar a aptidão agrícola – potencial produtivo – da terra em questão, não sendo bastante somente a média das DIRTs na região.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No cerne das problemáticas relacionadas ao Imposto Territorial Rural está a dificuldade de fiscalização dos pontos fáticos utilizados para a parametrização da cobrança do tributo. Como meio de solucionar este ponto, o ordenamento jurídico caminhou para a municipalização da capacidade tributária ativa do ITR. A EC n° 42/03, legislação instituidora do convênio, foi um grande passo em direção a melhor funcionalidade do tributo, observada a sua natureza extrafiscal. Não obstante, foi criada a CGITR, com vistas a dispor e administrar a operacionalização dos convênios e ainda, o PMAT, com vistas a facilitar a execução destes contratos financiando os empreendimentos necessários. Contudo, até o momento, os esforços do Estado ainda não foram suficientes, uma vez que, ainda hoje, nota-se a desprezível arrecadação proveniente de ITR, dada as suas alíquotas irrealistas, seu forte caráter autodeclaratório e a ainda difícil tarefa de fiscalização.

¹³ <https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2023/06/02/jayme-campos-propoe-mudanca-na-cobranca-do-itr>. Acesso em 09 nov. 2023



Na tentativa de superar as dificuldades relacionadas à baixa arrecadação, tem-se notado esforços questionáveis do Estado. O aumento do número de processos a respeito da avaliação das terras tributáveis em vias administrativas e judiciais, as denúncias em veículos de grande comunicação e a movimentação de propostas legislativas no sentido de majorar a arrecadação proveniente do ITR demonstram um segundo grande problema, um aparente esquecimento da natureza extrafiscal do tributo. A arrecadação não deve ser o foco do ITR, uma vez que este deve servir, *a priori*, para desestimular terras improdutivas.

É nessa toada que se fala na em uma crise do ITR, já que a dificuldade de uma arrecadação satisfatória, causada pela fiscalização ineficiente e pela infidelidade das declarações prestada pelo senhorio das propriedades, instiga atitudes Estatais possivelmente não acertadas, como atualizações a maior dos VTN e lançamentos de ofício, baseados em divergência de valores, observando índices diferentes dos estipulados em lei.

Observada a natureza jurídica do tributo em comento, principalmente a sua extrafiscalidade, é de se entender que os esforços voltados para a majoração da arrecadação não devem ser o foco, e sim os outros, voltados para o estímulo da produção nas propriedades rurais. Sendo assim, pontos como as atualizações a maior de VTN e a proposta de revogação das alíneas do §1º do Art. 10 da Lei nº 9.393/96 – que incluiria como tributáveis a sede e demais instalações necessárias, por exemplo (PL 5.135/19) – devem ser repreendidos ao mesmo passo que soluções como o financiamento de uma fiscalização eficaz e de uma busca real por valores tributáveis factíveis, como o PMAT e o proposto Art. 14 §1º do PL 2.848/23, devem ser estimuladas.

A garantia de uma boa exploração de produção nas áreas rurais é o objetivo *mor* do ITR e a arrecadação a partir deste deve ser tratada como uma consequência pouco cobiçada. Sendo assim, o caráter arrecadatório deste tributo não deve ser o fator mais forte, e sim o caráter desestimulador de propriedades improdutivas, conforme a disposição constitucional.



REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

CALMON, Sasha. **Direito Tributário Interdisciplinar**. 1. ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1999.

CASSETTARI, Christiano. **Elementos de Direito Civil**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

JÚNIOR, J. C. D. P. **ITR: Convênio União Municípios e Laudo Técnico do VTN**. 1. ed. São Paulo: Paco Editorial, 2020.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPTU e ITR: teoria e prática**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2015.

BRASIL. Planalto. **Constituição Federal. 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 28 set. 2023.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

VARSANO, R. et al. **Uma análise da carga tributária no Brasil**. Brasília: Ipea, 1998

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. 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> Acesso em: 30 out. 2023.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Jurisprudência**. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur11660/false> Acesso em: 30 out. 2023.

JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa. **Leis Civis Comentadas e Anotadas**. 5. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2019

ARANTES, Fernanda Teodoro; **Imposto Territorial Rural: Incidência, Isenção e Deveres Instrumentais**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2021.

PLANALTO. **Lei 9393 de 1996**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm. Acesso em: 1 nov. 2023.

PLANALTO. **Decreto 4382 de 2002**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4382.htm. Acesso em: 1 nov. 2023.



RECEITA FEDERAL. **Imposto sobre a propriedade territorial rural** - perguntas e respostas. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/itr/perguntas-e-respostas-itr-2023.pdf>
Acesso em: 2 nov. 2023

