

TRIBUTAÇÃO NO AGRONEGÓCIO: INCIDÊNCIA DO ITR FRENTE A PERDA DA PROPRIEDADE PELA RENÚNCIA

Dayane Cavalcante Teixeira Cipriano¹

RESUMO

O Imposto Territorial Rural, tal qual o próprio símbolo linguístico “rural” prescreve, foi criado pelo legislador constitucional com o fim de outorgar à União, competência para legislar, fiscalizar e arrecadar uma prestação pecuniária, ligada ao patrimônio do proprietário de um bem imóvel que esteja localizado em área rural, situado distante do perímetro urbano, “excluído” da incidência do IPTU, de competência do Município. Veja, o rural é, tecnicamente, vizinho do urbano.

Atribuída hoje constitucionalmente a competência à União, o ITR foi criado em 1891, com a finalidade de estimular a produção agropecuária, naquela época a responsabilidade ativa pela cobrança e administração do imposto era dos Estados, permanecendo dessa forma nas Constituições de 1934, 1937 e 1946. Em 1964 a competência foi transferida para o Município e, posteriormente com o advento da Emenda n. 10, repassada à União.

No mesmo ano de 1964, em 30 de novembro foi promulgado o Estatuto da Terra Lei n. 4.504, que passava a regular os direitos e obrigações concernentes aos bens imóveis rurais, estimulando políticas na Reforma Agrária. A partir deste momento, o ITR passou a ter funções extrafiscais, ficando a cargo do Incra a responsabilidade pela cobrança, o que seria modificado com a Constituição de 1988, que manteve a competência atribuída à União pela Constituição anterior, mas permitiu que o Ente atribuísse capacidade ativa ao Município para fiscalizar e cobrar o tributo, por meio de convênio firmado entre a Receita Federal do Brasil e Município, que optasse em escolher e assumir referida capacidade. Ainda, o Município pode apenas, assumir parte dessas atribuições, quando somente cobrar o tributo e, assim, terá o correspondente a 50% do que for arrecadado, mas pode ter a totalidade, caso opte por arrecadar e fiscalizar.

¹ Advogada na Andrade Braghetta Advocacia, Especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica/ PUC-SP.

Das atribuições do sujeito passivo da relação jurídica tributária, nascida com a incidência do ITR, qual seja, ser proprietário, está o dever de fazer o lançamento por homologação, bem como o dever instrumental de informar o VTNt, por meio do DIAT.

Entretanto, desejando o proprietário do imóvel renunciar expressamente a ele, mesmo assim poderia estar obrigado ao pagamento do ITR.

Para que a renúncia, enquanto ato voluntário, seja válida e eficaz e portanto oponível à exigência do tributo, o renunciante deve escriturar este ato, realizando o respectivo registro posteriormente. Notadamente, este vem sendo o entendimento do Tribunal Superior de Justiça e, no que concerne ao entendimento do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em caso análogo, alguns deveres instrumentais podem ser dispensados.

Palavras-Chave: Imposto Territorial Rural. Agronegócio. Propriedade. Renúncia.

ABSTRACT

The Rural Territorial Tax, as the “rural” linguistic symbol itself prescribes, was created by the constitutional legislator in order to grant the Union, the competence to legislate, supervise and collect a cash benefit, linked to the property of the owner of a real estate that is located in the rural area, located far from the urban perimeter, “excluded” from the IPTU incidence, which is the responsibility of the Municipality. You see, the rural is, technically, neighbor of the urban.

Constitutionally attributed the competence to the Union today, the ITR was created in 1891, with the purpose of stimulating agricultural production, at that time the active responsibility for the collection and administration of the tax was of the States, thus remaining in the Constitutions of 1934, 1937 and 1946 in 1964 the competence was transferred to the Municipality and, subsequently with the advent of Amendment no. 10, passed on to the Union.

In the same year 1964, on November 30, the Land Statute Law no. 4.504, which started to regulate the rights and obligations concerning rural real estate, stimulating policies in Agrarian Reform. From that moment on, the ITR started to have extra-fiscal functions, with Incra being responsible for the collection, which would be modified with the 1988 Constitution, which maintained the competence attributed to the Union by the previous Constitution, but allowed the State to assign active capacity to the Municipality to inspect and collect the tax, through an agreement signed between the Federal Revenue of Brazil and the Municipality, which chose to choose and assume this capacity. Still, the Municipality can only assume part of these

attributions, when it only charges the tax and, thus, it will have the corresponding 50% of what is collected, but it can have the totality, in case it chooses to collect and inspect.

The duties of the taxpayer of the tax legal relationship, born which the incidence of the ITR, that is, being the owner, are the duty to make the entry by approval, as well as the instrumental duty to inform the VTNT, through DIAT.

However, if the owner property of the wishes to expressly waive it, he could still be obliged to pay the ITR.

In order for the waiver, as voluntary act, to be valid and effective and therefore opposed to the requirement of the tax, the waiver must record this act, making the respective registration later. Notably, this has been understanding of the Superior Court of Justice and, with regard to the understanding of the CARF – Administrative Council For Tax Appeals, in na analogous case, some instrumental duties may be waived.

Keywords: Rural Territorial Tax. Agribusiness. Property. Renounce.

1. INTRODUÇÃO

A tributação no Agronegócio é bastante ampla, existindo tributos incidentes apenas neste ramo, como as contribuições destinadas ao Incra, o Imposto Territorial Rural - objeto de nossa análise - além de tantos outros, ligados a fatores da comercialização, à prestação de serviços, à industrialização de produtos, dentre outros.

Tomemos o Imposto Territorial Rural que, por si só, demanda um estudo pragmático e substancial, dadas as singularidades presentes. Assim, temos por dever acompanhar diuturnamente os respectivos desdobramentos na lei e as considerações na doutrina e na jurisprudência pátrias que, eventualmente, possam dar novos coloridos ao entendimento das questões práticas e científicas que venham a despontar no horizonte do direito tributário.

Feito dessa maneira, procuramos nos empenhar em entender como o direito sobre a propriedade influencia a incidência do ITR, buscando entender como a perda da propriedade pela renúncia, dentre outros fatores, pode descaracterizar ou não a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

Para tanto, buscou-se compreender a norma em seu sentido prescritivo, inerente à linguagem no plano legislativo e a linguagem descritiva dessa norma, no plano da interpretação.

Já no plano prático, restou traçada a meta de analisar como os Tribunais pátrios se comportam, quando confrontados para a análise da matéria.

2. A TRIBUTAÇÃO NO AGRONEGÓCIO

Inicialmente, fundamental tentar classificar o termo “agronegócio”, o qual podemos dizer referir-se à atividade rural econômica ligada ao comércio e produção de produtos agrícolas, como a pecuária, agricultura e outros meios de beneficiamento e escoamento de produção, como frigoríficos, indústria alimentícia, moinhos, dentre outros.

O conceito formal econômico de agronegócio, certa feita foi dado por John H. Davis e Ray A. Goldberg et al. e é descrito como “(...) a soma das operações de produção e distribuição de suprimentos agrícolas, as operações de produção nas unidades agrícolas, e o armazenamento, o processamento e a distribuição dos produtos e itens agrícolas fornecidos por eles.”²

Ainda, a norma prescritiva definiu o que seria atividade rural, consoante Instrução Normativa n. 83/2001, da Secretaria da Receita Federal do Brasil em seu art. 2º, como sendo aquela desempenhada pelo produtor rural, conceituada pelo art. 156, inciso I, da Instrução Normativa n. 971/2009 da RFB. Vale ressaltar que, por exclusão, a IN n. 87/2001, em seu art. 4º, pretendeu estipular o que não pode ser considerado atividade rural³.

Entretanto, dada as referidas definições criadas pela SRFB quanto aos signos “atividade rural” e “produtor rural”, o que se percebe é que para o vocábulo “agronegócio” especificamente, nenhuma definição pode ser encontrada, pelo menos nos enunciados normativos.

Leonardo Furtado Loubet⁴, em seu estudo sobre o tema, explica que a definição semântica do vocábulo não é simples, mas traz uma explicação elucidativa a respeito, assim esclarecendo:

Trata-se, em certa medida, de um neologismo. Essa expressão veio a ser incorporada à realidade brasileira pelos utentes da linguagem a partir das influências dos economistas, ao importarem a palavra inglesa *agribusiness*. O que se procura designar com esse signo linguístico é o conjunto de operações econômicas que abarca toda a cadeia produtiva do meio rural, desde as atividades anteriores à produção, como fornecimento de insumos, defensivos agrícolas, máquinas e outros, passando pela

² DAVIS, John H.; GOLDBERG, Ray. *A concept of agribusiness*. New York, Alpine, 1957, p. 136. Apud QUEIROZ, João Eduardo Lopes. “Direito do agronegócio: é possível a sua existência autônoma?” *In: Direito do agronegócio*. Coord. Mârcia Walquíria Batista dos Santos e João Eduardo Lopes Queiroz. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 26. Aqui, utiliza-se Apud, pela impossibilidade de encontrar a bibliografia própria, mencionada.

³ Neste ponto, utilizou-se Instrução Normativa, pois foi a única que se ateuve à explicação, não que o veículo seja o mais apropriado para o uso na ciência do direito.

⁴ LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação Federal no Agronegócio*. 3ª tiragem. São Paulo: Noeses, 2017. p. 41.

produção agropecuária em si mesma considerada até chegar à comercialização desses produtos, bem como as políticas públicas para o setor.

Superada a problemática que se dá em torno do símbolo “agronegócio”, é possível extrair do conceito aplicado à “atividade rural”, a construção dogmática que aponta para o “agronegócio” como a própria “atividade rural” desenvolvida e, ainda, a “propriedade rural”, haja vista estar diretamente relacionada com questões econômicas, integrada ao seu conceito.

Tais considerações em torno do conceito de agronegócio se fazem necessárias para que compreenda a intenção do legislador e, assim, se construa a regra-matriz, que é uma norma de conduta, objetivando a relação entre Estado e contribuinte, descrito na hipótese, prescrevendo uma obrigação de cunho patrimonial, de cada um dos tributos incidentes neste plano e, conseqüentemente, qual a sua tributação.

Discorre Paulo de Barros Carvalho⁵ a respeito:

Quero advertir que o esquema da regra-matriz de incidência tributária é uma fórmula simplificada, reduzindo, drasticamente, as dificuldades do feixe de enunciados constituidores da figura impositiva. Obviamente, não esgota as especulações que a leitura do texto suscita, porquanto o legislador lida com múltiplos dados da ocorrência factual, as condições de espaço, a alíquota e as formas de mensurar o núcleo do acontecimento. Essa gama de liberdade legislativa, contudo, não pode ultrapassar os limites lógicos que a regra matriz comporta. Se as mutações chegarem ao ponto de modificar os dados essenciais da hipótese e, indo além, imprimirem alterações na base de cálculo, extremos, certamente, diante de violação à competência constitucionalmente traçada. O emprego desse esquema normativo apresenta, portanto, extrema utilidade, possibilitando o elucidamento de questões jurídicas, mediante a exibição das fronteiras dentro das quais o legislador e o aplicador das normas devem manter-se para não ofender o texto constitucional.

Por meio da regra-matriz é possível compreender a linguagem imposta pela norma prescritiva, ou seja, é possível entender a ideia transmitida pelo legislador, “sua utilização nos conduz àquele momento decisivo em que a teoria e a prática se encontram para propiciar o domínio da mente humana sobre o mundo circundante”⁶. É o encontro entre a linguagem prescritiva do legislador e a construção da linguagem descritiva do intérprete, a metalinguagem.

A tributação sobre o agronegócio é bastante ampla, tornando muito complexo e esparso um estudo abrangente e para tanto, optou-se, nesse texto, por se fazer um corte específico, direcionando a pesquisa, exclusivamente, à incidência do ITR e suas implicações ocorrida a perda da propriedade.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. As regras-matrizes de incidência do ITR e do IPTU: Análise dos principais critérios distintivos: Revista da FESDT, N.6, p. 213.

⁶ Idem. Linguagem e Método. 7ª edição. São Paulo; Noeses. 2018. p. 153.

3. O ITR

O ITR, como o próprio arquétipo constitucional desenha, incide sobre a propriedade territorial rural, ou seja, a propriedade que não esteja demarcada na “zona urbana”, mas, na “zona rural”. Visto dessa forma, poderia até parecer simples, bastando definir qual imóvel está na zona urbana, sendo a tributação deste móvel de competência do Município na cobrança do IPTU e assim, por exclusão, aquele que estiver fora deste perímetro urbano estará na zona rural; então, a tributação passa a ser de competência da União, pela cobrança do ITR. Entretanto, este peculiar imposto não é de longe tão simples e explicamos. Para permitir uma discussão mais exata do tema exposto, é necessário, antes de mais nada, compreender a competência tributária atribuída.

A competência do ITR é estabelecida pela Constituição Federal de 1988 em seu art. 153, VI⁷, norma de estrutura que por hierarquia se sobrepõe à todas as demais normas, “..., seu caráter é mediato, requerendo outra prescrição que podemos dizer intercalar, de modo que a derradeira orientação dos comportamentos intersubjetivos ficará a cargo de unidades que serão produzidas sequencialmente”.⁸ A competência é, portanto, a atribuição dada pela Constituição aos Entes Federados, para instituírem tributos.

A respeito da competência tributária, afirma Roque Antonio Carrazza⁹ que a soberania da Carta Maior não permite interpretação contrária ou fora de seus limites, que ali estão muito bem definidos.

Quis a Constituição Federal atribuir competência à União para instituir imposto sobre “propriedade territorial rural”; é este o ente competente para legislar sobre o tema. Aqui, importante frisar que a União, detentora da competência tributária para a espécie, nos limites da lei, pode, devidamente autorizada pela Constituição Federal, transmitir a capacidade administrativa tributária para fiscalizar e cobrar o tributo¹⁰. Porém, quando a Constituição

⁷ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VI - propriedade territorial rural”.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 66.

⁹ “Com efeito, entre nós, os limites de toda competência estão perfeitamente traçados e bem-articulados, de tal sorte que não podem haver, em seu exercício, quaisquer atropelos, conflitos ou desarmonias. Se, porém, vierem a surgir, pela má inteligência da Carta Magna e de suas superiores diretrizes, ela própria nos fornece os remédios jurídicos bastantes para afastá-los, fazendo com que, deste modo, as indesejáveis dimensões sejam afinal conduzidas *status quo* antes da exata coordenação das pessoas políticas (e de suas respectivas funções), debaixo de sua subordinação às normas constitucionais”. Curso de Direito Constitucional Tributário. 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 423.

¹⁰ Em 2003, por meio da Emenda Constitucional nº 42, foi adicionado ao art. 153 o parágrafo 4º, que determinou a progressividade da alíquota do imposto, excluiu a incidência sobre propriedades que exercem pequenas atividades rurais, desde que, definidas em lei e, outorgou capacidade aos Municípios para fiscalizar e cobrar o tributo, se assim optarem.

Federal estabeleceu tal prerrogativa, se limitou a isto não definindo o que pode ser entendido como “imóvel rural”, tampouco o que seria “imóvel urbano”, como fez ao outorgar competência, em seu art. 156, I, aos Municípios e ao Distrito Federal para instituir imposto sobre a “propriedade predial e territorial urbana”. Mas, como mencionado acima, a Constituição Federal é norma de estrutura, na qual há um núcleo semântico básico, cabendo à norma de conduta, a produção de novas estruturas deontológicas.

Restou ao Código Tributário Nacional definir o conceito de imóvel urbano, como sendo aquele localizado na zona urbana de incidência do IPTU e, por exclusão, restaram individualizados os imóveis rurais sob a incidência do ITR¹¹. O próprio CTN estabelece que a zona urbana, ainda que definida em lei municipal, requer o preenchimento concomitante de pelo menos dois requisitos denominados melhoramentos, realizados por órgão público, dentre eles: (i) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; (ii) abastecimento de água; (iii) sistema de esgotos sanitários; (iv) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar e, (v) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel. Assim, inexistindo dois desses requisitos no local onde situado o imóvel, ele será rural, pois não será considerado urbanizado. O Estatuto da Cidade, Lei 10.257/2001, regulamenta as diretrizes de interesse social sobre a propriedade urbana, aqui, não se refere à questões exclusivamente tributárias, contudo, importante consignar haja visto o Município se vê obrigado a implementar questões ligadas a esses planejamentos urbanos, visando referidas melhorias da propriedade urbana e desenvolvimento das funções sociais.

Pois bem. Após percorrer o caminho da competência tributária do ITR, pode-se buscar traçar -lhe a regra matriz de incidência tributária, o que nos permite instaurar critérios seguros para identificação da natureza do tributo em referência.

¹¹ 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.

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários; IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

No antecedente da norma jurídica temos os eventos da realidade que devem ocorrer no campo do possível, de forma a descrever, na hipótese, o fato que será tributado. O critério material do ITR inserido na hipótese, segundo o CTN, é a propriedade, o domínio útil e a posse de imóvel rural, descrição da materialidade que parece causar enorme confusão, uma vez que a propriedade vem traçada pelo Código Civil e na conformidade do que dispõe o próprio CTN em seu art. 110, a lei tributária não altera conceitos de direito privado. Logo, domínio útil e posse não são o mesmo que propriedade, porque foi definido de forma distinta pelo direito privado.

Nas palavras de Leonardo Furtado Loubet¹²:

Em primeiro lugar, porque a propriedade é um direito real sobre a coisa própria que liga o dono ao bem, direito esse oponível contra todos. Não há um terceiro vinculado à coisa, por isso que é o único direito real sobre coisa própria. Esse é um dado fundamental para fixação do destinatário constitucional do tributo. No domínio útil, na posse e em todos os outros direitos dessa estirpe um terceiro se prende à coisa alheia. Justamente por isso não é seu proprietário. Pretender equiparar o regime jurídico da propriedade ao regime jurídico do domínio útil ou mesmo da posse é um equívoco. São categorias jurídicas distintas que não podem ser igualadas. Quem tem a titularidade sobre o bem é somente o proprietário; os demais, mesmo o antigo enfiteuta, não tem direito de propriedade sobre a coisa, mas apenas a disposição do exercício do direito de uso e gozo.

Aliomar Baleeiro,¹³ de maneira distinta, defendia que a posse seria atributo da propriedade e, portanto, deveria ocorrer a incidência sobre esta, são suas palavras:

Como a Constituição de 1967, no art. 22, III, mencionou apenas “a propriedade territorial rural”, (...). Não nos parece que a interpretação deve ser restrita, afinal, posse é atributo da propriedade e deve ser incluída no conceito desta para efeitos do Direito Fiscal, como já o faziam anteriormente as leis estaduais. Por outro lado, há a realidade de que milhares ou milhões de fazendas e sítios, no Brasil, ocupam terras públicas ou particulares de terceiros, já que seus possuidores não têm título hábil, ou o título não se filia a uma cadeia sucessória até o desmembramento do patrimônio público. Há de atender-se à ratio iuris, da Constituição, o parcelamento dos latifúndios e o aproveitamento das terras ociosas, próprias ou não.

É caso, parece-nos, de defeitos tributários de institutos do Direito Civil (CTN, art. 109).

Posta a questão, importa registrar que, por ora, ao menos, não é de interesse discutir os conceitos específicos de cada instituto de direito civil adotados pelo CTN para fins de incidência do ITR (propriedade, posse e domínio útil), o que se fará posteriormente, mas, sim, encontrar o critério material estabelecido, cravado pela rigidez da repartição de competência feita pela Constituição Federal, que atribuiu à União a competência para instituir imposto sobre a “propriedade rural”, repita-se, “propriedade”, não posse ou domínio útil. Sendo assim,

¹² *Ibidem*, p. 395.

¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, 11ª Edição, p. 237.

respeitando as delimitações constitucionais, é necessário considerar apenas a “propriedade” de “imóvel rural” para fins de localizar e individualizar-se o critério material e, ainda, quem fará as vezes de sujeito passivo, qual seja, o “proprietário”, detentor do bem, que titularize o registro na matrícula imobiliária no Cartório de Registros e Títulos¹⁴. Nestes moldes o fato que será tributado pelo ITR é ser “proprietário de imóvel rural”.

No antecedente da hipótese normativa encontra-se descrito o critério espacial, onde ocorrerá a incidência do ITR, que neste caso será o local onde estiver situada a propriedade rural, fora da zona urbana do município, ou, aquela que não atendeu aos requisitos mínimos estabelecidos no art. 32 do CTN para que fosse considerada urbana pelo Município¹⁵. No antecedente da hipótese normativa, encontra-se, também, o critério temporal, ou seja, quando ocorrerá a tributação. Nestes moldes pondera Paulo de Barros Carvalho¹⁶, que “o critério temporal da hipótese tributária, (...), nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito”.

Pois bem. O art. 1º, da Lei n. 9.393 de 19.12.1996, elegeu como marco temporal o dia primeiro de janeiro de cada ano. Assim, exige-se o pagamento do ITR anualmente, sendo este o momento do fato, quando do surgimento da obrigação tributária.

No conseqüente da hipótese de incidência encontramos o critério pessoal, onde estão os sujeitos ativo e passivo da relação tributária que se forma, pela ocorrência do fato descrito no antecedente da hipótese. Daniela de Andrade Braghetta¹⁷, explica que:

O direito sempre busca a realidade sem jamais encontrá-la. E o fato jurídico é a porção fática jurisdicizada pelo direito. Não há, pois, direito sem norma e sem fato.

¹⁴ Assim define o art. 1227 do Código Civil: Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.

¹⁵ Há entendimento no sentido de que poderá incidir o ITR e não IPTU, desde que o imóvel seja utilizado para exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, adotando-se o critério da destinação, conforme disciplina o art. 15 do DL n° 57/66.

TRIBUTÁRIO. IPTU OU ITR. IMÓVEL LOCALIZADO EM ÁREA URBANA. NATUREZA DO IMÓVEL. REVISÃO DAS CONCLUSÕES DO TRIBUNAL DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que incide o ITR e, não, o IPTU sobre imóveis nos quais são comprovadamente utilizados em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, ainda que localizados em áreas consideradas urbanas por legislação municipal. 2. Hipótese em que o acórdão recorrido é claro em afirmar que o imóvel possui como atividade preponderante o beneficiamento e a comercialização de arroz, e que não se trata de atividade agropecuária ou agroindustrial. Assim, para mudar tal entendimento, seria imprescindível adentrar a seara dos fatos para apurar, conforme alega o recorrente, que o imóvel em questão possui natureza industrial, o que esbarra na Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial". 3. Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg no AREsp: 323705 RS 2013/0096886-0, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 15/08/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 16/09/2013).

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2019, 30ª Edição, p. 299.

¹⁷ BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Relação Jurídica Tributária, São Paulo: Noeses, 2020, p. 57-61.

Relação jurídica surge com a relação entre dois sujeitos, sendo esta existente no mundo fático. Deve ser descrita pelo direito. Assim, tudo o que pertence ao direito é relação jurídica.

(...)

Tanto no descrito como no prescriptor, dizemos que o legislador liga o acontecimento de um fato, regulando as condutas. Assim, podemos afirmar que a relação jurídica é um fato que acontece em determinado instante.

O sujeito passivo da relação jurídica tributária do ITR vem a ser o proprietário do imóvel rural, haja vista ser este o detentor da coisa, qual seja, aquele que tem a titularidade do imóvel rural. Na materialidade do ITR denota-se a incidência sobre a propriedade e, tão logo, não poderia ser diferente, senão o proprietário o sujeito passivo dessa relação, aquele de direito, de quem será exigido o cumprimento da prestação pecuniária e, dos deveres instrumentais.

No tocante à responsabilidade tributária pelo cumprimento da obrigação, pode ser também imbuído no dever legal de pagar tributo, o adquirente ou remitente, o sucessor a qualquer título, o cônjuge, o meeiro e, ou o espólio, neste caso quando conste do título de aquisição a quitação do crédito tributário até aquele momento existente. Note-se que o até então proprietário do imóvel, perde a propriedade, deixando de ser sujeito passivo da relação jurídica, nessas situações.

Como explica Maria Rita Ferragut¹⁸, a responsabilidade tributária:

É a ocorrência de uma fato qualquer; lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes, etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa *que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário*.

Como explanado, a competência tributária atribuída pela Constituição Federal ao ITR é da União, única que pode legislar a esse respeito. Porém, como mencionado, a capacidade tributária pode ser delegada, com singularidades importantes quanto à sujeição ativa do referido tributo, dentre as quais estarmos diante da parafiscalidade entre entes federados. Como ensina Roque Antonio Carrazza: “Ora bem, quando uma pessoa que não aquela que criou o tributo vem a arrecadá-lo para si própria, dizemos que está presente o fenômeno da *parafiscalidade*. E, de modo mais ou menos invariável, o tributo assim cobrado ganha o nome de “*contribuição parafiscal*”¹⁹. Inicialmente, a União é o sujeito ativo dessa relação tributária, porque assim, primeiramente, estabeleceu a Constituição Federal, entretanto, com a Emenda Constitucional de nº 42, de 19 de dezembro de 2003, foi autorizado ao Município onde estiver situado o imóvel, se assim optar, cobrar e fiscalizar o ITR e, nessas hipóteses, ficará com a totalidade do valor

¹⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária, São Paulo: Noeses, 2020, 4ª Edição, p. 13.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Ibidem*, p. 485.

arrecadado, exercendo a competência administrativa e assumindo a posição de sujeito ativo da relação tributária.

Essa transferência da capacidade tributária ativa foi realizada por meio de convênio, determinado pela Lei n. 11.250/2005, estabelecendo-se, ainda, que os requisitos e as condições necessárias à celebração de tais convênios, serão feitos pela Receita Federal, que deverá baixar ato estabelecendo esses critérios. Tal Órgão assim fez, com a criação IN 1.640/16, que disciplina a fiscalização pelo Município que optou em firmar convênio, ficando critérios rigorosos e, caso haja descumprimento, o convênio pode ser denunciado. Para implementação de tal convênio, foi criado o Comitê Gestor do ITR – CGIT, por meio do Decreto n. 6.433/2008, com competência para administrá-lo e fiscalizá-lo²⁰. Ainda, para o Município que não optou pelo convênio o valor da terra nua tributável (VTNt) dos imóveis pode ser arbitrado pela Receita Federal e no mais, a Lei n. 9.393 em seu art. 15, estabeleceu que a fiscalização supletiva por essa.

Finalizando o conseqüente da regra matriz de incidência tributária, encontramos o critério quantitativo, caracterizado pela base de cálculo e pela alíquota. Então, é possível vislumbrar determinadas especificidades, demonstradas a seguir. Estabeleceu a Constituição Federal, em seu art. 153, § 4º, inciso I, que o ITR deverá ser submetido à progressividade e à extrafiscalidade simultaneamente. Por progressividade entende-se o aumento da alíquota, conforme se aumente a base de cálculo. Assim, quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota. Sobre a base de cálculo do tributo há bastante peculiaridades questionáveis que serão examinadas. No que tange à extrafiscalidade, temos que a criação do tributo não deve servir apenas para fins de arrecadação e sim, para estimular o comportamento do contribuinte de forma educativa.

Geraldo Ataliba²¹ afirma que a extrafiscalidade seria uma repercussão da afirmação do princípio da rigidez do sistema constitucional tributário, consistente no uso do tributo com objetivo ordinário, diverso do fiscal. Seria o uso deliberado do tributo para finalidades regulatórias de comportamentos sociais, matéria econômica, social e política.

O ilustre professor ainda ensina que a extrafiscalidade: “Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas

²⁰ http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area_nacional/areas_interesse/portal-itr-1/apresentacao/sobre-o-comite-gestor-do-itr-cgitr. Acesso em 26/03/2021.

²¹ ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, p. 150.

estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados”²².

Já Ricardo Lobo Torres²³ defende que:

A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias.

Pode-se concluir que para aplicação correta da alíquota²⁴, quando o contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, faz a sua declaração por lançamento, devendo-se observar alguns critérios, necessariamente. Ou seja, não basta saber qual a alíquota do ITR, até porque esta é variável conforme o grau de utilização (GU), iniciando-se em 0,3%, podendo chegar a 20%. Notadamente a tabela de aplicação de alíquotas aplica a extrafiscalidade, considerando o grau de utilização da propriedade, ou seja, quanto menor a área utilizada, maior a alíquota e, quanto maior a área utilizada, menor a alíquota. Deste modo, leva-se em consideração para definição do grau de utilização, a relação entre a área aproveitável²⁵ e a área efetivamente utilizada²⁶. Para se encontrar o valor do imposto, deve ser utilizada a base de cálculo do tributo que é o valor da terra nua tributável (VTNt), multiplicado ao quociente entre área tributável e área total, conforme leitura simples do art. 10, § 1º, inciso III, da Lei n. 9.393/96, aplicando-se a alíquota, segundo o grau de utilização (GU).

O art. 34 da IN SRF 256/2002, alterada posteriormente pela Instrução Normativa RFB n. 861/2008, dispõe sobre a alíquota do ITR segundo o grau de utilização em hectares.

Tabela 1 – Tabela de alíquotas do ITR

ÁREA TOTAL DO IMÓVEL (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO (em %)			
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50

²² ATALIBA, Geraldo. IPTU: Progressividade. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 93, p. 233-235.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

²⁴ A alíquota do ITR está descrita no art. 11 da Lei n. 9.393/96, dela é possível concluir o modo de apuração, aplicando-se a tabela das alíquotas, prevista no anexo da mencionada Lei.

²⁵ Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á: IV - área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

²⁶ V - área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha: a) sido plantada com produtos vegetais; b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária; c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental; d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola; e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;

Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Fonte: Tabela retirada da IN SRF nº 256, de 11 de Dezembro de 2020 - RFB.

Na perfeita definição de Leonardo Furtado Loubet²⁷, as alíquotas deveriam ser organizadas de acordo com o valor da propriedade, mas esqueceu-se o legislador de levar em conta a progressividade.

Como mencionado, sendo a base de cálculo perspectiva mensurável do fato jurídico tributário no ITR, ou seja, o valor da terra nua tributável (VTNt) e como se trata de um imposto por origem complexo, resta evidente que o mensurável para sua composição não haveria de ser o contrário. Primeiro, não seria “justo” o legislador utilizar como base de cálculo o valor venal do imóvel, considerando somente a área total, haja vista estarmos nos referindo a propriedades com medidas que chegam à hectares, onde a alíquota pode alcançar 20%. Ainda, o ITR recai sobre o patrimônio. E, embora esse não seja o objeto dessa análise, por óbvio o ITR deve observar os princípios basilares do direito tributário, dentre eles o do não confisco e o da capacidade contributiva. Portanto, preferiu o legislador utilizar como base de cálculo o VTNt.

Aqui evidente a forma como se apura o VTNt. Mas, como concluir qual seria o valor da terra nua (VTN)? E, ainda, qual o quociente entre a área tributável e a área total? Inicialmente, é possível atestar que o valor da terra nua (VTN) é o valor de mercado das terras, mas não o valor total em si, não o quanto foi pago pela propriedade ou, como referido, o valor venal, ou até mesmo arbitrado. O contribuinte é obrigado a fazer anualmente o lançamento do imposto, realizado por meio do “Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT”²⁸, ao órgão local da SRF, onde irá declarar, cumprindo seus deveres instrumentais, qual o valor da terra nua (VTN) apurado em 1º de janeiro do ano correspondente a declaração realizada, conforme se verifica no art. 6º da Lei n. 9.393/96. Essas informações integram o Cadastro de Imóveis Rurais - Cafir²⁹.

²⁷ *Ibidem*, p. 411.j

²⁸ Art. 8º, da Lei nº 9.393/96: “O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal”.

²⁹ Quando o contribuinte não faz declaração, o Fisco faz a declaração de ofício, levando em conta as informações sobre o preços de terras SIPT da RFB, obtidos por meio do sistema, os dados da área total, área tributável e grau

Para chegar no exato valor, o contribuinte precisa excluir do valor total aqueles relativos a determinados elementos, a saber: (i) construções, instalações e benfeitorias; (ii) culturas permanentes e temporárias; (iii) pastagens cultivadas e melhorias e; (iv) florestas plantadas, chegando a um resultado X, o valor da terra nua.

Necessário, ainda, aferir a área tributável e para tanto, subtrair-se as áreas de preservação permanente e de reserva legal, de interesse ecológico para proteção dos ecossistemas, declaradas por órgãos competentes e imprestáveis para exploração agrícola, pecuária, granjeira, agrícola, ou florestal, declaradas de interesse ecológico por órgão competente.

Deste modo, sabemos que o quociente é o resultado que se obtém da divisão que se faz entre o valor da área tributável – subtraindo as áreas referidas com o valor da área total – excluindo os melhoramentos mencionados, multiplicado pelo valor da terra nua (VTN), operação que trará à luz o valor da terra nua tributável (VTNt), para base de cálculo.

Exemplificado em algoritmo:

$$VTNt = VTN (VTi - M) \times Q (At / Atb).$$

Importante destacar, que o contribuinte também está condicionado à apresentação do Ato Declaratório Ambiental – ADA, em que fará jus à exclusão das áreas não tributáveis de interesse ambiental, que o integram para fins de isenção, sobre estas³⁰.

A isenção é a mitigação de um dos critérios da regra matriz de incidência tributária³¹, como defende Paulo de Barros Carvalho³²: “Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente”. Acontece que, no caso do ITR, existe a retirada de parte da base de cálculo do

de utilização do imóvel, que é apurado durante o procedimento de fiscalização, como estabelece o art. 14 da Lei n. 9.393/96. Da mesma forma ocorre no caso de subavaliação ou prestação de informações inexatas, podendo o contribuinte receber multa que chega a 75%, relativa ao lançamento de ofício. O SIPAT instituído pela Lei nº 9.393/1996 e criado pela Portaria SRF Nº 447/2002, com a seguinte redação: O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL no uso da atribuição que lhe confere o art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e na Portaria SRF nº 782, de 20 de junho de 1997, resolve: Art. 1º Fica aprovado o Sistema de Preços de Terras (SIPT) em atendimento ao disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, que tem como objetivo fornecer informações relativas a valores de terras para o cálculo e lançamento do Imposto.

³⁰ Trata-se de uma norma de direito ambiental, a Lei n. 6.938/81, mas que está ligada ao ITR e sua isenção sobre parte das áreas não tributáveis. Art. 17-O: “Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei no 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria.”

³¹ Parte da doutrina entende de maneira diferente, sendo a isenção a dispensa pelo pagamento. Assim defende José Souto Borges Maior: “configura hipótese de não-incidência legalmente qualificada, como a imunidade configura hipótese de não-incidência *constitucionalmente* qualificada”. MAIOR, José Souto Borges. Teoria Geral da Isenção Tributária. São Paulo: Malheiros, 2011, 3ª tiragem, p. 83.

³² *Ibidem*, p. 500.

imposto. Nesse ponto, a área não tributável do imóvel, nos termos do que vem disposto nos arts. 3º e 3ºA, da Lei n. 9.393/96³³, disciplina quais seriam os critérios.

Diferentemente é a Imunidade tributária, estabelecida pela Constituição Federal, em seu art. 153, inciso VI, § 4º, excluindo da incidência do ITR as glebas rurais, quando o proprietário as explore só ou em família e não possui outro imóvel, a definição também fica a cargo da Lei n. 9.393/96, em seu art. 2º, onde as glebas rurais são imóveis com área igual ou inferior a:

I - 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II - 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - 30 ha, se localizado em qualquer outro município.

A respeito da imunidade conceitua Paulo de Barros Carvalho³⁴ como sendo:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal da República, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Feitas as ponderações, o que se verifica, é que a regra matriz de incidência tributária, permite ao intérprete dar sentido à norma; seria penoso desmistificar os critérios estabelecidos pelo legislador no tocante ao ITR, sem tal norma geral e abstrata.

Porquanto, não facilitou o legislador infraconstitucional quando da criação das normas gerais e abstratas, tampouco, no surgimento de normas individuais e concretas emanadas pelas linguagens competentes particularmente expedidas, em tornos pragmáticos, sua aplicação é de longe fácil.

³³ São isentos do imposto: I - o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento, que, cumulativamente, atenda aos seguintes requisitos: a) seja explorado por associação ou cooperativa de produção; b) a fração ideal por família assentada não ultrapasse os limites estabelecidos no artigo anterior; c) o assentado não possua outro imóvel. II - o conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, cuja área total observe os limites fixados no parágrafo único do artigo anterior, desde que, cumulativamente, o proprietário: a) o explore só ou com sua família, admitida ajuda eventual de terceiros; b) não possua imóvel urbano. Art. 3º A. Os imóveis rurais oficialmente reconhecidos como áreas ocupadas por remanescentes de comunidades de quilombos que estejam sob a ocupação direta e sejam explorados, individual ou coletivamente, pelos membros destas comunidades são isentos do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR.

³⁴ *Ibidem*, p. 213.

Como explanado, incide o ITR sobre a propriedade territorial rural, mas nos parece necessário registrar que, independentemente de ser o imóvel rural destinado ao agronegócio, para o desempenho da atividade rural, comércio e produção de produtos agrícolas, estará o proprietário obrigado ao cumprimento da obrigação, recolhendo aos cofres públicos a pecúnia devida. De tal maneira, mesmo que o imóvel rural não se destine ao agronegócio, verifica-se a ocorrência que para o desempenho das atividades ligadas à atividade econômica. O produtor, o agricultor etc., deve ter um imóvel rural e assim, há incidência do ITR sobre todo imóvel rural, mesmo os não destinados ao agronegócio, caracterizando-se aqui a propriedade.

4. A INCIDÊNCIA DO ITR FRENTE A OPCÃO DE PERDA DA PROPRIEDADE PELA RENÚNCIA

4.1. A Propriedade, a Posse e o Domínio Útil segundo o Código Civil

O Código Civil, especificamente, não define “propriedade”, mas traz o conceito de proprietário, estampado no termos do art. 1.228, com a seguinte redação:

“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”.

Pelo conceito dado a proprietário, é possível identificar que só é dono da coisa, quem detenha a propriedade, ou seja, o termo propriedade é inerente ao termo proprietário, de modo que não seria necessário o seu desmembramento. Sintaticamente, a propriedade possui três elementos determinados pelo Código Civil: (i) o direito de usar, que consiste na capacidade do dono da propriedade utilizar a coisa da forma como entender, respeitando, claro, os limites legais da função social e econômica da propriedade; (ii) o direito de gozar, consistente em aproveitar os frutos econômicos da coisa; (iii) o direito de dispor, relacionado ao poder de transferir a coisa, gravá-la de ônus ou aliená-la, desde que, condicionado ao bem-estar social.

Segundo Maria Helena Diniz³⁵, propriedade é um “direito que a pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar, dispor de um bem corpóreo, bem como reivindicá-lo de quem injustamente o detenha”.

Já o domínio útil está relacionado com o direito real sobre a coisa alheia, ocorrendo a transferência de quase todos os direitos da propriedade, com exceção da propriedade em si,

³⁵ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro, vol. 4: direito das coisas. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 129

portanto, o proprietário continua sendo o detentor da propriedade, único que pode dispor da coisa.

Por fim, no que concerne o termo “posse”, pela leitura analítica do Código Civil em seu art. 1.196: “Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade”. Nota-se que a norma menciona o possuidor. Ainda, o art. 1.198 do mesmo diploma: “Considera-se detentor aquele que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas”. Aqui, referindo-se ao detentor da posse e não ao possuidor.

Para Carlos Roberto Rios Gonçalves³⁶, há distinção entre possuidor e dono, exemplificando:

Embora, portanto, a posse possa ser considerada uma forma de conduta que se assemelha à de dono, não é possuidor o servo na posse, aquele que a conserva em nome de outrem ou em cumprimento de ordens ou instruções daquele em cuja dependência se encontra. O possuidor exerce o poder de fato em razão de um interesse próprio; o detentor, no interesse de outrem. É o caso típico dos caseiros e de todos aqueles que zelam por propriedades em nome do dono.

Feita tais referências conceituais, é possível identificar a diferença entre os institutos de direito civil e concluir que não seria possível incluir a posse e o domínio útil na incidência do ITR, devendo recair apenas sobre a propriedade, nas linhas do entorno constitucional.

Leandro Paulsen³⁷ lucidamente, discorre que:

Esta, a “propriedade rural”, é a base econômica dada à tributação, a “propriedade” é a revelação de riqueza possível de ser tributada. Impõe-se, assim, forte no art. 110 do CTN, ter em conta o que é “propriedade” de modo a determinar o âmbito da competência tributária e poder analisar criticamente o art. 29 do CTN, que extrapola tal conceito ao colocar como fato gerador também o domínio útil ou a posse.

Há, portanto, efetivamente, definição atribuída pelo Direito Civil à propriedade, direito este que liga a coisa ao dono. “Não há um terceiro vinculado à coisa, por isso que é o único direito real sobre coisa própria. (...). No domínio útil, na posse e em todos os outros direitos desse estirpe um terceiro se prende à coisa alheia. Justamente por isso não é seu proprietário”.³⁸

Acontece que, para que esse direito do dono à coisa ocorra, no âmbito da legislação civilista, faz-se necessário o registro do título translativo, por meio do qual se transfere o domínio da coisa ao adquirente (art. 1.245 CC), sendo adquirida a propriedade na data da

³⁶ GONÇALVES, Carlos Roberto Rios. *Direito Civil Brasileiro: direito das coisas*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 63.

³⁷ *Ibidem*, p. 737.

³⁸ LOUBET, Leonardo Furtado. *Ibidem*, p. 395.

apresentação do título a registro. Com efeito, os atos sujeitos a registro estão disciplinados na Lei n. 6.015/73, sendo de rigor o respeito aos seus termos e princípios tais como o da publicidade, da fé pública, da legalidade e demais.

Entre linhas se sustenta, que o direito sobre a propriedade, respeitada a sua função social, nos termos do art. 5º, inciso XXII é insculpido no rol de direitos e garantias fundamentais da Carta Constitucional. O direito protege a propriedade, sendo perpétuo; entretanto, há situações em que o direito sobre a propriedade é solapado, como no caso das invasões, das desapropriações, usucapião e outras situações em que ocorre a perda da propriedade, sem vontade do proprietário.

4.2. Renúncia

A Renúncia, consubstancia-se em um ato unilateral, onde o titular dispõe de seu direito sobre a coisa, expressamente. Trata-se de uma das hipóteses de perda da propriedade, segundo o Código Civil em seu art. 1.275: “Além das causas consideradas neste Código, perde-se a propriedade: I - por alienação; II - pela renúncia; III - por abandono; IV - por perecimento da coisa; V - por desapropriação”.

Para tanto vejamos a doutrina de Nelson Rosendal³⁹: “O ato unilateral pelo qual o proprietário declara formal e explicitamente o propósito de despojar-se do direito de propriedade”.

O ato unilateral da Renúncia, por óbvio, independe de aceitação, tampouco atribui obrigação a terceiros, é apenas uma declaração de vontade do proprietário que abre mão de seu direito sobre a coisa.

Da mesma forma como se exige a formalidade do título translativo para aquisição do direito sobre a coisa, não haveria de ser diferente em relação à renúncia, o Código Civil em seu art. 108, assim previu: “Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País”

³⁹ROSENVALD, Nelson. *Direitos reais, teoria e questões*, 2. ed. Rio de Janeiro, Impetus, 2003, p.108.

Percebe-se que o Código Civil traz a forma como os limiões devem ser tratados, como descrito por Ulysses da Silva⁴⁰:

Quanto à forma do instrumento de manifestação da renúncia, o artigo 108, também do Código Civil, considera essencial a escritura pública quando o imóvel tiver valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no país. Assim sendo, embora o ato seja unilateral e, em princípio, não envolva transmissão, o assento a praticar é de registro na matrícula do imóvel.

Ocorre que o ato da Renúncia sobre a propriedade, não transfere o bem a ninguém, tornado a coisa sem dono, ou, coisa de ninguém “*res nullius*”. Evidente que, estando a coisa sem dono, pode particular apropriar-se da propriedade, desde que dando-lhe a função social e cumprindo os requisitos legais, como com o pagamento de tributos. Nessas condições, via ação de usucapião, tornar-se-á proprietário.

Como assevera Francisco Eduardo Loureiro em referência à renúncia⁴¹: “Caso incida sobre coisa imóvel, deve ser instrumentalizada em obediência ao requisito formal do art. 108 do Código Civil e levada ao registro imobiliário, tornando-se a coisa sem dono (*res nullius*)”.

Abruptamente percebe-se que, renunciada a propriedade, esta torna-se sem dono, pelo que o renunciante não mais se investiria na qualidade de sujeito passivo das relações tributárias resultantes das obrigações tributárias incidentes sobre a propriedade rural.

Pois bem. O fato é que, necessariamente é preciso considerar o lapso temporal, o tempo em que houve a renúncia expressa e sua tradição, quando do registro.

Se, em nossa premissa, é presente o fato de ser a Renúncia uma modalidade de perda da propriedade, a mesma não é, no tocante a extinção do crédito tributário⁴². Por isso, pode ocorrer a perda da propriedade, com a permanência da responsabilidade pelo pagamento do tributo ao renunciante até seu integral cumprimento.

⁴⁰ SILVA, Ulysses da. Direito Imobiliário – O Registro de Imóveis e Suas Atribuições – A Nova Caminhada”, 2ª edição revista e ampliada, safe, Porto Alegre, 2013, p. 247.

⁴¹ LOUREIRO, Francisco Eduardo. Código Civil Comentado. Coord. Cezar Peluso, 3ª ed. rev. e atual., Manole, São Paulo, 2009, p. 1.241.

⁴² É previsão do artigo 156 do CTN, as formas de extinção do crédito tributário, quais sejam: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado; XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Insta ressaltar, que a obrigação de pagar o tributo, é “*propter rem*”, recaindo sobre a coisa e obrigando o contribuinte ao cumprimento da obrigação tributária apurada na ocorrência da hipótese de incidência. “Só existe em razão da situação jurídica do obrigado, de titular do domínio ou de detentor de determinada coisa”⁴³. Dessa sorte, antes de ser feita a renúncia expressa, deve o proprietário pagar os tributos, cuja a incidência se deu, antes da entrega da propriedade.

5. DISCUSSÃO NOS TRIBUNAIS EM TORNO DO TEMA

O tema revela-se bastante específico. Porém, não é facilmente encontrado em grandes debates, mesmo diante de sua complexidade. O que se nota é que o Superior Tribunal de Justiça tem se posicionado de maneira a caracterizar como responsável tributário, não somente o proprietário, mas também o possuidor do imóvel, porquanto no tocante ao IPTU, por exemplo, estabelece que caberá ao legislador municipal eleger o sujeito passivo da relação tributária, o que por analogia, nos permitirá dizer que em relação ao ITR a competência acertadamente cabe à União⁴⁴.

Diante dos apontamentos supra, é sujeito passivo da relação jurídica tributária do Imposto Territorial Rural o proprietário do imóvel rural. Também ficou estabelecido que, perdendo o proprietário um dos atributos da propriedade (gozo, uso e disposição do bem), não

⁴³ GONÇALVES, Carlos Roberto Rios. *Ibidem*, p. 39.

⁴⁴ Pois bem. A controvérsia versa acerca da possibilidade de se cobrar IPTU de proprietário de imóvel que foi objeto de invasão com ânimo de domínio. Inicialmente, esta Corte Superior, no julgamento dos Recursos Especiais Repetitivos n. 1.110.551/SP e n. 1.111.202/SP, de relatoria do Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, consolidou a tese segundo a qual **tanto o possuidor a qualquer título do imóvel quanto seu proprietário (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU, e cabe à legislação do município eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN, podendo a autoridade administrativa optar por um ou por outro (desde que amparada na legislação), com vistas a facilitar o procedimento de arrecadação. No entanto, no caso em que se encontra consolidado, de forma definitiva, o esvaziamento dos atributos da propriedade (gozo, uso e disposição do bem) ? a exemplo de invasões irreversíveis ou desapropriação indireta ?, não há como se aplicar o referido precedente. Nesse mesmo sentido, mutatis mutandis, é o entendimento desta Corte Superior que exonera o proprietário ao pagamento do IPTU quando não pode mais usufruir do domínio da coisa em razão de desapropriação indireta.** A propósito, confirmam-se os seguintes precedentes: ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. DESAPROPRIAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. FATO GERADOR. CONTINUADO. ANUAL. IMISSÃO NA POSSE. PRIVAÇÃO DA PROPRIEDADE. PROPORCIONALIDADE. 1. Inexiste contrariedade ao art. 535 do CPC/1973 quando a Corte de origem decide clara e fundamentadamente todas as questões postas a seu exame. Ademais, não se deve confundir decisão contrária aos interesses da parte com ausência de prestação jurisdicional. 2. A imissão do expropriante na posse do bem expropriando afasta do proprietário a responsabilidade tributária sobre o IPTU, por estar inviabilizada a fruição dos direitos de propriedade. (STJ - AREsp: 1505995 SP 2019/0141546-1, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Publicação: DJ 09/09/2020) (grifos nossos)

pode ser responsável pelo cumprimento da obrigação e pelo seu respectivo pagamento. Exatamente deste modo entende o Superior Tribunal de Justiça, em inúmeros precedentes. Vejamos a minuciosa análise do respectivo Tribunal Superior:

3. Faz-se necessária a manutenção do acórdão estadual, tendo em vista especial atenção ao desaparecimento da base material do fato gerador do IPTU, combinado com a observância dos princípios da razoabilidade e da boa-fé objetiva.

(...)

2. Verifica-se que houve a efetiva violação ao dever constitucional do Estado em garantir a propriedade da impetrante, configurando-se uma grave omissão do seu dever de garantir a observância dos direitos fundamentais da Constituição. 3. Ofende os princípios básicos da razoabilidade e da justiça o fato do Estado violar o direito de garantia de propriedade e, concomitantemente, exercer a sua prerrogativa de constituir ônus tributário sobre imóvel expropriado por particulares (proibição do *venire contra factum proprium*). 4. **A propriedade plena pressupõe o domínio, que se subdivide nos poderes de usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa. Em que pese ser a propriedade um dos fatos geradores do ITR, essa propriedade não é plena quando o imóvel encontra-se invadido, pois o proprietário é tolhido das faculdades inerentes ao domínio sobre o imóvel.** 5. Com a invasão do movimento "sem terra", o direito da recorrida ficou tolhido de praticamente todos seus elementos: não há mais posse, possibilidade de uso ou fruição do bem; conseqüentemente, não havendo a exploração do imóvel, não há, a partir dele, qualquer tipo de geração de renda ou de benefícios para a proprietária. (STJ - AREsp: 1617330 RS 2019/0336766-0, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Publicação: DJ 02/04/2020) (grifou-se)

Nota-se que, se de um lado, tendo o proprietário perdido um dos atributos inerentes à propriedade, como ocorre na invasão da propriedade, esvaindo-se a posse, pode isentar-se da responsabilidade de pagar o tributo pela perda do critério material da hipótese de incidência tributária – ser proprietário de bem imóvel rural - de outro lado, a perda da propriedade há de ser amplamente demonstrada. O que nos parece é que ao admitir o Tribunal Superior como hipótese de incidência do ITR a detenção e/ou posse sobre imóvel rural, comete a impropriedade de considerar válida uma obrigação tributária descaracterizada pela inexistência da hipótese exigida por lei, considerando, indevidamente, tanto a posse e quanto o domínio de propriedade rural como critério material da hipótese da regra matriz de incidência tributária.

Concernente à necessidade de registro dos atos ligados à propriedade, o Superior Tribunal de Justiça é enfático, como no contexto do Recurso Especial n. 1110551 SP⁴⁵, e esse parâmetro é muitas vezes o balizar para caracterização do responsável tributário, porquanto o detentor do dever pelo pagamento do ITR, qual seja, aquele que tem o registro da propriedade

⁴⁵ STJ - REsp: 1110551 SP 2008/0269892-3, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 10/06/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: 20090618 --> DJe 18/06/2009. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4298831/recurso-especial-resp-1110551-sp-2008-0269892-3/inteiro-teor-12207630>. Acesso em 22. Mar. 2021.

– proprietário de imóvel territorial rural. Assim, por óbvio, o registro da escritura da renúncia é de extrema importância, indispensável, uma vez que a propriedade registral enseja presunção sobre a responsabilidade tributária.

No âmbito do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em relação ao ITR, há dispensa da obrigação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) para a exclusão da área de preservação permanente da base de cálculo do ITR, uma clara dispensa de deveres instrumentais, como restou consignado em alguns julgados. Se é indispensável o registro dos atos ligados ao direito de propriedade, bem como de sua renúncia, em analogia aos casos de julgados pelo órgão administrativo, poderia se falar em dispensa também dessa obrigatoriedade? Vejamos, pois, a jurisprudência transcrita a seguir:

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR) Exercício: 2004 ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. DESNECESSIDADE. PARECER PGFN/CRJ 1329/2016. É desnecessária a apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA para o reconhecimento do direito à não incidência do ITR em relação às áreas de preservação permanente.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira B

(P. 10530.720162/2007-16, Rel. STELIO DARCI CERQUEIRA DE ALBUQUERQUE, p. 24/08/2020)

Enfim, no tocante ao caso análogo, não nos parece que a dispensa do dever instrumental, consubstanciaria também a dispensa do registro de ato de renúncia, o registro traz a publicidade necessária ao ato, para que o então proprietário renunciante se abstenha das obrigações ligadas à coisa.

6. CONCLUSÃO

Por todo ângulo em torno do presente estudo, percebe-se que o Imposto Territorial Rural está ligado intrinsecamente à propriedade, de modo que não é possível entender o imposto e sua incidência sem considerar todos os atributos da propriedade e o “ser proprietário”, definidos pelo direito civilista.

O legislador constitucional, ao prescrever sobre o ITR, escolheu para o surgimento da hipótese o fato consubstanciado de ser “proprietário de imóvel rural”. Assim, está obrigado ao recolhimento do ITR aos cofres públicos, o sujeito que adquirir uma propriedade no território rural. Tão logo, a legislação infraconstitucional, ao regular como esse recolhimento seria feito,

atribuiu funções absurdamente complexas ao contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica que, no ato da declaração, deve informar o VTNT.

Denota-se que a verificação de quais as áreas tributáveis não é tarefa fácil, aumentando grandemente as chances de erro no lançamento por homologação. Daí, conseqüentemente, o aumento de lançamentos de ofício pelo Fisco, para que faça o contribuinte as correções e complementação, se houver, do valor devido com aplicação de multa, levando em conta as informações sobre o preços de terras SIPT da Receita Federal do Brasil, obtidos por meio do sistema, os dados da área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, que é apurado durante o procedimento de fiscalização.

De longe cristalina a função atribuída ao Fisco Municipal quando assume, por meio de convênio, a capacidade ativa para fiscalizar e cobrar o tributo. Assim, quando realizada a fiscalização, o agente deve, no mínimo, conhecer de questões ligadas à terra tributada, saber quais as terras excluídas da tributação, quais as áreas de reserva ambiental, quais as áreas construídas, áreas cultivadas etc., devendo ter o Município pessoal qualificado e um contingente apropriado para percorrer todo o perímetro de sua competência urbana, quando da fiscalização.

No que concerne à obrigação de pagar o ITR o proprietário de bem imóvel rural, por certo, sujeito passivo da relação jurídica tributária até o momento em que perde a coisa, seja por ato involuntário, seja por ato voluntário, como o da renúncia, é o responsável pelo cumprimento.

Ainda, sobre toda propriedade de bem imóvel rural excluídas as áreas não tributáveis, há incidência do ITR e, no que concerne ao agronegócio a utilização de imóvel rural é indispensável, a respeito de ser a tributação sobre o agronegócio extremamente ampla, dentre os tributos que podem ser inumerados e estudados, está o ITR.

Nessa ordem de ideias foi exposto que a perda da propriedade pela renúncia exclui a responsabilidade do proprietário em pagar o tributo, respeitado o tempo em que ocorreu o ato de liberalidade, ou seja, deve se considerada a data em que ocorreu a hipótese, se naquele tempo o proprietário já tinha feito a renúncia do imóvel. Ainda, mesmo após a renúncia é ele responsável pelo cumprimento das obrigações existentes, anteriores à data.

Foi constatado que além da necessidade de fazer a renúncia expressa, o registro da escritura pública se faz indispensável, tanto nos termos da ordem mandamental civilista, como se nota dos precedentes do Superior Tribunal de Justiça, entendendo ser responsável pelo

pagamento do tributo o proprietário do imóvel, possuidor do registro da propriedade. Assim, portanto, o registro da renúncia é de extrema importância para que deixe o renunciante de ser proprietário e seja eximido da incidência e da obrigação do pagamento do Imposto Territorial Rural.

No que tange ao entendimento do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais concernente ao ITR, hipóteses há em que o Tribunal Administrativo desobriga a apresentação de deveres instrumentais, como, *v. g.*, a apresentação do ADA. Entretanto, nos parece que a dispensa não desobrigaria o registro da renúncia pelo renunciante de imóvel, sendo possível uma posterior notificação, caracterizando-o como responsável pela obrigação tributária do pagamento do ITR, pois ainda estaria caracterizada a “propriedade rural”.

REFERÊNCIAS

- DAVIS, John H.; GOLDBERG, Ray. *A concept of agribusiness*. New York, Alpine, 1957, p. 136. Apud QUEIROZ, João Eduardo Lopes. “Direito do agronegócio: é possível a sua existência autônoma?” *In: Direito do agronegócio*. Coord. Mônica Walquíria Batista dos Santos e João Eduardo Lopes Queiroz. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- LOUBET, Leonardo Furtado. *Tributação Federal no Agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Linguagem e Método*. 7ª edição. São Paulo; Noeses. 2018.
- _____. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 2015.
- _____. *As regras-matrizes de incidência do ITR e do IPTU: Análise dos principais critérios distintivos*: Revista da FESDT, N.6.
- _____. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2019, 30ª Edição.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, 11ª Edição.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2019.
- PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário Comentados*, 18ª edição, São Paulo: Saraiva, 2018.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Relação Jurídica Tributária, São Paulo: Noeses, 2020.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária, São Paulo: Noeses, 2020, 4ª Edição.

ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

_____. IPTU: Progressividade. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 93.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MAIOR, José Souto Borges. Teoria Geral da Isenção Tributária. São Paulo: Malheiros, 2011, 3ª tiragem.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro, vol. 4: direito das coisas. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GONÇALVES, Carlos Roberto Rios. Direito Civil Brasileiro: direito das coisas. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

ROSENVALD, Nelson. *Direitos reais, teoria e questões*, 2. ed. Rio de Janeiro, Impetus, 2003.

SILVA, Ulysses da. Direito Imobiliário – O Registro de Imóveis e Suas Atribuições – A Nova Caminhada”, 2ª edição revista e ampliada, safe, Porto Alegre, 2013.

LOUREIRO, Francisco Eduardo. Código Civil Comentado. Coord. Cezar Peluso, 3ª ed. rev. e atual., Manole, São Paulo, 2009.

<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4298831/recurso-especial-resp-1110551-sp-2008-0269892-3/inteiro-teor-12207630>. Acesso em 22. Mar. 2021.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15137>. Acesso em 17/03/2021.

http://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br/area_nacional/areas_interesse/portal-it-1/apresentacao/sobre-o-comite-gestor-do-it-rcgitr. Acesso em 26/03/2021.