

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA

49

3º Quadrimestre 2021

Current Issues of Tax Law Review

N. 49 – 2021 / 3rd Quarter



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Fiscalização e Cobrança do ITR Pelos Municípios – Aspectos Práticos Controversos

Supervision and Collection of the RTT by the Municipalities – Controversial Practical Aspects

Clairton Kubassewski Gama

Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.
Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.
Advogado no Kubaszewski Gama Advogados Associados. Membro da União Brasileira dos
Agricultores Universitários – UBAU. *E-mail*: clairton@gamaadvogados.adv.br.

Recebido em: 27-9-2020

Aprovado em: 22-9-2021

Resumo

A Constituição Federal prevê a possibilidade de que, por meio de convênio, seja delegada a capacidade ativa do Imposto Territorial Rural para os municípios. Este movimento de municipalização do ITR tem ganhado força recentemente, possivelmente por conta do significativo aumento na arrecadação tributária do ente municipal proporcionada pelo imposto federal. Este trabalho procura identificar as principais controvérsias na fiscalização e cobrança do ITR pelos municípios, sobretudo no que diz respeito à determinação da base de cálculo do imposto. Por fim, busca esclarecer como os contribuintes podem se contrapor a eventuais irregularidades cometidas pelos municípios, seja na via administrativa ou judicial.

Palavras-chave: Imposto Territorial Rural, municípios, base de cálculo.

Abstract

The Federal Constitution offers the possibility that, through agreement, the active capacity of the Rural Territorial Tax (RTT) is transferred to the municipalities. This movement of municipalization of the RTT recently has gained strength, possibly due to the significant increase in tax collection of the municipal entity provided by the federal tax. This study seek to identify the main controversies in the inspection and collection of the RTT by the municipalities, especially with regard to determining the tax calculation base. Finally, seek to clarify how taxpayers can counter any irregularities committed by the municipalities, whether in the administrative or judicial channels.

Keywords: Rural Territorial Tax, municipalities, calculation base.

Introdução

A possibilidade de delegação da fiscalização e cobrança do Imposto Territorial Rural (ITR) pela União Federal para os municípios tem ocupado lugar de

destaque na pauta do agronegócio brasileiro, havendo notícia inclusive de que o objetivo seria dobrar os valores arrecadados com o ITR¹. É que, por meio desta delegação, os municípios passam a ser responsáveis pela arrecadação do imposto em substituição à Receita Federal do Brasil (RFB) e, em contrapartida, ficam com a integralidade dos valores recebidos. Assim, os municípios poderiam exercer uma maior fiscalização do imposto em tela, visando aumentar sua arrecadação tributária.

Dando suporte a tal movimento, encabeçado por uma equipe técnica da RFB constituída exatamente para este fim, está a ONG Instituto Escolhas, que proclama seu objetivo como sendo “produzir estudos, análises e relatórios que amparem novas leituras e argumentos capazes de superar a polarização ideológica das escolhas conflituosas do planejamento”. Através de uma plataforma digital denominada “#QUANTOÉ? ITR”, a ONG pretende fornecer aos municípios brasileiros informações sobre o imposto em tela e sobre o “potencial de aumento de arrecadação por município”².

Por sua vez, o Fisco Federal incluiu o fortalecimento no cruzamento de dados relacionados à exploração de atividade rural no Plano Anual de Fiscalização³. Tal medida bem exemplifica o que já há muito vem sendo apontado no sentido de que o agronegócio, ainda que explorado por pessoa física sem a estrutura ou organização de uma sociedade empresária, necessita ser encarado com seriedade e profissionalismo.

A importância econômica do agronegócio é de pleno conhecimento. E, como consequência da expressiva representatividade deste setor no PIB nacional, o Estado brasileiro, enquanto estado fiscal que busca na imposição tributária a grande maioria de seus recursos, vê aí uma excelente fonte de custeio. Neste cenário, a delegação da capacidade ativa referente ao ITR se revela como (mais um) mecanismo fiscal tendente a aumentar arrecadação, desta (e mais uma) vez às custas do agronegócio.

No presente artigo pretende-se abordar justamente esta questão da fiscalização e cobrança do ITR pelos municípios. Para tanto, num primeiro tópico são analisados os fundamentos jurídicos para esta delegação de capacidade realizada pela União Federal. Posteriormente, verifica-se o principal ponto de controvérsia

¹ Nesse sentido: Receita quer aumentar arrecadação do ITR. *Valor Econômico*, 22 jun. 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/06/22/receita-quer-aumentar-arrecadacao-do-ittr.ghtml>. Acesso em: 18 abr. 2021.

² Mais informações em: Plataforma do Escolhas #QUANTOÉ? ITR representa passo decisivo para atualização do imposto rural. Instituto Escolhas, 14 jun. 2020. Disponível em: <http://www.escolhas.org/plataforma-do-escolhas-quantoe-ittr-representa-passo-decisivo-para-atualizacao-do-imposto-rural/>. Acesso em: 18 abr. 2021.

³ BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Plano Anual de Fiscalização 2020 e Resultados 2019. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf/view>. Acesso em: 18 abr. 2021.

acerca do tema, que é a questão da revisão da base de cálculo realizada pelos municípios. Procura-se entender o que é, qual a função e como se apura a base de cálculo do ITR. Por fim, busca-se demonstrar como os contribuintes podem, em caso de irregularidades, se contrapor à pretensão fiscal.

1. Competência tributária e delegação da capacidade ativa

A competência tributária pode ser conceituada como a autorização concedida pela Constituição Federal para que as pessoas políticas (municípios, estados, Distrito Federal e União) possam legislar sobre matéria tributária. Trata-se de uma especificação da competência legislativa, dotando as pessoas políticas da aptidão necessária para formular normas jurídicas em matéria tributária⁴.

Na Constituição Federal de 1988, a competência tributária de cada ente político é estabelecida taxativamente pela Constituição Federal. Quanto aos impostos, a Constituição determina a competência da União, dos estados (e do Distrito Federal) e dos municípios, respectivamente, nos arts. 153, 155 e 156.

A doutrina aponta como características da competência tributária a privatividade, no sentido de exclusividade, pois a divisão de competência feita pela Constituição é inflexível e somente o ente que a recebe pode exercê-la; o fato de ser ela indelegável, uma vez que um ente não pode delegar para outro o exercício da competência definida constitucionalmente; e também inalterável, pois a distribuição da competência tributária não pode ser alterada; e, ainda, incaducável, não estando sujeita a decadência; bem como que seu exercício é facultativo, já que o ente que recebeu a competência da Constituição somente irá exercê-la se assim desejar⁵.

Sendo a competência tributária indelegável, parece haver um obstáculo à delegação da cobrança e fiscalização para os municípios de um imposto atribuído pela Constituição à União, como é o ITR. Contudo, não há que se confundir competência tributária com capacidade tributária ativa⁶.

Capacidade tributária é a possibilidade de alguém figurar como sujeito em um dos polos da obrigação tributária. Aquele que ocupa o polo passivo (dotado, portanto, de capacidade tributária passiva) tem o dever de cumprir com a obrigação tributária. Por outro lado, quem detém capacidade tributária ativa e, logo, figura no polo ativo da relação, tem o direito de exigir o cumprimento da obrigação⁷.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 276 e 284.

⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 90.

⁶ SANTOS, Bruno Maciel dos. Limites constitucionais para a alteração das competências tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* vol. 100 set.-out. 2011, p. 15-33, p. 17.

⁷ GONÇALVES, Francysco Pablo Feitosa. Aspectos da tributação fundiária brasileira: história, conceito, competência e capacidade no Imposto Territorial Rural. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* vol. 3, fev. 2011, p. 1047-1066, p. 1053.

O sujeito ativo da relação tributária, então, é o credor da obrigação e, inclusive em decorrência do dever da Administração de aplicar e executar as leis criadas, tal sujeito adquire também outras funções tributárias, a fim de que possa praticar atos de fiscalização e arrecadação.

O art. 119 do Código Tributário Nacional (CTN) prevê que o sujeito ativo da relação tributária será uma pessoa jurídica de direito público. Via de regra é exatamente o que acontece, pois a grande maioria dos tributos é fiscalizada e arrecadada pelo mesmo ente político dotado de competência para sua instituição.

Por sua vez, o art. 7º do CTN dispõe sobre a possibilidade de uma pessoa jurídica de direito público conferir a outra as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos e de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária⁸.

Registra-se que, em que pese a redação do art. 119 do CTN, não há no ordenamento nenhum impedimento para que a capacidade tributária ativa seja delegada para uma pessoa jurídica de direito público ou privado. Por esta razão, há quem defenda que, com exceção da previsão para que as pessoas jurídicas titulares de competência para instituir tributos também podem ser sujeitos ativos, o referido artigo “é letra morta no sistema do direito positivo brasileiro”⁹.

Em suma, a competência tributária, enquanto capacidade para legislar sobre matéria tributária, é indelegável; por outro lado:

“As funções fiscais (regulamentar, fiscalizar, lançar) são delegáveis, porquanto tal implica tão somente transferência ou compartilhamento da titularidade ativa (posição de credor na relação jurídica tributária) ou apenas de atribuições administrativas (atribuições de fiscalizar e lançar).”¹⁰

Especificamente quanto ao ITR na experiência constitucional brasileira, tem-se que a competência para sua instituição já foi atribuída a todos os entes federados: as Constituições de 1934 (art. 8º, inciso I, “a”), de 1937 (art. 23, inciso I, “a”) e de 1946 (art. 19, inciso I) atribuíam a competência aos Estados; com a Emenda Constitucional n. 05/1961, a competência foi transferida para os Municípios; e com a Emenda Constitucional n. 10/1964, restou transferida para a União; posteriormente, as Constituições que se sucederam mantiveram a competência para instituição do ITR com a União¹¹. Atualmente, o disposto no inciso VI do art. 153 estabelece à União a competência para instituir o imposto em tela.

No que se refere à capacidade ativa do ITR, a Emenda Constitucional n. 42/2003 introduziu o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição, que expressa-

⁸ MEDEIROS, Pedro Jorge. Competência tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* vol. 69, jul.-ago. 2006, p. 44-53, p. 46.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 274.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 91.

¹¹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 389.

mente prevê a possibilidade de os municípios celebrarem convênio com a União para fiscalizarem e cobrarem, eles próprios, o ITR. Neste caso, em decorrência da alteração promovida no art. 158 também pela indigitada Emenda Constitucional, os municípios ficam com 100% do produto da arrecadação, e não apenas com os 50% que lhes são destinados quando o tributo é fiscalizado e cobrado diretamente pela União. *In verbis*:

“Art. 153 [...]”

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

III – será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.”

“Art. 158. Pertencem aos Municípios:

II – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;”

Assim, a competência tributária para legislar sobre o ITR permanece, em todas as hipóteses, sendo sempre de titularidade da União. Porém, sua fiscalização, cobrança e arrecadação (funções fiscais; capacidade tributária ativa) podem ser delegadas aos municípios.

Andrei Pitten Velloso observa que esse tipo de “cessão de tributos”, diferentemente do que ocorre em estados unitários descentralizados, não é comum em estados federados, como o Brasil. Ressaltando, ainda, que o ITR permanece sendo um tributo federal, cabendo aos municípios “apenas regulamentá-lo, fiscalizá-lo e cobrá-lo”¹².

Por continuar sendo um tributo federal, há quem defenda que, mesmo com a celebração de convênio entre União e município, o sujeito ativo da relação tributária permaneceria sendo o ente federal¹³. Contudo, pode-se afirmar que, havendo convênio, a capacidade tributária ativa passa a ser exercida pelo município. Isto porque o convênio, celebrado com expressa autorização constitucional, transfere ao município o direito de, entre outras ações, exigir o pagamento do tributo. E, como dito, o sujeito ativo da obrigação tributária é justamente o titular da prerrogativa que permite exigir o seu cumprimento.

¹² VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 417-418.

¹³ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 348. Porém, cabe observar que o mesmo doutrinador, em obra mais recente do que a mencionada, ao analisar o disposto no § 4º do art. 153 da Constituição refere tratar-se de “inovação trazida pela EC 42/03 que não chega a alterar a competência da União para a instituição do ITR. Mas autoriza o legislador federal a delegar ao Município, mediante opção deste, a condição de sujeito ativo da obrigação tributária, titular dos poderes de fiscalizar, lançar e exigir o pagamento.” (PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 326)

No plano infraconstitucional, coube à Lei n. 11.250/2005 e, inicialmente, à Instrução Normativa (IN) n. 643/2006 da Secretaria da Receita Federal a regulamentação do art. 153, § 4º, inciso III, da Constituição, dispondo sobre a forma como serão celebrados os convênios entre União (por intermédio da Receita Federal) e os municípios que desejarem receber a capacidade ativa do ITR. Posteriormente, a referida IN foi revogada por atos supervenientes, vigendo hoje a Instrução Normativa n. 1.640/2016 da Receita Federal do Brasil, com modificações realizadas pelas INs n. 1.879/2019 e n. 1.954/2020.

De se destacar o disposto na parte final do art. 1º da Lei n. 11.250/2005, que reserva competência supletiva à Secretaria da Receita Federal para tratar sobre as funções fiscais do ITR. No mesmo sentido, é o disposto nos incisos I e II do § 3º do art. 2º da IN n. 1.640/2016, que exclui da abrangência dos convênios a serem firmados com os municípios a competência para lançamento de multa por atraso na entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) e o contencioso administrativo decorrente do exercício das atribuições delegadas.

Por fim, há ainda o Decreto n. 6.433/2008, que institui o Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – CGITR, órgão formado por representantes da administração tributária federal, municipal e distrital, com a atribuição de dispor sobre matérias relativas à opção pelos municípios para a fiscalização e cobrança do ITR.

2. Base de cálculo do ITR, valor da terra nua tributável e valor de mercado

Apontada a diferença havida entre competência e capacidade tributária, bem como a possibilidade de delegação da capacidade ativa referente ao ITR pela União para os municípios, impende agora analisar a base de cálculo do referido imposto.

Para melhor compreensão desse ponto, fixa-se como premissa inicial que a norma tributária impositiva é composta por duas partes: um antecedente, ou hipótese, onde encontramos os critérios material, espacial e temporal, que nos permitem identificar o fato descrito e que atrai a incidência da norma; e um conseqüente, que determina um vínculo obrigacional entre os sujeitos afetados pela norma e prescreve direitos e obrigações para estes¹⁴.

Em outras palavras, no antecedente da norma tem-se a descrição de um fato associado a um comportamento ou estado de pessoas físicas ou jurídicas (critério material) em um determinado momento (critério temporal) e em determinado local (critério espacial). Já no conseqüente identifica-se a determinação dos sujeitos da relação (critério pessoal – sujeitos ativo e passivo) e sua quantificação (critério quantitativo – base de cálculo e alíquota).

Especificamente quanto à base de cálculo, Paulo de Barros Carvalho assim a define:

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 95.

“Grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.”¹⁵

Quer dizer, a base de cálculo, enquanto elemento que compõe o critério quantitativo da norma tributária impositiva, juntamente com a alíquota, tem como uma de suas funções determinar o montante devido a título de tributo.

Contudo, além de servir de suporte para incidência da alíquota e, conseqüentemente, determinar o montante do tributo devido, a base de cálculo possui outras funções. Cabe a ela também “confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária”¹⁶. E justamente e por isso, a base de cálculo deve guardar correlação entre a expressão econômica sobre a qual recairá a alíquota para determinação do *quantum* do tributo e a materialidade determinada pela Constituição como apta a ser tributada.

É por este motivo que o ITR tem por base de cálculo apenas o valor fundiário, ou valor da terra nua (tributável), não incidindo, por exemplo, sobre o valor correspondente a benfeitorias, na medida em que a materialidade contida no inciso VI do art. 153 da Constituição expressa tão somente a propriedade territorial. Situação diferente é o que ocorre com o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), uma vez que, para o imposto municipal, a Constituição prevê também como materialidade a propriedade predial (art. 156, inciso I)¹⁷.

Caso a base de cálculo atinja grandeza econômica que não reflita unicamente o valor fundiário, estará ultrapassando os limites estabelecidos pela competência tributária determinada pela Constituição e, conseqüentemente, incorrendo em inconstitucionalidade¹⁸.

De se registrar que a base de cálculo apresenta tamanha importância que renomados juristas dedicados ao estudo do Direito Tributário inclusive propuseram uma classificação dos tributos que levasse em consideração justamente tal critério, como elemento suficiente e necessário para a plena diferenciação das espécies tributárias¹⁹.

No que se refere ao ITR, o Código Tributário Nacional, em seu art. 30, determina que a base de cálculo do imposto é o valor fundiário. Como já sinalizamos, esta disposição está em consonância com a materialidade determinada pela Constituição.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 296.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 297.

¹⁷ BASTOS, Lucio Flavio Camargo. Lançamento e cobrança indevida do ITR pela Secretaria da Receita Federal. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* vol. 3, fev. 2011, p. 1085-1102, p. 1091-1092.

¹⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 394.

¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 373.

Por sua vez, a Lei n. 9.393/1996, que institui o ITR, esclarece como se dará a determinação da base de cálculo, ou valor da terra nua tributável (VTNt) na expressão utilizada pela lei:

“Art. 10 [...]

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

I – VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas;

II – área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012;
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- d) sob regime de servidão ambiental;
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;
- f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.

III – VTNt, o valor da terra nua tributável, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total;”

Portanto, para determinar a base de cálculo do ITR é preciso, primeiro, apurar o valor da terra nua, excluindo do valor total do imóvel os valores relativos a benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens e florestas plantadas; paralelamente, é preciso determinar a área tributável, que corresponde à área total do imóvel menos as áreas de preservação e outras conforme alíneas “a” a “f” do inciso II acima transcrito; por fim, o VTNt é obtido pela multiplicação do valor da terra nua pelo quociente entre a área tributável e a área total do imóvel.

Registra-se, por pertinente, as disposições do Decreto n. 4.382/2002, que regulamenta o ITR e traz alguns esclarecimentos complementares quanto à forma de apuração do valor da terra nua e área tributável, principalmente nos arts. 10 e seguintes. Assim como a Instrução Normativa n. 256/2002 da Secretaria da Receita Federal, em seus arts. 8º e seguintes.

Ante essas considerações acerca da base de cálculo do ITR, resta claro que esta não se confunde com o valor de mercado ou com o valor venal do imóvel. O valor da terra nua tributável (base de cálculo do ITR) é elemento a ser apurado conforme as determinações da legislação de regência da matéria acima mencionadas. Enquanto que o valor de mercado do imóvel é aquele verificado pela prática imobiliária de cada região.

No entanto, um dos elementos necessários para a determinação do VTNT é justamente o valor do imóvel (vide inciso I do § 1º do art. 10 da Lei n. 9.393/1996, acima transcrito). Mas deve-se observar que o valor do imóvel é também um dado técnico, que deve ser apurado em conformidade com as regras aplicáveis. No caso, deve-se atentar para a NBR n. 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), que versa sobre os procedimentos gerais para a avaliação de bens e, em sua parte 3, trata especificamente dos imóveis rurais.

Dentre as diretrizes determinadas pela NBR n. 14.653, consta que a apuração do valor do imóvel partirá de uma amostra representativa de dados de mercado de imóveis com características, tanto quanto possível, semelhantes às do avaliando, obtida por meio do levantamento de dados e informações confiáveis preferencialmente a respeito de negociações realizadas e ofertas contemporâneas à data de referência da avaliação.

Quer dizer, ainda que o VTNT não se confunda com o valor de mercado do imóvel, este é indispensável e configura o ponto de partida para determinação daquele. Além do que, a apuração do VTNT é de competência técnica, caracterizando atividade a ser realizada por profissional habilitado, no caso, por engenheiro agrônomo, em conformidade com o disposto no art. 7º, alínea “c”, da Lei n. 5.194/1966, e na Resolução n. 218/1973 do Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CONFEA).

Em suma, pode-se concluir que a base de cálculo do ITR corresponde ao valor da terra nua, sendo este valor que depende de apuração técnica, por profissional competente e seguindo os parâmetros determinados pela legislação. Não se confunde com o valor de mercado do imóvel, ainda que este seja dado necessário para apuração do VTNT.

3. Controvérsias na cobrança do ITR pelos municípios e meios administrativos e judiciais de impugnação pelos contribuintes

Assentadas as premissas teóricas e analisadas as disposições constitucionais, legais e de outros atos normativos pertinentes ao presente estudo, passa-se agora à parte mais prática do presente estudo, voltada a verificar as principais controvérsias na cobrança do ITR pelos municípios e como os contribuintes podem se insurgir para afastar eventuais irregularidades.

Diversos autores apontam que o ITR nunca conseguiu se destacar do ponto de vista da arrecadação tributária. Do ponto de vista da arrecadação fazendária, não se trata de um tributo com importante participação na composição da carga tributária. E, do ponto de vista da indução de comportamentos, o ITR não atinge seus objetivos constitucionais de proporcionar melhores políticas públicas de uso da terra ou como instrumento para concretização das almejadas modificações nas relações socioeconômicas do campo²⁰.

²⁰ LEÃO, Celina Gontijo; FRIAS, Lincoln. As deficiências do Imposto Territorial Rural (ITR). *Revista Debate Econômico* vol. 4, n. 2, jul.-dez. 2016, p. 96-115, p. 107; LIMA, Helen de. *Imposto Terri-*

Visando sanar esse descompasso e o consequente déficit de arrecadação, algumas medidas foram adotadas pelo fisco. Dentre elas, destaca-se a criação do Cadastro Nacional de Imóveis Rurais, através da Lei n. 10.267/2001, com o objetivo de unificar os cadastros mantidos pelo INCRA e pela Receita Federal; bem como a criação do Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, através do Decreto Federal n. 6.433/2008. Contudo, tais medidas acabaram, na prática, não resultando em nenhum avanço em termos de fiscalização²¹.

Outra medida adotada, como já sinalizado, foi a possibilidade de alteração de capacidade tributária ativa da União para os municípios. Tal medida, aliada ao fato de que a totalidade da arrecadação passa a ser destinada aos entes municipais, proporciona e estimula uma maior fiscalização quanto aos valores utilizados como base de cálculo do ITR. Assim, os convênios entre União e municípios têm potencial para fazer com que sejam corretamente apurados os valores de terra nua e, consequentemente, gerar uma elevação da arrecadação, representando uma oportunidade para o resgate também da função extrafiscal do ITR²².

De fato, como já dito, a própria Receita Federal do Brasil tem prospectado a possibilidade de celebração de convênios com municípios para fiscalização e cobrança do ITR como uma forma de aumento da arrecadação tributária. Impulsionados pela busca de mais recursos, muitos municípios adotam como primeira atitude no exercício da capacidade ativa do imposto uma ampla revisão no valor da terra nua dos imóveis rurais situados em seu território.

Ainda que o ITR seja tributo sujeito ao chamado “lançamento” por homologação²³, cabendo ao contribuinte a apuração do montante do imposto, independentemente de prévio procedimento da administração tributária (vide art. 10 da Lei n. 9.393/1996), esta poderá, nos casos de falta de entrega das obrigações acessórias pertinentes, bem como de subavaliação ou de prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, realizar a determinação e o lançamento de

torial Rural como instrumento de política fundiária no Brasil. 124 f. Tese (Magister Scientiae) – Programa de Pós-graduação em Extensão Rural da Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 2001, p. 54.

²¹ LEÃO, Celina Gontijo; FRIAS, Lincoln. As deficiências do Imposto Territorial Rural (ITR). *Revista Debate Econômico* vol. 4, n. 2, jul.-dez. 2016, p. 109.

²² LENTI, Felipe Eduardo Brandão; SILVA, Ana Paula Moreira da. Repensando o Imposto Territorial Rural para fins de adequação ambiental. In: SILVA, Ana Paula Moreira da; MARQUES, Henrique Rodrigues; SAMBUICHI, Regina Helena Rosa (org.). *Mudanças no Código Florestal brasileiro: desafios para a implementação da nova lei*. Rio de Janeiro: IPEA, 2016, p. 261-282, p. 276-277.

²³ A rigor, em decorrência do exposto no art. 142 do CTN, lançamento tributário é ato administrativo, ou seja, praticado por autoridade administrativa competente, e não pelo contribuinte. Contudo, ainda que não se trate de espécie de lançamento propriamente dito, a atividade realizada pelo contribuinte no sentido de identificar o fato impositivo, quantificar a obrigação tributária e indicar todos os demais critérios da norma de incidência, faz surgir a norma individual e concreta que dá origem ao crédito tributário assim como o faz o lançamento realizado pela autoridade administrativa. Nesse sentido: FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 318 e seguintes.

ofício do imposto, considerando para tanto informações sobre preços de terras constantes do Sistema de Preços de Terras (SIPT) da Receita Federal (vide art. 14 da Lei n. 9.393/1996).

Para os casos em que celebrados convênios, o art. 17 da Instrução Normativa n. 1.640/2016 prevê como obrigação do município conveniado informar os valores de terra nua por hectare (VTN/ha), para fins de atualização do referido sistema de preços da RFB.

Ocorre que, não raras vezes, esta revisão de valor da terra nua e comunicação de tal valor para alimentar o banco de dados da RFB é realizada pelo município sem a observância das exigências legais e infralegais aplicáveis à questão. Na prática o que se tem verificado com certa frequência é que os municípios simplesmente passam a equiparar o valor da terra nua ao valor de mercado dos imóveis rurais situados em seu território.

Mas como já visto no tópico anterior, a base de cálculo do ITR não é o valor de mercado do imóvel, o qual não se confunde com o valor da terra nua (tributável). O valor de mercado é, via de regra, superior ao valor da terra nua, justamente porque não considera apenas o valor fundiário, mas também leva em consideração o valor das benfeitorias e outros elementos excluídos por determinação legal durante a apuração do VTNT.

Esta indevida equiparação do valor da terra nua ao valor de mercado do imóvel rural pode gerar uma expressiva majoração do valor a ser pago a título de imposto. Nestes casos, cabe ao contribuinte ficar atento a eventual modificação do VTN realizado pelo município que tenha celebrado convênio para fins de cobrança do ITR. Verificada a ocorrência dessa situação, é preciso que se apurem quais foram os critérios adotados pelo município para determinação do novo valor de terra nua. Uma vez constatada divergência quanto ao procedimento determinado pela Lei n. 9.393/1996, pelo Decreto n. 4.382/2002, pela Instrução Normativa n. 256/2002 e pela NBR n. 14.653 (ABNT), o contribuinte poderá se contrapor.

Importante lembrar que, tanto no âmbito administrativo quanto judicial, a impugnação do valor apurado pelo município precisa ser acompanhada por um laudo técnico, elaborado em atenção às normas de regência e por profissional competente e habilitado para tanto. Quer dizer, esta impugnação apresenta-se sob a forma de um trabalho multidisciplinar, que exige a demonstração do embasamento jurídico e legal, mas que também depende de sólido trabalho técnico, visando comprovar o valor real da terra nua do imóvel.

Os Tribunais judiciais já se manifestaram em diversas oportunidades acerca da importância do laudo técnico para impugnação do valor de terra nua revisado por município. Como exemplo, mencionamos os seguintes julgados, cujas ementas cabem ser parcialmente transcritas:

“Tributário. ITR. Isenção. Áreas de preservação permanente e reserva legal. Desnecessidade de apresentação do Ato Declaratório Ambiental – ADA. Im-

prescindibilidade da averbação da reserva legal na matrícula do imóvel. Sistema de Preços de Terras (SIPT). Valor da terra nua. Art. 14, Lei 9.393/96. 1. [...] 4. Afastado o valor da terra nua apurado pelo Fisco com base no SIPT, pois comprovado o real valor da terra pelo contribuinte.”²⁴

Outra situação, bastante inesperada, mas que se tem verificado na prática, e que merece destaque diz respeito à negativa por parte do município conveniado em fornecer informações sobre a forma como se realizou a revisão do valor da terra nua. O município, enquanto ente tributante, não pode omitir nem ocultar do contribuinte tal informação indispensável para a composição da norma impositiva do tributo. E, se for o caso, o contribuinte deve buscar no Poder Judiciário a tutela de seu direito de acesso à informação.

Hely Lopes Meirelles bem destaca que, qualquer ato administrativo que produza consequências jurídicas fora do órgão que o emite exige publicidade para que adquira validade universal, isto é, perante as partes e terceiros. Assim, a publicidade dos atos da administração pública, princípio expressamente positivado no art. 37 da Constituição, é também requisito para a moralidade e eficácia do ato. “Os atos e contratos administrativos que omitirem ou desatenderam à publicidade necessária não só deixam de produzir seus regulares efeitos como se expõem a invalidação por falta desse requisito de eficácia e moralidade.”²⁵

Sobre o tema, Eurico de Santi aponta que:

“O desafio para o exercício da cidadania fiscal é despertar nas pessoas a consciência de sua alienação sobre a aplicação da legalidade tributária no Brasil. Tanto por parte do contribuinte para obter desonerações ou planejamentos para pagar menos tributos, como por parte do governo que flexibiliza a legalidade e usa a máquina fiscal com o obsessivo objetivo de tão somente arrecadar, mas sem perseguir qualquer perspectiva, lógica ou projeto de futuro para o nosso país.

O acesso à informação permite a ruptura desse cenário e a análise de novo objeto empírico para o estudo do direito.”²⁶

Registra-se que tal comportamento por parte do Fisco não se coaduna em nada com o que se tem denominado de moral tributária. Como leciona Klaus Tipke, o Estado deveria ocupar-se não só do caráter impositivo da norma tributária, mas também de criar um ambiente favorável à arrecadação. O cidadão cumpriria com seu dever de pagar tributos não apenas pela natureza cogente da im-

²⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível n. 5008100-61.2016.4.04.7205. Apelante: União. Apelado: Cooperativa Geradora de Energia Elétrica e Desenvolvimento Santa Maria. Rel. Des. Francisco Donizete Gomes. Porto Alegre, 04.05.2020.

²⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 88-90.

²⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Fisco e contribuintes estão alienados na névoa do sistema. *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-mar-20/eurico-santi-fisco-contribuintes-alienados-nevoa-sistema>. Acesso em: 30 jun. 2020.

posição, mas também pela constatação da necessidade dos tributos para o funcionamento e manutenção da máquina estatal da qual se exige e se deseja tantas ações positivas²⁷.

Uma última questão que merece ser analisada diz quanto à competência para processar e julgar as demandas administrativas e judiciais envolvendo o ITR no âmbito de municípios que tenham celebrado o convênio e estejam realizando as funções de fiscalizar e cobrar o imposto.

Como dito anteriormente, a IN n. 1.640/2016 exclui da abrangência dos convênios o contencioso administrativo decorrente do exercício das atribuições delegadas. Portanto, ainda que tenha sido firmado convênio, a impugnação na esfera administrativa deve ser direcionada em face da União Federal, por intermédio da Receita Federal.

Nesse sentido também é o disposto no Decreto n. 6.433/2008:

“Art. 15. O contencioso administrativo relativo ao ITR observará a legislação tributária federal.

§ 1º No caso de impugnação e recursos, deverão eles ser protocolizados na administração tributária municipal, que procederá à devida instrução do processo administrativo fiscal e os encaminhará à unidade de julgamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 2º As consultas relativas ao ITR serão solucionadas somente pela Receita Federal do Brasil.”

Já no que tange à impugnação pela via judicial, o referido Decreto n. 6.433/2008 prevê que:

“Art. 16. Os processos relativos ao ITR serão ajuizados em face da União, que será representada em juízo pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 1º Os Municípios e o Distrito Federal prestarão auxílio sobre matéria de fato à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em relação aos atos de fiscalização e cobrança derivados da opção a que se refere este Decreto, na forma a ser disciplinada em ato do CGITR.

§ 2º Os créditos tributários oriundos da aplicação deste Decreto serão apurados, inscritos em Dívida Ativa da União e cobrados judicialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sendo os valores correspondentes transferidos aos Municípios ou ao Distrito Federal na exata razão da fiscalização por eles efetivada.”

Leandro Paulsen observa que “em havendo convênio, a autoridade coatora no mandado de segurança será a autoridade Municipal responsável pelo exercício das atribuições de fiscalização, com litisconsórcio passivo da União e, nas demais ações, haverá litisconsórcio entre o Município e a União”²⁸.

²⁷ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 25.

²⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 320.

E há também precedentes jurisprudenciais nesse sentido:

“Agravo interno. Agravo de instrumento execução fiscal. Exceção de pré-executividade. Imposto Territorial Rural. Emenda constitucional 42/03. Ausência de capacidade tributária ativa da municipalidade. Delegação de competência apenas das funções de arrecadar e fiscalizar. Inexistência de ofensa ao princípio da legalidade. Agravo improvido. [...] 4. A ressalva constante da parte final do inc. III do § 4º do art. 153 da CF não significa delegação de competência tributária para os Municípios, a qual, diga-se, é indelegável, mas apenas trata da delegação das funções de arrecadar e fiscalizar. Dessa forma, o art. 16 do Decreto n. 6.433/2008, ao estabelecer que os processos relativos ao ITR serão ajuizados em face da União, não ofende o princípio da legalidade. [...] 6. Agravo interno improvido.”²⁹

“Apelação – Mandado de segurança – ITR – Lançamento efetuado pelo Município de Anhembi, nos termos do artigo 153, § 4º, III da Constituição Federal. Ação que deverá ser ajuizada em face da União, conforme previsto no Decreto nº 6.433/2008. Incompetência da Justiça Estadual. Processo extinto, sem julgamento do mérito. Recurso prejudicado.”³⁰

Contudo, registra-se ser possível também defender a tese de que, em tendo sido celebrado convênio, será o município conveniado a parte legítima para figurar no polo passivo de ação ajuizada pelo contribuinte. Isto porque, como visto, além de receber a capacidade para fiscalizar, cobrar e arrecadar o ITR, o município que celebra o convênio também passa a receber a integralidade dos valores arrecadados com o imposto. Assim, plenamente justificável que caiba também ao município responder às demandas judiciais.

Conclusão

Como conclusão, pode-se formular as seguintes proposições:

1. A competência tributária, enquanto aptidão estabelecida taxativamente pela Constituição Federal que dota o ente que a recebe de capacidade para legislar sobre determinado tributo, é indelegável; por sua vez, a capacidade tributária ativa, que corresponde à possibilidade de figurar no polo ativo da relação jurídica obrigacional tributária e, assim, exigir o cumprimento da mesma, é passível de delegação.
2. No âmbito do ITR, o art. 153, § 4º, inciso III, da Constituição Federal prevê a possibilidade de delegação da capacidade ativa do imposto para

²⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo de Instrumento n. 0000075-24.2017.4.03.0000. Agravante: Rio Verde Participações Ltda. Agravado: União. Rel. Des. Consuelo Yoshida. São Paulo, 08.06.2017.

³⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação Cível n. 1000040-93.2015.8.26.0145. Apelante: Rio Verde Participações Ltda. Apelado: Chefe de Arrecadação Tributária do Município de Anhembi. Rel. Des. João Alberto Pizarini. São Paulo, 31.08.2017.

os municípios que firmarem convênio com a União para tal fim, nos termos do disposto na Lei n. 11.250/2005 e na Instrução Normativa n. 1.640/2016 da Receita Federal do Brasil.

3. A base de cálculo, enquanto elemento do critério quantitativo da norma tributária impositiva, para além de mensurar o *quantum* do tributo, também tem as funções de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da norma. Por este motivo é que a base de cálculo deve guardar correspondência com a materialidade definida pela constituição.

4. No que se refere ao ITR, sendo a materialidade constitucional a propriedade territorial, sua base de cálculo somente pode corresponder ao valor da terra nua (tributável), apurado de forma técnica e por profissional competente e habilitado para tanto, seguindo as disposições da Lei n. 9.393/1996, bem como do Decreto n. 4.382/2002, da Instrução Normativa n. 256/2002 da Secretaria da Receita Federal e da NBR n. 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas. Não se confunde, portanto, com o valor de mercado do imóvel rural.

5. Eventual majoração indevida na base de cálculo do ITR pode ser objeto de insurgência por parte do contribuinte, tanto na via administrativa quanto judicial. É de se ressaltar a importância do laudo técnico de apuração do real valor da terra nua para embasar a argumentação jurídica que tenda a revisar o valor da base de cálculo do imposto.

Referências

- BASTOS, Lucio Flavio Camargo. Lançamento e cobrança indevida do ITR pela Secretaria da Receita Federal. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* vol. 3, fev. 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Locus, 1998.
- BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Plano Anual de Fiscalização 2020 e Resultados 2019. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf/view>. Acesso em: 18 abr. 2021.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação Cível n. 1000040-93.2015.8.26.0145. Apelante: Rio Verde Participações Ltda. Apelado: Chefe de Arrecadação Tributária do Município de Anhembi. Rel. Des. João Alberto Pizarini. São Paulo, 31.08.2017.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo de Instrumento n. 0000075-24.2017.4.03.0000. Agravante: Rio Verde Participações Ltda. Agravado: União. Rel. Des. Consuelo Yoshida. São Paulo, 08.06.2017.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível n. 5008100-61.2016.4.04.7205. Apelante: União. Apelado: Cooperativa Geradora de Energia Elétrica e Desenvolvimento Santa Maria. Rel. Des. Francisco Donizete Gomes. Porto Alegre, 04.05.2020.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- GONÇALVES, Francysco Pablo Feitosa. Aspectos da tributação fundiária brasileira: história, conceito, competência e capacidade no Imposto Territorial Rural. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* vol. 3, fev. 2011.
- LEÃO, Celina Gontijo; FRIAS, Lincoln. As deficiências do Imposto Territorial Rural (ITR). *Revista Debate Econômico* vol. 4, n. 2, jul.-dez. 2016.
- LENTI, Felipe Eduardo Brandão; SILVA, Ana Paula Moreira da. Repensando o Imposto Territorial Rural para fins de adequação ambiental. In: SILVA, Ana Paula Moreira da; MARQUES, Henrique Rodrigues; SAMBUICHI, Regina Helena Rosa (org.). *Mudanças no Código Florestal brasileiro: desafios para a implementação da nova lei*. Rio de Janeiro: IPEA, 2016.
- LIMA, Helen de. *Imposto Territorial Rural como instrumento de política fundiária no Brasil*. 124 f. Tese (Magister Scientiae) – Programa de Pós-graduação em Extensão Rural da Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 2001.
- MEDEIROS, Pedro Jorge. Competência tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* vol. 69, jul.-ago. 2006.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Fisco e contribuintes estão alienados na névoa do sistema. *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-mar-20/eurico-santi-fisco-contribuintes-alienados-nevoa-sistema>. Acesso em: 30 jun. 2020.
- SANTOS, Bruno Maciel dos. Limites constitucionais para a alteração das competências tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* vol. 100, set.-out. 2011.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.