



**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO –
PUC/SP**

PUC • SP



**COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO
COGEAE**

DIREITO

DIREITO TRIBUTÁRIO
PÓS GRADUAÇÃO LATO SENSU

APONTAMENTOS SOBRE O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

SÃO PAULO - SP

2009

MARCO FOLLA DE RENZIS

APONTAMENTOS SOBRE O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

Monografia apresentada como pré-requisito para obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário, sob orientação do professor mestre Charles William McNaughton.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

COGEAE - DIREITO

DIREITO TRIBUTÁRIO
PÓS GRADUAÇÃO LATO SENSU

SÃO PAULO - SP

2009

SINOPSE

Através da aplicação da progressividade das alíquotas do ITR, fora criado um instrumento para a consecução da função social da propriedade rural desestimulando a manutenção de propriedades improdutivas. Essa natureza extrafiscal, caracteriza o ITR como um imposto voltado às políticas públicas de reforma agrária, beneficiando aquelas propriedades rurais produtivas, com a aplicação de alíquotas mínimas, e por outro lado, buscando que seja observada a função social da propriedade, pelos proprietários, tendo em vista a aplicação de elevadas alíquotas e de forma progressiva às propriedades improdutivas.

Entretanto, podemos afirmar que a aplicação das alíquotas, previstas na lei 9.393/96, incidentes sobre um determinado imóvel rural improdutivo, poderá resultar na perda desse bem pelo contribuinte, o que configurar-se-à em tributação com efeitos confiscatórios, contrapondo-se, também, à garantia constitucional do direito de propriedade, prevista no artigo 5º, XXIV da Constituição Federal.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

01

1. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

03

1.1. INSTITUIÇÃO DO ITR

03

1.2. ITR E SUAS ALTERAÇÕES

.....05

2. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ITR INSTITUÍDO PELA LEI N. 9.393/96 E O LANÇAMENTO

08

2.1. O CRITÉRIO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ITR

09

2.2. O CRITÉRIO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO
ITR

10

2.3. O CRITÉRIO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO
ITR

11

2.4. O CRITÉRIO PESSOAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO
ITR

13

2.4.1. SUJEITO
ATIVO

13

2.4.2. SUJEITO
PASSIVO

14

2.5. O CRITÉRIO QUANTITATIVO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO
ITR

16

2.6. O HIPÓTESES DE IMUNIDADE E ISENÇÃO DO ITR

17

2.7. LANÇAMENTO DO ITR

18

3. EXTRAFISCALIDADE DO ITR E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO NÃO CONFISCO E DO DIREITO DE PROPRIEDADE

21

3.1. EXTRAFISCALIDADE E PROGRESSIVIDADE DO ITR

21

3.2. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO E DIREITO DE PROPRIEDADE

23

4. O IMPOSTO TERRITORIAL RUARAL NA ATUALIDADE

25

CONCLUSÃO

27

REFERÊNCIAS

BIBLIOGRÁFICAS

29

INTRODUÇÃO

De acordo com o Estatuto da Terra (1964), o Imposto Territorial Rural (ITR) tinha por objetivo auxiliar as políticas públicas de desconcentração de terra. Devido à grande inadimplência e evasão, que abalaram a eficácia desse imposto como instrumento de política fundiária, foram realizadas duas grandes alterações em seu conteúdo, a primeira em 1979 e a segunda em 1996.

A partir de 1996 com a edição da lei 9.393/96, passamos a ter utilização do ITR como instrumento para a consecução da função social da propriedade rural, posto que além da natureza fiscal, objetivou-se também, induzir os contribuintes a uma utilização racional e intensiva da terra e dos seus recursos, através da progressividade das alíquotas, que variam de 0,03% a 20%, conforme a área total do imóvel e seu grau de utilização.

Essa natureza extrafiscal caracteriza o ITR como um imposto voltado às políticas públicas de reforma agrária, beneficiando aquelas propriedades rurais produtivas, com a aplicação de alíquotas mínimas, e por outro lado, buscando que seja observada a função social da propriedade, pelos proprietários, tendo em vista a aplicação de elevadas alíquotas e de forma progressiva às propriedades improdutivas.

Por outro lado, podemos afirmar que a aplicação da alíquota de 20%, prevista na lei 9.393/96, que incide sobre um determinado imóvel, após um período de 5 anos consecutivos, resultara na perda desse imóvel pelo contribuinte, o que configurar-se-à em tributação com efeitos confiscatórios, contrapondo-se, ainda, à garantia constitucional do direito de propriedade, prevista no artigo 5º, XXIV da Constituição Federal.

Dessa forma, a proposta deste estudo consiste em abordar a progressividade da alíquota do Imposto Territorial Rural como forma de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, nos moldes do que fora estabelecido pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 153, § 4º, em conformidade com os princípios constitucionais do não confisco, e do direito de propriedade.

CAPÍTULO 1

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

1.1. Instituição do ITR

No Brasil, o ITR foi instituído em 1964 a partir do Estatuto da Terra. Conforme o Professor Aliomar Baleeiro,¹ “já antes da Independência se cogitava de instituí-lo como tributo nacional. Alguns projetos, durante o Império, soçobraram ante a resistência da aristocracia rural que constituía a classe dirigente”.

De acordo com o Estatuto da Terra (1964), o Imposto Territorial Rural (ITR) tinha por objetivo auxiliar as políticas públicas de desconcentração de terra. Devido à grande inadimplência e evasão, que abalaram a eficácia desse imposto como instrumento de política fundiária, foram realizadas duas grandes alterações em seu conteúdo, a primeira em 1979 e a segunda em 1996.

Para o Professor Alberto Di Sabbato², particularmente no período compreendido entre 1964 e 1980, o ITR foi apresentado oficialmente como uma alternativa ao processo de reforma agrária via desapropriação. Em 1996, após um período de descrédito, o ITR volta a ser pauta de discussões, em virtude da edição, pelo governo federal, da Medida Provisória nº 1.528/96 convertida em Lei nº

¹ BALEEIRO, (1978, p. 314) apud DI SABBATO. *A tributação da terra agrícola: questões gerais e considerações sobre o caso brasileiro.*

² DI SABBATO. *A tributação da terra agrícola: questões gerais e considerações sobre o caso brasileiro.*

9.393/96, que alterava a legislação sobre o imposto com o objetivo claro de torná-lo um instrumento auxiliar do processo de reforma agrária, mediante a aplicação de alíquotas progressivas sobre as propriedades improdutivas.

Na Constituição Federal de 1988 ocorreu grande polêmica e controvérsia, principalmente sobre a questão agrária, havendo uma supremacia das forças ligadas aos grandes proprietários rurais, contrapondo-se às forças que defendiam uma real alteração na estrutura agrária, com base em uma efetiva redistribuição da posse da terra.

Segundo Alberto Meneghetti Neto³

“O ITR poderia ser utilizado de forma progressiva, desestimulando a manutenção de propriedades improdutivas. Assim não haveria conflito, a propriedade produtiva seria beneficiada e a propriedade improdutiva não. Com essa idéia, o proprietário rural que não estivesse explorando procuraria vender a terra para quem a pudesse explorar.”

Conforme Alberto Di Sabbato⁴, no período entre 1964 a 1996 foram atribuídas ao ITR virtualidades extrafiscais, tendo sido apresentado inicialmente como o principal instrumento de reforma agrária e posteriormente como indutor do aumento da produção e produtividade agropecuárias, e instrumento de desestímulo à propriedade rural ociosa.

Dessa forma, como relata Alberto Di Sabbato⁵, o ITR não possuía eficácia na prática, nesse período, conforme propunham os seus formuladores, principalmente pelas seguintes razões:

- i. a alíquota efetiva do ITR sempre foi muito baixa;

³ MENEGHETTI NETO, *Imposto Territorial Rural (ITR): algumas considerações*. Indicadores Econômicos, p. 195.

⁴ DI SABBATO. *A tributação da terra agrícola: questões gerais e considerações sobre o caso brasileiro*.

⁵ *Ibidem, idem*.

- ii. a base de cálculo do imposto, o VTN (Valor Terra Nua), foi, na maior parte do período, enormemente subestimada em relação aos preços verificados no mercado de terras;
- iii. a progressividade do imposto, função inversa da utilização e produtividade do imóvel rural, não foi suficiente para desestimular a sua ociosidade; e
- iv. verificou-se um alto grau de evasão e sonegação do ITR, em virtude da ausência de uma efetiva fiscalização e da não punição dos sonegadores.

A legislação em vigor a partir do ano fiscal de 1997 realizou alguns avanços em relação às anteriores, e de acordo com Alberto Di Sabbato⁶, a simples análise da sua sistemática de cálculo não é suficiente para concluirmos pela efetividade do ITR, principalmente porque o estudo do passado recente deste imposto não representa conclusões favoráveis à sua prática.

1.2. ITR e suas alterações

De acordo com Juliano Junqueira Assunção e Humberto Moreira⁷,

“[...] após a promulgação do Estatuto da Terra (Lei nº 4504, 30 de novembro de 1964) a cobrança do ITR tornou-se responsabilidade do INCRA. Utilizando a descrição de Oliveira (1993), a alíquota básica era de 0,2%, corrigida por coeficientes relacionados à dimensão (A), localização (B), condições sociais (C) e produtividade (D), o que determinava uma carga tributária dada por: $ITR = (0,002 \times A.B.C.D)VTN$, onde VTN representa o valor da terra nua. Dadas as faixas de variação de cada coeficiente, a alíquota variava de 0,24% a 3,456%.”

⁶ DI SABBATO. *A tributação da terra agrícola: questões gerais e considerações sobre o caso brasileiro*.

⁷ ASSUNÇÃO; MOREIRA. *ITR sem mentiras: um comentário sobre a taxaço de terras com informação assimétrica*.

Contudo, observou-se que os objetivos estavam longe de serem alcançados e foram implementadas novas modificações no período entre 1979 e 1996.

Segundo Assunção e Moreira⁸ seguindo ainda as descrições de Oliveira, “a reformulação manteve o VTN como base do tributo. A alíquota tornou-se uma função do grau de utilização da terra (GUT) e do grau de eficiência da exploração (GEE), de modo que: $ITR = [t(GUT, GEE)]VTN$ ”. De acordo com este esquema a alíquota teria uma variação entre 0,2% e 3,5%.

Em 1996, foram feitas algumas reformulações no ITR e no mês de dezembro desse ano foi aprovada pelo Congresso Nacional e promulgada pelo então Presidente da República Fernando Henrique Cardoso uma nova legislação que regulamentou o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR.

Com o advento da Lei 9.393 de 19 de dezembro de 1996, em relação à Lei anterior (Lei nº 8.847/94) várias alterações foram introduzidas no ITR, as principais foram as seguintes:

A mudança relativa à supressão do dispositivo que impunha o pagamento do ITR, com base no dobro da alíquota correspondente ao imóvel que, no segundo ano consecutivo e seguinte, apresentasse percentual de utilização efetiva da área, igual ou inferior a 30% (progressividade no tempo). A medida favorece fortemente o latifúndio improdutivo, já que, por exemplo, enquanto pela Lei anterior, em 4 anos um latifúndio improdutivo seria tributado com base na alíquota de 36%, agora, com a nova legislação, a alíquota será, no máximo, de 20%.

A extinção do VTNm (Valor da Terra Nua, mínimo), que era fixado pela Secretaria da Receita Federal – SRF, e que tinha a função de garantir um valor

⁸ ASSUNÇÃO; MOREIRA. *ITR sem mentiras*: um comentário sobre a taxação de terras com informação assimétrica.

mínimo de arrecadação do ITR. Uma espécie de garantia contra práticas abusivas de sub-avaliação dos imóveis.

O Valor da Terra Nua – VTN para fins do depósito judicial em processo de desapropriação para reforma agrária não poderá ser superior ao VTN declarado para ITR. Esse dispositivo tem como objetivo que o valor declarado pelo sujeito passivo, seja o mesmo valor a ser pago, pela União, caso esse imóvel venha a ser desapropriado para reforma agrária.

Até 31 de dezembro de 1996, o contribuinte era notificado pela Secretaria da Receita Federal para pagamento do ITR (lançamento por declaração). A partir de 1º de janeiro de 1997, sua apuração deve ser realizada pelo contribuinte (lançamento por homologação). O ITR incide sobre todos os imóveis rurais, inclusive sobre o imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária, enquanto não transferida a propriedade, exceto se houver imissão prévia de posse.

CAPÍTULO 2

A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ITR INSTITUÍDO PELA LEI N. 9.393/96 E O LANÇAMENTO

O Professor Paulo de Barros Carvalho⁹ enuncia a regra-matriz de incidência da seguinte forma: no antecedente normativo (ou descritor) encontramos um critério material (verbo e seu complemento), um critério espacial (indicativo do local onde os fatos sejam verificados) e um critério temporal (indicativo do tempo necessário à verificação dos fatos tributáveis). No conseqüente normativo (ou prescritor) encontramos um critério subjetivo (contendo a indicação – Estado – e passivo – contribuinte) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)

Paralelamente a isso, o Professor Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁰ procurou demonstrar graficamente o pensamento de Paulo de Barros Carvalho através da elaboração de um quadro referente ao imposto territorial e predial urbano, como está descrito no quadro 01 a seguir.

⁹ CARVALHO. *Curso de Direito Tributário*, p. 260.

¹⁰ COELHO; DERZI. *Do imposto sobre a propriedade territorial urbana*, p. 102.

Quadro 01: Imposto territorial e predial urbano

Hipótese de incidência Fato previsto como jurígeno	Conseqüência Jurídica Dever tributário decorrente
<p>Critério Material – ser proprietário Ou possuidor de imóvel</p> <p>Critério temporal – durante determinado lapso de tempo de um ano-calendário</p> <p>Critério espacial – nos limites urbanos de um município brasileiro</p>	<p>Critério pessoal –sujeito ativo: o município da situação do imóvel; sujeito passivo: o proprietário ou possuidor (a posse como expressão do domínio)</p> <p>Critério quantitativo: valor venal do imóvel, com base de cálculo sujeitada às alíquotas previstas na legislação local</p>

Fonte: Coelho, 1982, p. 102.

Dessa forma, tendo como base o quadro acima descrito é possível aplicar os mesmos critérios ao Imposto Territorial Rural. Sendo assim, em um primeiro momento deve ser feita uma abordagem de cada um dos critérios que compõe o antecedente e conseqüente das hipóteses de incidência do tributo, para que dessa forma seja possível identificar as hipóteses de subsunção dos fatos à normas jurídica tributária.

2.1. O critério material da hipótese de incidência do ITR

O aspecto material do imposto territorial rural é a propriedade, o domínio útil, ou a posse do imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município, como estabelece o artigo 29 do Código Tributário Nacional.

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, localizado fora da zona urbana do Município.

O aspecto material contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, que configuram a hipótese de incidência e, dessa forma, descreve os dados substanciais que lhe servem de suporte.

Segundo Luciano Dias Bicalho Camargos¹¹, o aspecto material constitui a imagem abstrata de um fato jurídico. No caso do ITR, na simples locução da Lei 9.393/96, é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel rural por natureza. Contudo, cumpre ressaltar que o núcleo da enunciação legal da hipótese de incidência do ITR não é a propriedade, a posse e o domínio útil, mas sim ser proprietário, ser possuidor e ser enfiteuta.

Destarte, o ITR não incide sobre o bem – imóvel por natureza –, mas sobre o direito real da pessoa. O suporte fático do tributo deve ser a relação entre a pessoa e a coisa, a relação jurídica, e não a coisa em si.

2.2. O critério temporal da hipótese de incidência do ITR

O aspecto temporal da hipótese de incidência do ITR ocorre sempre em 1º de janeiro de cada exercício como a data em que se dá a incidência do tributo, isso porque assim está estabelecido no artigo 1º da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

O aspecto temporal da hipótese de incidência do ITR tem como objetivo marcar no tempo o momento em que se deva considerar ocorrida a sua hipótese de

¹¹ CAMARGOS. *O imposto territorial rural e a função social da propriedade*: doutrina, prática e jurisprudência, p. 99.

incidência. Especificamente no caso do ITR, o legislador explicitou a fixação do momento no qual se considera ocorrido, a subsunção do fato à norma jurídica.

O Professor Luciano Dias Bicalho Camargos¹² entende que o ITR incide sobre a propriedade rural declarada de utilidade ou necessidade pública, ou de interesse social, até a data da perda da posse pela imissão prévia ou provisória do Poder Público na posse ou, caso não haja imissão prévia, até a data da perda do direito de propriedade pela transferência ou pela incorporação do imóvel ao patrimônio do Poder Público.

Por fim, o Professor Camargos¹³ conclui que o importante será aferir se a imissão na posse do imóvel rural ocorreu anteriormente ao dia 1º de janeiro. Caso tenha ocorrido, a responsabilidade tributária não poderá ser atribuída ao proprietário expropriado. Contudo, é pertinente salientar que a responsabilidade pelo pagamento do imposto, em relação aos fatos geradores ocorridos até a data da imissão prévia, é do expropriando, uma vez que na desapropriação é inaplicável o instituto da sub-rogação do imposto.

2.3. O critério espacial da hipótese de incidência do ITR

O critério espacial traz a indicação do local em que poderá se verificar a realização do fato. Dessa forma, tendo como base o parágrafo 2º, do artigo 1º, da Lei 9.393/96 concomitantemente com a observância do artigo 32 do Código Tributário Nacional, o imposto territorial rural só irá incidir sobre os imóveis que estão localizados em áreas rurais.

Art. 1º [...] § 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município.

¹² CAMARGOS. *O imposto territorial rural e a função social da propriedade*: doutrina, prática e jurisprudência, p. 126.

¹³ CAMARGOS. *O imposto territorial rural e a função social da propriedade*: doutrina, prática e jurisprudência, p. 126.

De acordo com o Professor Láudio Camargo Fabretti¹⁴, a zona urbana é definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos, constituídos e mantidos pelo poder público, indicados em pelo menos dois dos incisos I a V do artigo 32 do Código Tributário Nacional:

- 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.

Contudo, o próprio Código Tributário Nacional ressalva e dá competência à lei municipal para considerar urbanas áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizadas fora das zonas definidas pelos critérios enunciados nos itens supra.

O Professor Paulo de Barros Carvalho¹⁵ apresenta algumas diretrizes que devem ser seguidas para a identificação do aspecto espacial da hipótese de incidência:

- i. hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- ii. hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;

¹⁴ FABRETTI. *Código Tributário Nacional comentado*. p. 133.

¹⁵ CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 290-291.

- iii. hipótese de critério espacial bem genérico, em que todo e qualquer fato, que sucede sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

O ITR enquadra-se na hipótese em que o critério espacial alude as áreas específicas, de forma que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido, pois somente incide sobre os imóveis ditos rurais.

2.4. O critério pessoal da hipótese de incidência do ITR

No critério pessoal encontramos os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico tributária.

Como observa o Professor Láudio Camargo Fabretti¹⁶, no pólo ativo da obrigação tributária, portanto como sujeito ativo/credor, figura sempre o ente federado, titular da competência para instituir e arrecadar o tributo, que é uma pessoa jurídica de direito público. No pólo passivo, figura o contribuinte responsável (pessoa física ou jurídica de direito privado), tendo como objeto o pagamento de tributo, cuja causa é a ocorrência da subsunção do fato à norma tributária.

2.4.1. Sujeito ativo

Sujeitos ativos da obrigação tributária são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os quais detêm a competência tributária, podendo legislar sobre tributos e exigí-los, dentro de suas respectivas esferas.

¹⁶ FABRETTI. *Código Tributário Nacional comentado*.

Também são considerados sujeitos ativos pessoas públicas que, embora não possam legislar sobre tributos, têm, contudo, capacidade tributária, que lhes permite fiscalizar e arrecadar tributos, por delegação.

No que se refere ao ITR, o sujeito ativo é a União que possui competência para legislar e arrecadar o ITR.

A Constituição Federal em seu artigo 153, VI, assim como o artigo 29 do Código Tributário Nacional, determina que o sujeito ativo que figurará no pólo ativo dessa relação será a União, sendo que a fiscalização e cobrança podem ser delegadas ao Município onde se localize o imóvel.

2.4.2. Sujeito passivo

O aspecto pessoal da hipótese de incidência do ITR centra-se na pessoa do proprietário. O proprietário será a pessoa física ou jurídica titular de domínio sobre o imóvel rural, nos termos do Código Civil. Contudo, como observa Luciano Dias Bicalho Camargos¹⁷, não podemos olvidar o detentor do domínio útil, na enfiteuse, que se encontra também englobado no aspecto pessoal da hipótese de incidência. Em síntese, o aspecto pessoal do ITR seria a pessoa física ou jurídica não imune, ou isenta, estando a propriedade e a posse vinculadas ao aspecto material da hipótese de incidência tributária. O aspecto pessoal da hipótese é fundamental para definir o contribuinte, como sujeito da relação tributária. A inter-relação entre a hipótese e a consequência é evidente.

De acordo com o Professor Paulo de Barros Carvalho¹⁸,

¹⁷ CAMARGOS. *O imposto territorial rural e a função social da propriedade*: doutrina, prática e jurisprudência, p. 124.

¹⁸ CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 333.

“Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas obrigações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.”

De acordo com o artigo 121 do CTN o sujeito passivo poderá se apresentar como:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A Lei 9.393/96 determina em seus artigos 4º e 5º:

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Parágrafo único. O domicílio tributário do contribuinte é o município de localização do imóvel, vedada a eleição de qualquer outro.

Art. 5º É responsável pelo crédito tributário o sucessor, a qualquer título, nos termos dos artigos 128 a 133 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Sistema Tributário Nacional).

A lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada a subsunção do fato à norma tributária da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (artigo 128, CTN).

Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato que irá ser submetido à norma tributária seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos

adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação (artigo 130, CTN). No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

De acordo com o artigo 131 do CTN, são pessoalmente responsáveis:

- i. o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;
- ii. o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de "cujus" até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;
- iii. o espólio, pelos tributos devidos pelo de "cujus" até a data da abertura da sucessão.

2.5. O critério quantitativo da hipótese de incidência do ITR

O critério quantitativo poderá ser mensurado através da base de cálculo do imposto, qual seja, valor da terra nua, devendo ser descontados os valores indicados na lei 9393/96 e das áreas destinadas à preservação florestal e ambiental.

Paralelamente a isso, têm-se a alíquota que será variável para que seja atendido o princípio constitucional da progressividade como forma de estimular o aproveitamento do imóvel rural, levando em consideração o grau de utilização da terra.

A base de cálculo do ITR é o valor da terra nua tributável (VTNT). Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens imóveis por acessão ou móveis, mantidos em caráter permanente ou temporário, para efeito da utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o VTNT a alíquota correspondente, prevista no Anexo da Lei 9.393/96, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização (GU).

O valor fundiário resulta da diferença entre o valor venal total do imóvel, declarado pelo contribuinte e não impugnado pela Administração, ou resultante de avaliação feita por esta, e o valor das benfeitorias, e outros bens incorporados ao imóvel.

A Lei 9.393/96 é expressa ao determinar que deverá ser excluído da base de cálculo do ITR o valor das construções, edificações, benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas, como está disposto no artigo 10, § 1º, I supra.

Segundo Luciano Dias Bicalho Camargos¹⁹, não serão computadas na área tributável do imóvel as áreas de preservação permanente, a reserva legal, a de interesse ecológico para a proteção de ecossistemas, assim declarados por ato de órgão competente, federal ou estadual, as comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico, mediante ato de órgão competente, federal ou estadual, e as áreas sob regime de servidão florestal.

O Professor Luciano Dias Bicalho Camargos²⁰ observa, ainda, que o valor declarado pelo contribuinte deverá corresponder ao valor de mercado do imóvel. Incumbe à Fazenda Pública lançar de ofício o imposto em caso de omissão, super-avaliação, sub-avaliação ou declarações inexatas, nos termos do artigo 149 do CTN.

2.6. Hipóteses de imunidade e de isenção do ITR

Tendo em vista as políticas públicas de reforma agrária e também de programas de inclusão social criados pelo governo ao longo dos últimos anos, tanto a Constituição Federal, bem como a lei 9.393/96, dispõe de imunidades e isenções para os seguintes hipóteses:

¹⁹ CAMARGOS, *O imposto territorial rural e a função social da propriedade*: doutrina, prática e jurisprudência, p. 144.

²⁰ *ibidem*, *idem*, p.176.

Hipóteses de imunidade:

- i. A pequena gleba, quando o proprietário a explore só ou com sua família e não possua outro imóvel rural ou urbano. É considerada pequena gleba o imóvel rural com área igual ou inferior a:
- ii. 100 ha, na Amazônia Ocidental, no Pantanal Mato-grossense e Sul-mato-grossense;
- iii. 50 ha, no Polígono das Secas e Amazônia Oriental;
- iv. 30 ha, em qualquer outro município.

Hipóteses de isenção:

- 1) O imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado como assentamento que, cumulativamente, atenda aos seguintes requisitos:
 - seja explorado por associação ou cooperativa de produção;
 - a fração ideal por família assentada não ultrapasse os limites estabelecidos para as pequenas glebas;
 - o assentamento não possua outro imóvel rural ou urbano.
- 2) O conjunto de imóveis rurais, cujo somatório das áreas não ultrapasse os limites estabelecidos para pequena gleba e desde que, cumulativamente, o proprietário:
 - o explore só ou com sua família, admitida ajuda eventual de terceiros;
 - não possua imóvel urbano.

2.7. Lançamento do ITR

Conforme já mencionado, a base de cálculo do ITR é o Valor da Terra Nua (VTN), correspondente à propriedade rural, declarado pelo contribuinte e apurado em 1º de janeiro, do exercício a que se refere o lançamento. Se o imóvel estiver sujeito à apuração do ITR, o valor mínimo do imposto a ser pago é de R\$ 10,00 (dez Reais).

Como observa o Professor Luciano Dias Bicalho Camargos²¹, o lançamento do ITR, nos termos do Código Tributário Nacional, configura-se como homologatório. Todos os atos tendentes ao lançamento do tributo, inclusive a elaboração de cálculos do ‘quantum debeatur’, são de responsabilidade do contribuinte.

O artigo 10 da Lei 9.393/96 é incisivo, atribuindo ao contribuinte a responsabilidade pela apuração e pagamento do ITR, independentemente de prévio procedimento da administração tributária. Finalmente, cumpre ressaltar que o lançamento por homologação somente é passível de concretização se existiu pagamento. Não tendo o contribuinte efetuado o pagamento devido, não se dará a homologação. Nesse caso, então, poderá ter lugar o lançamento de ofício, disciplinado no artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido O ITR é declarado e apurado pelo próprio proprietário rural, devendo o pagamento ser efetuado independentemente de notificação pela Secretaria da Receita Federal.

Portanto, o valor da terra nua declarado pelo proprietário será considerado como auto-avaliação da terra nua, a preço de mercado, devendo ser homologada pela Secretaria da Receita Federal.

Para a apuração do VTN será excluído o valor dos bens incorporados ao imóvel (construções, culturas permanentes e temporais, pastagens e florestas plantadas). A Secretaria da Receita Federal, após consulta às Secretarias da

²¹ CAMARGOS, *O imposto territorial rural e a função social da propriedade*: doutrina, prática e jurisprudência, p. 176.

Agricultura dos Estados respectivos, fixará o Valor da Terra Nua, que servirá de parâmetro nos casos de lançamento de ofício do ITR.

A declaração do ITR é composta de duas partes:

- i. DIAC - Documento de Informação e Atualização Cadastral, destinado a coletar informações cadastrais dos imóveis rurais e seus proprietários para atualização do Cadastro Fiscal de Imóveis Rurais (CAFIR), da Secretaria da Receita Federal.
- ii. DIAT - Documento de Informação e Apuração, destinado aos imóveis com imposto a pagar.

CAPÍTULO 3

EXTRAFISCALIDADE DO ITR E OS PRÍNCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO NÃO CONFISCO E DO DIREITO DE PROPRIEDADE

3.1 Extrafiscalidade e progressividade do ITR

Na extrafiscalidade, a arrecadação tributária não corresponde ao objetivo principal dos impostos, qual seja, arrecadar tributos com o fim de abastecer os cofres públicos. O objetivo é o de incentivar, ou evitar determinados comportamentos do contribuinte, motivados por interesses públicos.

Como observa o Professor Luciano Dias Bicalho Camargos,²² os objetivos almejados com a implementação da Lei 9.393/96 visavam desestimular os que exercem o direito de propriedade sem observância da função social e econômica da terra; estimular a racionalização da atividade agropecuária dentro dos princípios de conservação dos recursos naturais renováveis; proporcionar

²² CAMARGOS. *O imposto territorial rural e a função social da propriedade*: doutrina, prática e jurisprudência, p. 53.

recursos à União, aos Estados e Municípios para financiar os projetos de reforma agrária; aperfeiçoar os sistemas de controle de arrecadação dos impostos. Dessa forma, o ITR, após a referida lei, procurou se caracterizar por um conjunto de medidas previstas na lei, e por intenções do Governo, de maneira a permitir que os objetivos citados fossem atingidos.

Nesse sentido, através da aplicação de alíquotas progressivas, previstas na lei nº 9.393/96, o legislador buscou desestimular as propriedades rurais improdutivas, e estimular as propriedades produtivas.

A seguir descrevemos um exemplo de cálculo de acordo com o que ensina o Professor Láudio Camargo Fabretti²³

Tabela de Alíquotas

Área total do imóvel (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO – GU (%)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
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 1000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1000 até 5000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

1. Imóvel com 300 ha, cujo grau de utilização é de 80% e cujo valor da terra nua é de R\$200.000,00.

$$\text{Alíquota} = 0,10 : 100 = 0,0010$$

$$200.000,00 \times 0,0010 = \text{ITR R\$ } 200,00$$

²³ FABRETTI, *Código Tributário Nacional comentado*, p. 61-62.

2. O mesmo imóvel com grau de utilização de 55%.

$$\text{Alíquota} = 1,30 : 100 = 0,013$$

$$\text{R\$ } 200.000,00 \times 0,013 = \text{ITR R\$ } 2.600,00$$

Destarte, o grau de utilização é o fator determinante do montante do tributo, atendendo, assim, ao critério constitucional de fixação de alíquotas, de forma a desestimular a manutenção de terras improdutivas.

Para o Professor Luciano Dias Bicalho Camargos²⁴, a progressividade e a regressividade das alíquotas dos impostos, em função do valor a ser tributado, visam a uma correta distribuição da carga tributária. No caso do ITR, o autor sugere que o ideal seria a adoção de alíquotas que fossem progressivas em relação à extensão do imóvel e regressivas em relação não somente ao grau de utilização, como também em relação ao grau de eficiência na exploração. O grau de eficiência na exploração, seria aferido por meio da análise da produtividade do imóvel em relação às áreas ocupadas com diferentes tipos de atividades. O ITR estaria assim incentivando tanto a utilização do imóvel como a sua utilização de forma racional e adequada. Como vimos, não é o que acontece.

3.2 Princípio do não-confisco e direito de propriedade

O princípio do não-confisco visa garantir a impossibilidade da criação de tributos excessivos, ou ainda, com alíquotas excessivas, ou progressivas que possam absorver o valor da propriedade, extinguindo o patrimônio do contribuinte.

Nesse sentido, Roque Carraza ensina que para reforçar o direito de propriedade “a norma que impede que os tributos sejam utilizados com efeito de

²⁴ CAMARGOS, *O imposto territorial rural e a função social da propriedade*: doutrina, prática e jurisprudência, p. 151.

confisco, *cria um limite explícito à progressividade ao ser aplicada aos impostos.*”

25

Paralelamente a isso, é cediço que a Constituição Federal em seu art. 5º, XXIII estipulou que a propriedade deverá atender a sua função social. Entretanto, o mesmo artigo no inciso XXII, garante que o instituto da propriedade, ainda que não seja eterna, exclusiva e absoluta, jamais poderá ser desconsiderada e incorporada ao Estado em detrimento do contribuinte.

Ademais, ao analisarmos o art. 5º, XXIV dessa mesma Constituição, observamos que o direito de propriedade é assegurado a todo indivíduo, salvo as hipóteses de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, tendo em vista os interesses da sociedade sobre o particular, desde que haja prévia e justa indenização.

Da mesma forma, o artigo 184 atribui competência à União para o caso de desapropriações para fins de reforma agrária, condicionando essa ação a justa e prévia indenização.

²⁵ CARRAZA, (2004, p. 89) apud NEVES. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, p. 1104.

CAPÍTULO 4

O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL NA ATUALIDADE

De acordo com as disposições supracitadas, podemos notar que a lei que institui o imposto territorial rural, buscou, através da aplicação da progressividade de suas alíquotas, incentivar as propriedades rurais produtivas e desestimular as improdutivas, através da aplicação de pesadas alíquotas.

Todavia, estudos recentes tem demonstrado que o fim almejado com o uso da progressividade das alíquotas do ITR não foram suficientes, tendo em vista a inexpressividade dos valores arrecadados com a tributação da propriedade rural no Brasil, principalmente a improdutiva e fica ainda mais alarmante se atentarmos para o estudo feito pelo economista Kenard da Silva Balata²⁶ que considera a arrecadação do ITR “inexpressiva e desprezível” diante das possibilidades não aproveitadas de receitas oferecidas pela grande quantidade de latifúndios existentes no país. O autor argumenta que uma cobrança adequada do que já está

²⁶ BALATA, Kenard da Silva no texto “Distinguir a posse da propriedade dos negócios com a propriedade”. 2003 apud FABRETTI. *Código Tributário Nacional comentado*, p. 117.

cadastrado poderia gerar receitas de mais de R\$ 4 bilhões. E se for feito o recadastramento pleno da propriedade, a receita poderia chegar a mais de R\$ 10 bilhões por ano, o que faria do ITR um tributo viável e digno de crédito.

Concluindo seu estudo sobre a tributação da terra agrícola Alberto Di Sabbato²⁷ afirma que

“[...] no caso brasileiro, as experiências de um imposto sobre a terra descentralizado não foram efetivas, tanto nos setenta anos em que esteve a cargo dos estados, quanto no período de três anos, que permaneceu no âmbito municipal. É bem verdade que a transferência da competência para a União, como vimos, também não resultou em ganho de efetividade para o ITR. De qualquer modo, parece-nos que é essencial, antes de definir o nível de competência para legislar sobre o ITR, estabelecer com clareza a que objetivos o imposto deve servir, levando-se em conta que é difícil conciliar suas finalidades fiscais e extrafiscais. Se o objetivo do ITR é, como hoje, o de servir de instrumento auxiliar de reforma agrária, como coadjuvante na correção da estrutura fundiária, o seu potencial de arrecadação, ao longo do tempo, tenderá a zero, uma vez que o ideal a ser alcançado é a eliminação das propriedades ociosas e a constituição de propriedades produtivas que, por definição, deverão recolher o mínimo, senão zero, de imposto. Por outro lado, os objetivos extrafiscais do ITR pressupõem, em princípio, uma uniformidade de procedimentos para todo o país, o que torna difícil a sua descentralização, se esta for entendida como a transferência para estados e/ou municípios da competência para legislar sobre o imposto. Nesse caso, poder-se-ia pensar a descentralização no sentido de estabelecer uma administração tributária conjunta dos diversos níveis de governo. Se, ao contrário, o objetivo passa a ser o de servir para o incremento da arrecadação, ainda que os recursos sejam utilizados na promoção de uma reforma agrária, não é possível estabelecer uma configuração para o ITR que desconsidere a renda proveniente do conjunto das propriedades rurais, o que tenderia a onerar também as propriedades produtivas. Em contrapartida, é possível que, nessas circunstâncias, a descentralização, com a transferência da competência do imposto para os governos municipais, pudesse se tornar mais eficaz.”

Como observa o Professor Luciano Dias Bicalho Camargos,²⁸ os objetivos almejados com a implementação da Lei 9.393/96 visavam desestimular

²⁷ DI SABBATO. *A tributação da terra agrícola: questões gerais e considerações sobre o caso brasileiro*.

²⁸ CAMARGOS. *O imposto territorial rural e a função social da propriedade: doutrina, prática e jurisprudência*, p. 53.

os que exercem o direito de propriedade sem observância da função social e econômica da terra; estimular a racionalização da atividade agropecuária dentro dos princípios de conservação dos recursos naturais renováveis; proporcionar recursos à União, aos Estados e Municípios para financiar os projetos de reforma agrária; aperfeiçoar os sistemas de controle de arrecadação dos impostos. Dessa forma, o ITR, após a referida lei, procurou se caracterizar por um conjunto de medidas previstas na lei, e por intenções do Governo, de maneira a permitir que os objetivos citados fossem atingidos.

CONCLUSÃO

A instituição do Imposto Territorial Rural em 1964, através do Estatuto da Terra, foi objeto de grandes discussões, uma vez que a partir de então foi dada a esse tributo função extrafiscal, além da fiscal, buscando-se, desse modo, instituir alíquotas progressivas como forma de sanção às propriedades de terras improdutivas.

Com o advento da Medida Provisória n.º 1.528/96, convertida na Lei n.º 9.393/96, a qual alterou a legislação sobre o imposto em questão, o governo federal buscou instituir um instrumento auxiliar no processo de reforma agrária, de forma indireta.

Nesse sentido, a lei 9.393/96 fora instituída como um instrumento para a consecução da função social da propriedade rural, posto que além da natureza fiscal, objetivou-se também, induzir os contribuintes a uma utilização racional e intensiva da terra e dos seus recursos, através da progressividade das alíquotas, que variam de 0,03% a 20%, conforme a área total do imóvel e seu grau de utilização.

Paralelamente a isso, o direito de propriedade previsto na Constituição Federal deve atentar ao princípio da função social da propriedade, sendo certo que quando a propriedade rural não cumprir com sua função social, sofrerá a incidência de alíquotas progressivas até o limite de 20%.

Todavia, essa progressividade não poderá sobrepor-se ao princípio do não-confisco, tendo em vista que a Constituição Federal veda todas as formas de tributos com natureza confiscatória. Logo, este princípio acaba por criar um limite às alíquotas progressivas relativas ao ITR, quando essa progressividade implicar na extinção do bem.

Dessa forma, entendemos que o princípio da função social da propriedade não poderá sobrepor-se ao princípio do não confisco, sendo a alíquota de 20% de natureza confiscatória, uma vez que com sua aplicação após o lapso temporal de 5 anos, contribuinte perderá de imóvel rural, o que contrapõe-se à garantia constitucional do direito de propriedade, prevista no artigo 5º, XXIV da Constituição Federal.

BIBLIOGRAFIA

ARAGÃO, Érika; MACHADO, Gustavo Bittencourt. *A tributação sobre a propriedade rural e a reforma agrária*. Salvador, 1996, in www.ufba.br, acesso em 08/09/2006.

ASSUNÇÃO, Juliano Junqueira; MOREIRA, Humberto. *ITR sem mentiras: um comentário sobre a taxação de terras com informação assimétrica*, in www.econ.puc-rio.br, acesso em 03/09/2009.

CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *O imposto territorial rural e a função social da propriedade: doutrina, prática e jurisprudência*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Do imposto sobre a propriedade territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982.

DI SABBATO, Alberto. *A tributação da terra agrícola: questões gerais e considerações sobre o caso brasileiro*, maio 1999, in www.redcapa.org.br, acesso em 03/09/2009.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código Tributário Nacional comentado*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MENEGHETTI NETO, Alberto. *Imposto Territorial Rural (ITR): algumas considerações*. Indicadores Econômicos. Porto Alegre, v.20, n.3, p.185-199, nov. 1992, in www.ufba.br, acesso em 08/09/2009.

NEVES. Luiz Fernando de Souza. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.