

**CENTRO DE ENSINO SUPERIOR CESUL**

**A INCIDÊNCIA DA (IN)APLICABILIDADE DAS BENFEITORIAS  
SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO ITR: UMA ANÁLISE CRÍTICA**

**ELIAN FERNANDO ALVES**

**FRANCISCO BELTRÃO – PR**

**2023**

**ELIAN FERNANDO ALVES**

**A INCIDÊNCIA DA (IN)APLICABILIDADE DAS BENFEITORIAS  
SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO ITR: UMA ANÁLISE CRÍTICA**

Monografia apresentada como requisito parcial para avaliação da disciplina de orientação à Monografia II, do 9º período do curso de graduação em Direito do Centro de Ensino Superior CESUL.

Orientadora: Me. Suyane Jansen

**FRANCISCO BELTRÃO – PR**

**2023**

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**ELIAN FERNANDO ALVES**

**A INCIDÊNCIA DA (IN)APLICABILIDADE DAS BENFEITORIAS  
SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO ITR: UMA ANÁLISE CRÍTICA**

**Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel  
em Direito do CESUL – Centro de Ensino Superior.**

---

**Orientadora: Prof<sup>a</sup> Me. Suyane Jansen**

---

**Professor(a):**

---

**Professor(a):**

**FRANCISCO BELTRÃO – PR  
2023**

Dedico este trabalho a todos os estudantes de direito tributário que estão lapidando um futuro melhor para a nossa sociedade, ainda que indiretamente, deflagram a centelha de uma nova legislação tributária.

## AGRADECIMENTOS

Sem Deus não há luz, não há vida! Agradeço inicialmente a Deus e tudo o que Ele proporciona na minha vida.

Aos meus pais, pelo incentivo e por acreditarem que eu seria capaz de superar os obstáculos que a vida apresentou-me.

Agradeço à minha orientadora, Me. Suyane Jansen pela disposição em orientar-me ao itinerário correto que o trabalho deveria adotar e pela sua paciência, tempo e carisma.

À pessoa que ensinou-me que a justiça tardia não é justiça, Dra. Maressa Moraes Sales Vieira, tenho-a como espelho causídico, sua vida é um rastro luminoso de exemplos grandiosos, agradeço pela oportunidade inestimável de aprender e labutar ao seu lado no escritório.

Aos colegas, que o nosso propósito comum seja assegurar o predomínio das garantias e prerrogativas legais externalizadas pelo exercício do nosso nobre e futuro ministério. Merecem a aludida guarida neste trabalho, especialmente àqueles que de alguma forma ajudaram-me. Agradeço-os pelo apoio, foi de grande valia, admiro a trajetória de cada um, portanto, Amanda Heloiza Giongo, agradeço pela companhia, ainda que neste curto lapso de tempo, mas que foi muito importante para motivar-me diante das adversidades que ocorreram durante este trabalho; Ana Beatriz Dellabetha, agradeço pela amizade sincera e pelo apoio; Amanda Cikoski, agradeço pela amizade e pelo apoio; Airton José Martinelli, meu primeiro amigo na graduação, obrigado pelas conversas que ajudaram-me a amadurecer; Carlos Eduardo Pierog, agradeço pela amizade sincera neste último ano e pelos momentos alegres; Daniel Augusto Davi Del Gasperin, meu amigo de longa data, o qual tenho muito apreço, agradeço-o pela motivação; Diogo Emanuel Brutscher, pelo exemplo ímpar de dedicação e amizade nesses cinco anos; Gustavo Rovani, agradeço pela amizade e apoio; Matheus Venazi, agradeço pela amizade; Thiago Salomão Budtinger Ceconi, agradeço pela amizade, ainda que nas piores situações, e por último, mas não menos importante, Rodrigo Macedo de Lima, colega de estágio e a pessoa mais resiliente que eu já conheci.

Aos mestres, pelos exemplos daqueles que tiveram a generosidade de oferecer o seu prestígio e o conhecimento de suas trajetórias como pilares para a nossa formação. Agradeço a Me. Roselí Teresinha Michaloski Alves, pela maestria que lecionava e pela motivação nas primeiras aulas da faculdade, ao professor Rafael Finatto, pelo exemplo ético, Me. Yasa Rochelle Santos de Araújo, pela empatia, pelos debates produtivos em sala de aula que plantaram as sementes que germinaram neste trabalho.

Especialmente, agradeço ao Me. Luiz Carlos D'Agostini Junior, por sua vez, prossegue a representar para nós um grande alicerce, por sua atitude altiva e sólida, que articula com maestria e com uma perspectiva ímpar de causídico, docente e humano.

E por último, agradeço a instituição, todos os colaboradores do Centro Sulamericano de Ensino Superior, sem eles não seria especial conviver cinco anos em meio a pandemia, reformas e as turbulências da vida, portanto, eis meus singelos e sinceros agradecimentos do fundo do coração.

A bravura provém do sangue, a coragem  
provém do pensamento.

Napoleão Bonaparte

## RESUMO

A presente pesquisa encontra seu mérito social na incidência da base de cálculo do imposto territorial rural, o qual implica uma cobrança indevida ou não das benfeitorias ou melhorias realizadas nas propriedades rurais, o qual é devido pelos proprietários de terrenos rurais.

A pertinência acadêmica encontra-se na contribuição que a pesquisa poderá trazer ao campo de estudo do direito tributário e relação com a função social da propriedade rural, ao estabelecer uma relação entre a incidência das benfeitorias na base de cálculo do imposto rural em discussão e o campo de estudo do Direito, uma vez que as temáticas em tela possuem relevâncias nas reformas legislativas atuais.

Por fim, a importância jurídica da presente pesquisa poderá auxiliar nos futuros debates que objetivam uma reforma tributária, que visam a unificação de impostos e facilitem a legalidade da cobrança que envolvem o Imposto Territorial Rural.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; Imposto Territorial Rural; Base de Cálculo; Função Social da Propriedade Rural.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	10
<b>1 ASPECTOS CONCEITUAIS E HISTÓRICOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>12</b>
1.1 A ORIGEM DOS TRIBUTOS .....	12
1.1.1 Império Sumeriano .....	13
1.1.2 Antigo Egito .....	13
1.1.3 Grécia antiga .....	13
1.1.4 Roma antiga .....	13
1.1.5 Na religião .....	14
1.1.6 Do feudalismo até a atualidade .....	14
1.2 O DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....	15
1.2.1 Histórico Constitucional Brasileiro .....	16
1.3 O CONCEITO E A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO .....	18
1.3.1 Conceito De Tributo .....	18
1.3.2 Diferença entre imposto e tributo .....	19
1.3.3 Função social do tributo .....	20
1.4 A APARIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE RURAL .....	22
1.5 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NORTEADORES DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL .....	23
1.5.1 Princípio da capacidade contributiva .....	23
1.5.2 Desenvolvimento econômico .....	24
1.5.3 Repartição do produto da arrecadação .....	24
<b>2 CLASSIFICAÇÃO DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL .....</b>	<b>26</b>
2.1 FUNÇÃO SOCIAL DO ITR .....	26
2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	28
2.3 FATO GERADOR DO ITR .....	29
2.4 SUJEITO ATIVO .....	31
2.5 SUJEITO PASSIVO .....	32
2.6 BASE DE CÁLCULO .....	32
2.7 ALÍQUOTA .....	33
2.8 HIPÓTESES DE ISENÇÃO .....	34
<b>3 A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE RURAL COMO ESTIMULO PARA A INCIDÊNCIA DAS BENFEITORIAS NA BASE DE CÁLCULO .....</b>	<b>37</b>
3.1 Panorama holístico da propriedade no desenvolvimento do direito pátrio .....	37
3.1.1 Do Imóvel Rural .....	40
3.1.3 Das benfeitorias .....	44

3.2 A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE RURAL E SEUS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS.....	45
3.2.1 A Função Social Da Propriedade Como Política De Combate Aos Latifúndios Improdutivos.....	47
3.3 A HIPÓTESE DA (IN)APLICABILIDADE DAS BENFEITORIAS NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL.....	49
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>50</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>54</b>

## INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como tema a análise e a possibilidade da aplicabilidade das benfeitorias realizadas e edificadas nos imóveis rurais, que passem a integrar a base de cálculo do imposto territorial rural, como forma de desestimular os grandes latifúndios improdutivos, aqueles infrutíferos, que não cumprem a sua função social, sob o prisma do princípio da função social da propriedade, este que está presente na Constituição Federal de 1988.

Neste norte, há de sopesar que a nossa legislação vertente é antiga, portanto, não inclina novas possibilidades de tributação, assim, exigindo um ônus tributário criando um óbice ao contribuinte.

Portanto, o presente trabalho abordará a evolução dos tributos ao longo do desenvolvimento dos povos e no limiar das primeiras civilizações da história, esclarecendo de que forma os impostos evoluíram e como o Estado comportou-se ao longo desse período, com ênfase no Imposto Territorial Rural.

Nesse diapasão, a problemática da pesquisa será pautada em examinar como o Imposto Territorial Rural desenvolveu-se e subordinou-se aos princípios adotados pelo Código Civil de 2002 e pela Constituição Federal de 1988, ao adotarem princípios, estes que hoje regem o Imposto Territorial Rural, dadas as circunstâncias da legislação tributária ser antiga e não modernizar os seus conceitos e mecanismos para integrar tais princípios.

Há várias controvérsias na relação do Imposto Territorial Rural, dentre elas, encontra-se a base de cálculo, a qual é um pouco contraditória, haja vista, a sua alíquota é confiscatória, no entanto, o Imposto Territorial Rural possui uma característica especial, o que o diferencia dos demais impostos, que é a sua função política, ou seja, é extrafiscal, tema abordado com ênfase no segundo e terceiro capítulo.

Para além do Código Tributário Nacional, de analisar a constância dos princípios constitucionais aos quais, todas as leis supras subordinam-se, inclusive as que definem e complementam o Imposto Territorial Rural, é necessário abordar outros aspectos legislativos.

Neste íterim, há de averiguar-se a questão da tributação total de seus bens presentes na propriedade rural, ainda há no Brasil um déficit no que tange a reforma agrária, e não obstante, as propriedades que não respeitam a sua função social merecem uma tributação onerosa, pela razão de não cumprirem a sua função social.

O objetivo geral do presente trabalho analisará a necessidade e possibilidade de uma nova abordagem no que tange o Imposto Territorial Rural, ao passo que auxilie de alguma maneira a fomentar a discussão futura de uma reforma tributária.

Para o desenvolvimento da pesquisa utilizar-se-ão os métodos: Dedutivo – partindo de premissas gerais e analisando suas aplicabilidades específicas – Dialético e histórico, através da pesquisa bibliográfica doutrinária, legislativa e jurisprudencial.

O primeiro capítulo versará sobre o histórico de transformações que o conceito dos impostos, possui como ênfase o imposto territorial rural, como já mencionado, e abrangerá o imposto territorial rural, bem como desenvolveu-se ao longo do tempo e como o Brasil abordou o sistema tributário, será feita uma análise dos principais

princípios que compõem o Direito tributário Constitucional e suas capacidades de cumprir a função do tributo.

As características do Imposto será o tema central do segundo capítulo, analisa-se em um primeiro momento seus aspectos gerais, a fim de examinar a atual aplicação do Imposto Territorial Rural e seus desdobramentos.

O capítulo final abordará a problemática, a necessidade de uma nova reforma tributária a fim de desenvolver os princípios Constitucionais no Imposto Territorial Rural, sendo assim, que haja contemplação de uma tributação justa e que cumpra a função social do tributo.

Atribuindo o valor da propriedade rural como estímulo para a produção agrícola, e que haja uma valoração na fiscalização do imposto territorial rural, pois nosso país possui dimensões continentais e cada região possui suas características de clima, relevo e hidrografia, que implicam diretamente na função de produzir.

E finalmente, as considerações finais constataam uma síntese do trabalho, mesmo procurando abster-se de parcialidades para concluir o presente trabalho, não há como dimensionar o tamanho das incongruências causadas pela legislação atual e todos os conflitos que tiveram respaldo dos tribunais superiores. Ainda, atinente ao objetivo primário do trabalho, foi necessário realizar uma pesquisa com afinco, visto que, o tema é pouco discutido em sede acadêmica e mesmo na seara legislativa atual.

# 1 ASPECTOS CONCEITUAIS E HISTÓRICOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

O capítulo será dividido em cinco etapas: a primeira abordará o desenvolvimento do tributo ao longo da história, a segunda será sobre o desenvolvimento tributário brasileiro e nos demais será realizada uma breve explicação relativa referente ao Imposto Territorial Rural.

## 1.1 A ORIGEM DOS TRIBUTOS

A origem da cobrança de tributos será explanada de forma breve para facilitar o entendimento do sistema tributário brasileiro atual e como desenvolveu-se ao longo da história, englobando um sistema histórico que será compreendido nos próximos capítulos. Sabe-se que não há um marco histórico preciso para delimitar o seu início, apenas que os tributos se desenvolveram na antiguidade e atingiram seu ápice no decorrer dos anos, moldando-se com os diferentes povos, envolvendo diferentes etnias, lugares e necessidades, mesmo com as modificações e definições dos modelos de Estado e de regimes ao decorrer do tempo.

Machado diz que ao existir um poder político é inerente que haja a cobrança de tributos, não apenas tributos, mas também punições, sendo essas, umas das principais manifestações do poder político do Estado (MACHADO, 2019). E por esse fato que se dá a manutenção da ordem social, as quais são divididas por três classes: O governo, os produtores de riqueza e o povo. Assim, sustentou-se no curso da história e afirma Martins, que o tributo se torna o mais relevante instrumento de domínio desde o nascer da organização social” (MARTINS et al, 2016).

Segundo as lições de Harada (2010, p. 289), nos primórdios para o Estado cumprir às despesas decorrentes de sua finalidade, valia-se de vários meios, como guerras, conquistas, extorsões, doações, fabricação de moedas, cobrança de empréstimos, rendas oriundas de suas atividades, penalidades e ainda, os tributos seriam ofertados para a título de presente aos súditos em troca da proteção. Esses meios de arrecadar receita pública eram tidos como tributos.

Em oposição, na ótica de Paulsen (2022), a atividade tributária é inerente ao Estado e independe do regime totalitário, libertário, autoritário ou democrático. Mesmo que não haja uma contraprestação do Estado, o recolhimento dos recursos privados para a manutenção do mesmo é linear no decurso da história.

### 1.1.1 Império Sumeriano

O sistema de tributação mais antigo teve início no terceiro milênio antes de Cristo na cidade de Lagash, localizada entre os rios Tigre e Eufrates, pertencente ao antigo império Sumeriano. Os objetos encontrados indicam que os tributos foram instituídos aos habitantes da região com o escopo de financiar uma guerra. Uma cobrança forçada de maneira coercitiva era exercida para com os habitantes da região, com os coletores de tributos apreendendo bens e mercadorias (CAPARROZ; LENZA, 2019).

### 1.1.2 Antigo Egito

O Antigo Egito foi a primeira sociedade que organizou o seu sistema de tributação, sabe-se disso por meio de alguns registros encontrados. Segundo Caparroz (2019), a tributação ficava a cargo dos denominados escribas, esses possuíam alguns poderes para agir como “fiscais” e eram isentos de qualquer incidência tributária. A prática dessa fiscalização ao longo prazo tornou-se insustentável, desta feita, houve um colapso no império egípcio.

### 1.1.3 Grécia antiga

Os atenienses, na Grécia Antiga, possuíam um tributo para a guerra, chamado Eisphora. Conforme afirma Caparroz e Lenza (2019), os gregos desenvolveram um mecanismo de restituição ao término de algum conflito. Os recursos obtidos ou que não eram utilizados serviam como forma de ressarcir o valor pago pelos atenienses.

### 1.1.4 Roma antiga

É em Roma que alguns autores afirmam ter surgido o Imposto territorial rural. O tributo era cobrado daqueles que utilizavam as terras de regiões conquistadas, entregava-se uma parte denominada Tributum soli agri, ou uma contribuição chamada Stipendium, sendo assim, um dos tributos mais antigos existentes (MARTINS, et al, 2010).

Ainda em Roma, o sistema de tributação era moderno, houve avanços na melhoria de mecanismos arrecadatários de tributos. Os tributos romanos eram denominados Portorium, posteriormente, criados tributos sobre o consumo, pago pelos cidadãos per capita. Havia também os tributos sobre a negociação de escravos, sobre arrematações e aquisições, assim, Roma possuía um sistema tributário, o qual serviria como modelo para alguns países europeus no futuro (CAPARROZ; LENZA, 2019).

#### 1.1.5 Na religião

No âmbito religioso, a religião pode ter tido o primeiro axioma tributário registrado, segundo Caparroz e Lenza (2019), os textos da Bíblia ao Corão transformaram o tributo com um valor moral, o exemplo pode ser encontrado na resposta de Cristo sobre a licitude da cobrança exigida pelos romanos, “Daí, pois, a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus”, atribuindo dessa forma uma competência ao dízimo: a Deus o que é de Deus e ao estado: os tributos. (MATEUS apud CAPARROZ; LENZA, 2019).

Assimilando, Grudem (2010, p. 28), leciona que foi o primeiro argumento bíblico a respeito de uma imposição tributária existente. Os oponentes judeus queriam ludibriar Jesus por meio de perguntas se seria correto pagar o tributo de César ou não. Caso fosse necessário, Jesus apoiaria os impostos romanos e demonstraria que apoiava o governo, caso fosse contra, seria considerado rebelde. Então, Jesus apresentou seus argumentos explicando o trecho alhures, tal declaração havia duas influencias: uma para o governo e a outra para a vida religiosa.

#### 1.1.6 Do feudalismo até a atualidade

No feudalismo, século IX, os reis, os nobres e a igreja cobravam os tributos, através de impostos sobre as terras e sobre as taxas de importação e exportação nos moldes estabelecidos na época. Ocorre que os nobres e religiosos eram beneficiados pela “imunidade tributária”, impondo a carga tributária sobre os camponeses (CAPARROZ; LENZA, 2019).

Em 1215, na Inglaterra, os barões e os religiosos impuseram a Magna Carta para conter o arbítrio do rei, estabelecendo a separação de poderes. Quanto à imposição de tributos, consentiram que fossem cobrados três tributos tradicionalmente admitidos (Paulsen, 2022). A história não deixa dúvida de que a tributação deu motivo para as revoluções e transformações sociais, como a Revolução Francesa e a Independência das colônias americanas (NOGUEIRA apud HARADA, 2018).

Segundo Paulsen (2022), os imbrólios pertinentes as tributações suscitaram descontento na arrecadação de tributos, por vezes não observando o respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes. Existindo diversas imposições, desavenças sobre o poder e a autoridade, o processo de arrecadação ensejou vários excessos e arbitrariedades no decorrer da história.

Por não se desenvolver de forma pacífica e utilizar-se muitas vezes da violência, constrangimentos e desrespeitos de direitos é que se inicia a necessidade do surgimento da legalidade tributária. Assim, vem sendo consignado nos códigos e constituições elaboradas durante a evolução, constituindo uma seara do direito e exigível através da relação jurídica e o contribuinte (HARADA, 2018).

## 1.2 O DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Primeiramente cumpre destacar que o sistema tributário brasileiro foi concebido na Constituição, no ministério de Ricardo Lobo Torres, o sistema Constitucional deve apresentar as características e requisitos dos sistemas tributários firmados por uma legislação ordinária e a diferença é o grau de completude e alcance das normas ordinárias (TORRES, 2009, p.326).

Nesse norte, assevera Barroso (2020), que quanto aos ramos infraconstitucionais do direito tiveram seus parâmetros definidos na Constituição, isso era relevante para as normas infraconstitucionais com incidência descrita na carta constitucional.

O conceito do Sistema Constitucional Tributário é explicado por Ricardo Lobo Torres, o autor inicia-se do princípio em que o conjunto de elementos da unidade constitucional parte da coerência lógica e que não exista contradições, assim, é necessário olhar para um pluralismo, integrando os demais sistemas presentes no mesmo texto para concluir uma análise satisfatória do sistema. Em resumo, deve-se

analisar o texto como um complexo de normas, as de ordem cível, penal, financeira e as demais normas principiológicas que delimita o todo (TORRES, 2007 p. 01).

No mesmo passo, leciona Luís Roberto Barroso que o direito Constitucional é não apenas um sistema, mas sim, uma forma de ler e interpretar as normas do direito, sendo essas as normas infraconstitucionais. No que pese, a Constituição de 1988 é analítica, possui vários princípios que direcionam matérias distintas no mesmo texto (BARROSO, 2020).

### 1.2.1 Histórico Constitucional Brasileiro

A incidência de uma legislação tributária no Brasil inicia em 22 de abril de 1500, momento em que o Brasil é descoberto pelos portugueses, algumas regras já eram emanadas pelas autoridades portuguesas e aplicadas no território brasileiro, sendo assim, a primeira faceta tributária do Brasil foi amparada pelas leis lusitanas (NASCIMENTO, 2016, p.25).

Em contrapartida, assevera Balthazar (2005), que uma corrente de autores afirma que o sistema tributário teve início somente em 1822, quando foi elaborada uma legislação fiscal brasileira, mas mantendo algumas características das normas portuguesas.

Neste mesmo sentido, Benedito Marques assevera.

A História do Direito Agrário no Brasil passa pelo Tratado de Tordesilhas, assinado em 7.6.1494, por D. João, rei de Portugal, de um lado, e por D. Fernando e D. Isabel, reis da Espanha, do outro.

Por esse tratado, as duas maiores potências mundiais da época avançaram que as terras eventualmente descobertas no mundo passariam ao domínio de quem as descobrisse, conforme a estipulação seguinte: traçada uma linha imaginária do Polo Ártico ao Polo Antártico, distante 370 léguas das Ilhas de Cabo Verde, em direção ao Poente, as terras que fossem encontradas à direita daquela linha imaginária seriam de Portugal, enquanto as à esquerda seriam da Espanha.

Esse documento merece ser encarado por sua importância jurídica na formação do sistema fundiário brasileiro, na medida em que, sendo o Brasil descoberto por Pedro Álvares Cabral, de Portugal, adquiriu este o domínio sobre as terras, embora o seu apossamento tenha sido apenas simbólico. O direito de propriedade decorreu de um Tratado, cuja validade jurídica passara pela homologação do Papa Júlio II, através da Bula *Ea quae*. A propósito, há quem diga que tal homologação papal fora dada por Alexandre VI, e não por Júlio II. Controvérsia à parte, o que importa para este trabalho é o valor jurídico que foi atribuído àquele documento, mercê da bênção papal. A Igreja Católica, como visto, exercia autoridade incontestável naquela época (MARQUES, 2015, p 22).

Após o descobrimento do Brasil, Portugal não instituiu nenhuma ocupação territorial, as ações de Portugal voltaram-se para a exploração econômica e em 1534, foi instituído o sistema de capitanias hereditárias. Segundo Nascimento (2016, p. 26), as capitanias tiveram suas raízes no Brasil colônia, a divisão territorial foi dividida com autonomia própria, administrada por donatários indicados por Portugal com a responsabilidade de desenvolver as terras tornando-as prósperas. Em 1822, o império tomou forma e extinguiu as capitanias surgindo as províncias do império.

A luz do império, em 1824 sobre a Constituição, não desenvolveu uma relação tributária fértil, mantendo a centralização do poder na imagem do Imperador, conforme aduz Nascimento (2016), a Constituição imperial foi modificada em 1834, pela lei nº 16, traçando um marco na divisão de rendas tributárias (NASCIMENTO, 2016, p. 28).

Balthazar (2005), aponta que durante o Primeiro Império o sistema tributário ainda que criando suas raízes, continha várias falhas que ensejaram déficits, os impostos eram cobrados sem um planejamento prévio, confuso e desorganizado. O autor ainda conclui que durante o período do império o sistema tributário assemelhou-se com o período colonial. No império houve uma preocupação em favorecer e manter os interesses dos detentores do poder econômico, no que tange ao desenvolvimento econômico em plano nacional.

Em 1889, inicia-se um marco na história do Brasil em decorrência da Proclamação da República. Inicialmente, conforme ensina Balthazar (2005), durante a transição de regime, Rui Barbosa foi designado para o cargo de ministro da Fazenda e de imediato propôs algumas medidas de caráter financeiro para melhorar a circulação do dinheiro, propôs o aumento dos números de sedes bancárias, emissões de moedas e concedeu alguns privilégios.

No ano de 1891 é promulgada a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, teve como inspiração a Constituição dos Estados Unidos. A nova constituição traz consigo os princípios que iluminam o federalismo, com autonomia política, administrativa e financeira dos estados membros, e na seara tributária, a carta Constitucional instituía a competência da União e dos Estados para discriminar as rendas tributárias (BALTHAZAR, 2005, p. 106).

Para findar a breve contextualização da introdução do sistema tributário no Brasil, Nascimento aponta (2016) que após 1981, várias constituições marcaram novas fases de desenvolvimento no que tange a matéria tributária. Nesse lapso

temporal houve dificuldades e várias crises que culminaram em conflitos, estes que entraram para a história nacional, por esse e outros percalços o regime de tributação moldou-se sistematicamente até enquadrar-se no modelo atual.

Segundo Machado (2015), na Constituição de 1988 teve um aumento no número de dispositivos que regem a matéria tributária com emendas, o número é maior, sobre a matéria tributária há a inserção, em sentido estrito tratando sobre os tributos e as limitações de tributação. A Carta Constitucional ainda versa sobre repartições de receitas tributárias e demais questões que envolvem o direito financeiro.

Com o advento da Constituição de 1988 surge novas modificações na estrutura tributária e sucessivamente, a disciplina mereceu uma normatização constitucional e infraconstitucional, também estimulando o desenvolvimento doutrinário e o surgimento de novos estudos tributários (DIFINI, 2008, p.16).

### 1.3 O CONCEITO E A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO

Inicialmente, inicia-se do conceito de tributo, o qual diverge da exegese do termo de imposto, assim, estabelecendo um parâmetro conceitual, e em seguida, será explanado sobre a sua função social do tributo a qual avança para um entendimento que permeia o direito constitucional tributário, presentes nas doutrinas.

#### 1.3.1 Conceito De Tributo

O tributo é uma categoria sobre o qual edificam-se os sistemas constitucionais tributários, é o núcleo do Direito Constitucional Tributário (STARCK apud TORRES, 2007, p. 15).

Becker (2005, p. 277), pondera que a regra tributária incide sobre fato lícito. Cria uma relação jurídica em cujo polo negativo para uma pessoa qualquer e no polo positivo, encontra-se na posição de sujeito ativo, um órgão estatal com função executiva exalando personalidade jurídica.

Em relação ao termo qualificativo de tributário, nota-se o objetivo da doutrina em determinar e limitar um conceito ideal para o termo, mesmo com afinco, percebe-se uma distinção entre os conceitos, mas mantém os respectivos requisitos e elementos estruturais (SABBAG, 2016).

Segundo Ávila (2012), o conceito de tributo pode ser constituído de duas formas distintas, sendo diretamente na Constituição ou por meio da Constituição. A primeira forma perfaz o entendimento do tributo por meio da interpretação da Constituição que versam o respeito ao sistema tributário e outras espécies semelhantes, mas a Constituição cita de forma indireta, preços, tarifas, penas e multas. A segunda forma, busca um conceito de tributo nos instrumentos normativos emanados pela própria Constituição que atribuiu a função de conceituar o tributo, este deve ser encontrado na lei complementar (ÁVILA, 2012 p.322).

Neste norte, o Código Tributário Nacional é didático em instituir uma definição do conceito de tributo presente no artigo 3º, veja:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Acerca do conceito, Amaro (2010), acentua que o art. 3º do código tributário nacional é contraditório e desnecessário. A lógica é sobre explicitar que o tributo é uma prestação que preenche os requisitos, apenas pelo fenômeno lógico da compreensão e a abrangência de todas as situações que preencham os requisitos conceituais utilizados.

A definição tonaliza certa redundância, gera ênfase ao caráter pecuniário da prestação, deixando de maneira explícita a função do tributo. Assimila-se ao conceito constitucional que se refere a uma relação jurídica entre credor e o fisco mediante ao qual o credor ou sujeito ativo e o contribuinte, ora agente passivo, e exige uma prestação em pecúnia, não possuindo caráter sancionatório (COSTA, 2019).

### 1.3.2 Diferença entre imposto e tributo

Quando se trata dos princípios do sistema tributário, a Constituição Federal de 1988 estabelece que a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios podem instituir alguns tributos, ao destrinchar o conceito de "tributo" como gênero. Pois o tributo parece um conceito de lógica jurídica válido em qualquer sistema tributário como a definição para as demais incidências de espécies (BORGES apud MACHADO, 2015, p. 60-61).

De acordo com Paulsen (2022), são cinco as espécies tributárias estabelecidas pela Constituição: imposto, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e a contribuição especial.

Harada (2018), aponta que os impostos são desvinculados de qualquer atuação estatal e são desempenhados exclusivamente pela função do *jus imperii* do Estado. Tendo como fato gerador, a situação independente de qualquer atividade que não há autonomia do Estado realizada pelo contribuinte. O imposto representa uma parte da riqueza individual e particular e é observada pela capacidade contributiva em algumas obrigações tributárias.

Acentua Paulsen (2022), que os impostos são tributos que incidem nas evidências de riqueza do contribuinte. Assim, determinam as normas de competência da Constituição Federal de 1988 nos artigos 153, 155 e 156, onde indicam aos contribuintes, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade predial e territorial urbana. Os fatos geradores de impostos são relacionados ao contribuinte e não ao fisco, fatos conforme previstos no artigo 16 do Código Tributário Nacional.

Os impostos são tributos que o produto não pode ser previamente afetado nos termos do artigo 167, IV, da Constituição Federal, salvo as exceções, como aplicação em serviços de saúde, educação e a possibilidade de afetação à administração tributária, sendo essa proibição o princípio da não afetação (TORRES apud Paulsen, 2022).

### 1.3.3 Função social do tributo

O poder de tributar define a função preferida do constituinte. O exercício da tributação é fundamental aos interesses finais do Estado para auferir as receitas necessárias (COÊLHO, 2020).

Questão de maior relevância dentro do contexto atual é aquela que diz respeito à função social desempenhada pelo Estado no mundo moderno, através de ações políticas de alcance econômico-social. O Estado busca cumprir sua missão grandiloquente, a assegurar o homem ao tema central de suas preocupações, a

segurança indispensável para atingir a plenitude de sua natureza humana. Essa é a função basilar do Estado que visa “garantir a cada homem, na ordem temporal, a realização de sua natureza humana (ATHAYDE apud NASCIMENTO, 2016, p. 78).

Com o surgimento do Estado Democrático de Direito, consolida-se a ideia de que a defesa dos direitos individuais deve e pode ser realizada por meio de políticas ativas do Estado e não apenas de limitações à ação estatal. Cabe ao Estado, inclusive mediante a utilização de políticas fiscais induzir a concretização de direitos fundamentais e tarefas públicas. Desse modo, tem se pensado no uso de tributos como forma de proteção do meio ambiente, de estímulo à família, incentivo à cultura, entre outros (CALIENDO, 2020).

Do mero instrumento de enriquecimento do soberano a tributação significará o modo de financiamento do Estado, com clara distinção entre Fazenda Pública e Tesouro Real, ou seja, entre o patrimônio do soberano e o patrimônio público. No estado de direito, a tributação passa por nova revolução e começa a significar o modo de custeio de políticas públicas e, finalmente, no estado democrático de direito passa a significar o modo de financiamento dos direitos fundamentais. Neste último caso, a tributação financiará escolhas públicas com a participação do cidadão, que deliberará entre projetos conflitantes, estabelecendo quais os interesses a serem apoiados e quais serão descartados (CALIENDO, 2020).

Na atualidade, a tributação constitui um poder-dever, atividade essa que se mostra no emprego de instrumentos e formas que possibilitam e facilitam a arrecadação dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades finais. Como é sabido, a prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo implicam demasiados gastos, porque o Estado em regra, não pode prescindir de exigir dos seus administrados as obrigações com caráter compulsório (COSTA, 2019).

A tributação constitui instrumento para atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consubstanciados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e da marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais; bem como na promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (COSTA, 2019).

#### 1.4 A APARIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE RURAL

Realizadas as breves explicações, adentramos diretamente no objeto de estudo, que é o Imposto territorial rural e a sua base de cálculo. As considerações alhures servem para apoio interpretativo e situar o imposto e sua importância na história e evolução. A base de cálculo será objeto do segundo capítulo, que abordará sobre a regra matriz de incidência tributária do Imposto Territorial Rural.

Em linhas supras, situa-se diversas situações históricas. A primeira aparição histórica do imposto sobre a propriedade rural foi em Roma e alguns autores afirmam ser o primeiro local de incidência que se tem registro. O tributo era cobrado daqueles que utilizavam as terras de regiões conquistadas, assim, um dos tributos mais antigos existentes (MARTINS et al, 2010 p.126).

No Brasil, o imposto territorial rural foi criado e ministrado pelos Estados-Membros pelo uso da competência concorrente e residual presentes na Constituição de 1891, esta que vigorou até 1961. A Constituição de 1946 determinou que os Estados possuíam competências para estabelecer impostos sobre a propriedade territorial, salvo a urbana, ainda. A Emenda Constitucional n.º 5, foi determinante manter o imposto territorial rural como instrumento de política fiscal de reforma agrária e combate aos latifúndios improdutivos (BALEEIRO; DERZI, 2018).

Segundo Balthazar (2005, p.109), para os Estados-membros, a Constituição estabelecia uma competência para criar e instituir alguns tributos, e outros desde que não contrariassem o artigo 129 da Constituição. Aos Estados-membros competia a tributação nos Municípios. A Constituição ainda consagrou alguns princípios como o da legalidade tributária, o princípio da uniformidade do imposto federal, e outros. Como competência exclusiva dos Estados, cabia a eles decretar impostos: sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; sobre imóveis rurais e urbanos; sobre a transmissão de propriedade; sobre indústrias e profissões; taxas de selos referentes aos respectivos governos e contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios.

Afirma Torres (2011, p.382-383), que a finalidade do imposto territorial rural tem como objetivo a finalidade extrafiscal, com a missão de efetivar uma justiça agrária, para estabelecer uma forma de “reforma” e estabelecer uma política de distribuição de terras.

No bojo da Constituição de 1969, o imposto territorial rural possuía competência da união e repassada aos municípios pela sua extrafiscalidade. Por meio do INCRA, a união administrou e recolheu o imposto, mesmo que apresentando objetivos extrafiscais, porém os municípios possuem parcela do montante arrecadado. Por este motivo, declarou o Supremo Tribunal Federal acerca das inconstitucionais em retenções realizadas pela união no montante arrecadado, determinando a restituição aos Municípios (BALEEIRO; DERZI, 2018).

## 1.5 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NORTEADORES DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

Sendo objeto cultural, o direito e as normas jurídicas carregam um valor. Esse é considerado axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de normas para as demais leis, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel no conjunto, acabam exercendo influência sobre grandes porções do ordenamento jurídico, informando o caráter da compreensão de múltiplos segmentos. No Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar essas regras, mas também se emprega a palavra para fixar importantes critérios interpretativos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está correspondendo e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma (CARVALHO, 2019).

No magistério de Torres (2007, p.205), o Imposto Territorial Rural subordina-se e é abrangido por todos os princípios constitucionais, no entanto, se houver alíquotas elevadas poderá a extrafiscalidade do tributo ocasionar óbice no princípio da vedação do confisco.

### 1.5.1 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva segue em uma linha tênue, percebe-se que apenas possuir a propriedade rural, pode demonstrar uma situação de riqueza, e a capacidade de pagar, não sendo diretamente a propriedade e suas benfeitorias e melhorias levadas em consideração na base de cálculo (MCLURE apud TORRES, 2007 p.205).

### 1.5.2 Desenvolvimento econômico

Quanto ao desenvolvimento econômico, Torres (2007, p.205-206), afirma que é de suma importância, pois trata-se do princípio do desenvolvimento econômico que permeia a estrutura ordinária do Imposto Territorial Rural, este tributo possui uma característica extrafiscal, que deve ser fixado com o objetivo de promover o desenvolvimento rural e estimular a reforma agrária, a redistribuição de terras, o desestímulo da manutenção de glebas improdutivas, o combate aos grandes latifúndios e o combate as migrações internas.

Para isso, aparece sendo denominado por leis que não são tributárias, o Estatuto da Terra e o Sistema de Cadastro Rural, novidade introduzida no teor da Lei n ° 9.393/96 (MORAES apud TORRES, 2007, p. 205-206).

### 1.5.3 Repartição do produto da arrecadação

No que tange a repartição do produto da arrecadação do imposto, novamente Torres aponta e adverte que é dever dos municípios a parcela de 50% dos imóveis neles localizados e se for escolha pelo convênio do município e união é do município a totalidade da arrecadação do Imposto Territorial Rural. A participação dos municípios na arrecadação do Imposto Territorial Rural não é condicionada e é realizada de maneira direta, sendo entregue ao ente municipal o montante, independentemente de convênio com a união (TORRES, 2007, p. 206).

Assim, no primeiro capítulo apresentado o contexto histórico e o desenvolvimento do imposto territorial rural, o próximo capítulo tratará sobre a classificação do Imposto territorial na legislação pátria e suas esfericidades.

Portanto, ao sintetizar o primeiro capítulo é necessário primariamente interpretá-lo de maneira histórica, pois o desenvolvimento tributário se deu ao longo da história, muitas vezes de maneira conturbada. No Brasil, segundo a doutrina, o marco tributário é consagrado pelas leis Lusitanas, em 1.500.

No decorrer do desenvolvimento legislativo do Brasil, tivemos períodos de instabilidade política e institucional que deflagraram algumas circunstâncias que prejudicaram o desenvolvimento social, e o direito tributário é o alvo principal, é onde

sempre recai um ônus ao contribuinte, a instabilidade institucional ainda permeia o direito tributário, portanto faz-se necessário adequar as normas vigentes aos preceitos constitucionais, para o que o tributo cumpra sua função, não apenas de manter a ordem econômica equalizada, mas de manter uma sociedade justa e garantir a aplicação e efetivação dos direitos fundamentais presentes na nossa Carta Constitucional.

## 2 CLASSIFICAÇÃO DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

Preliminarmente, é importante salientar que o objetivo principal da classificação é apresentar de forma sintética e didática o mecanismo de funcionamento do imposto territorial rural, aspectos estes, que foram abordados neste capítulo. O tema principal será abordado de maneira paliativa no último capítulo, assim, formando uma linha do tempo a qual irá ajudar a compreender o problema envolvendo a base de cálculo e sua abrangência em relação a função social do Imposto Territorial Rural.

### 2.1 FUNÇÃO SOCIAL DO ITR

É necessário compreender que a função social do Imposto Territorial Rural está atrelada ao conceito de função social da propriedade rural, presente na Constituição Federal de 1988, uma deriva da outra, o que difere das linhas alhures que dispõe sobre o conceito da função social do tributo onde será explanado a seguir alguns conceitos e problemáticas a respeito. A seara constitucional que conceitua a função social da propriedade será abordada em completo teor no último capítulo.

Preliminarmente, insta salientar que o Imposto Territorial Rural proporciona a instrumentalização e o desenvolvimento de políticas sociais nas áreas rurais, possuindo alguns incentivos para as pequenas propriedades que serão destrinchados em outros tópicos pertinentes. Observa-se que dentre eles, está o cumprimento do princípio da função social da propriedade, o qual estimula a produção agrícola, almejando que a propriedade cumpra a sua função social que é produzir, desenvolvendo e se tornando produtiva (JÚNIOR, 2020, p.47).

Presente no artigo 186 da Constituição Federal, a função social da propriedade rural deve obedecer a alguns parâmetros, a função social será cumprida quando respeitados os critérios de aproveitamento racional e adequado; utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; observância das disposições que regulam as relações de trabalho; exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores (BRASIL, 1988).

Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I - Aproveitamento racional e adequado;

- II - Utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;
- III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho;
- IV - Exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores (BRASIL, 1988).

O objetivo do artigo 186 é salutar que a presença dos valores referenciados na Constituição ultrapassa os interesses da produtividade agrícola, mas também contempla e abrange a proteção do meio ambiente, a utilização adequada das reservas naturais e as precauções com as relações de trabalho, assim integrando os incisos do artigo supramencionado, lapidando o conteúdo funcional dos comandos constitucionais da propriedade (TEPEDINO apud LOUREIRO, 2003, P 137).

A produção agrícola que especula alguma atividade e se desenvolve de maneira isolada, não implica e não elide os demais elementos da função social, ocorre que a produção agrícola quando aplicado a hermenêutica sistemática, não possui cunho econômico, no entanto, envolvem os demais princípios do sistema (LOUREIRO, 2003, p. 138).

Nesse norte, aponta Coelho (2020), que não é apenas necessário incentivar a política de desenvolvimento da produção agrícola, mas também utilizar meios apolíticos para servir como suporte ao desenvolvimento, determinando a maneira em que o desdobramento agrícola deverá acontecer, demonstrando como os graus de eficiência na exploração das áreas rurais e a utilização da terra deverá ser linear e proporcional em todas as regiões do país.

Ainda o autor aponta dois problemas que permeiam e deturpam os aspectos da função social da propriedade, um deles é a ideia que a propriedade privada sirva como posse “sagrada”, ou seja, correspondem ao devaneio de que a propriedade rural é algo intocável até mesmo pelas normas tributárias, ideal que é herança do pensamento medieval. A segunda praxe é possuir terras como reserva de valor ou status, pois é necessário que a propriedade seja permeada por proprietários produtivos e assíduos que produzem e não são apenas um título de posse. A progressividade do ITR será discutida adiante, no entanto, serve como política para desestímulo dessas práticas e funcionada como política fundiária se usada com boa-fé (COELHO, 2020).

Para finalizar o compêndio explanado, é lógico perceber que o Imposto Territorial Rural foi moldado para servir como instrumento de política pública. Seu desenvolvimento ao longo do tempo demonstra que o objetivo do imposto não se deu

apenas com a finalidade de arrecadar receitas públicas, cumprir finalidades econômicas ou regulares o uso adequado do meio ambiente nas áreas rurais, ele assume o caráter para efetivar a função social de políticas públicas (CARVALHO apud JÚNIOR, 2020, p. 48).

## 2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Inicialmente para vislumbrar com clareza, será explanado sobre o conceito e a mecânica de cada tópico, inicia-se pela hipótese de incidência que por vezes está atrelada com o conceito do fato gerador. No entanto, é necessário reafirmar a diferença por questões metodológicas, organizacionais e de didática que será exponencialmente desenvolvida apartada.

Conforme aduz Ataliba “a doutrina tradicional no Brasil costuma designar por fato gerador aquela figura conceptual e hipotética - consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei” (ATALIBA, 2006, p. 22).

Ora, não se pode aceitar essa confusão terminológica, consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome. Não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco. Por isso, parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo (fato gerador) (ATALIBA, 2006, p. 54).

A hipótese de incidência tributária compreende a exegese legislativa do fato, uma vez deflagrado cria o vínculo com a obrigação tributária principal. Portanto, ocorrendo uma situação fática, essa direcionada pela lei, é apta a vincular o nascimento da relação obrigacional de pagar tributos (COSTA, 2019).

A razão pela qual é necessário distinguir as duas coisas, denominado assim a hipótese de incidência e limitando ela ao conceito legal do tipo tributário e fato imponible ou fato concreto é a deflagração do núcleo do verbo que acontece em um determinado tempo e lugar, assim criando a obrigação tributária (ATALIBA, 2006, p.54).

Em síntese, o fato gerador em abstrato é substituído pelo termo hipótese de incidência, trata-se da situação hipotética em abstrato. O fato gerador, em concreto é designado de maneira a aperfeiçoar, deixando de ser hipótese e materializando-se no plano concreto (JÚNIOR, 2020, p.30).

No caso do Imposto territorial rural, encontra-se no 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, localização fora da zona urbana do Município (BRASIL, 2008).

Em outra situação, encontra-se o imposto territorial rural em que o aspecto espacial conta com uma localidade específica e não apenas uma genérica, ela é coordenada indicativa, onde efetivamente é a região do território, como marco de território em zona rural (COSTA, 2019).

Portanto, concretizando o fato, surge a figura do contribuinte condicionado a previsão legal abstrata anterior ao fato concreto que definiu a hipótese da incidência tributária (JÚNIOR, 2020, p. 31).

### 2.3 FATO GERADOR DO ITR

Pois bem, na explicação de Harada (2018), tem-se que o fato gerador do Imposto Territorial Rural é aquele que recai sobre a propriedade imóvel na zona rural, excluindo aquela situada na zona urbana do Município. O conceito está elencado no § 1º do artigo 32 do Código Tributário Nacional.

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.

[...] (BRASIL, 1966).

O artigo 29 do Código Tributário Nacional estabelece de maneira específica o fato gerador do Imposto Territorial Rural, constitui quando o ser proprietário, ou

possuidor, ou detentor do domínio útil, ou que não segue o texto Constitucional - que determina ser Contribuinte do Imposto Territorial Rural apenas o proprietário do imóvel rural. Neste prisma, a doutrina majoritária compreende que o artigo do Código Tributário é consonante com a Constituição (MINARDI, 2015).

Conceituado no 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, localização fora da zona urbana do município (BRASIL, 1966).

Por tratar de um imposto sobre a propriedade, alguns autores acolhem o argumento de ser inconstitucional o final do artigo 29 do Código Tributário Nacional, que tributa a posse (HARADA, 2018). Esse argumento de inconstitucionalidade carece de razão. A “propriedade” não deverá ser interpretada de maneira literal e restritivamente, isso porque o imposto recai sobre o fato econômico e a propriedade por seu domínio útil ou por sua posse (HARADA, 2018).

Segundo Machado (2018), o Imposto Territorial Rural possui como fato gerador não só a propriedade, mas o domínio útil e a posse. Assim, engloba aquele que age como se fosse o proprietário do imóvel, não sendo necessária a ausência de registro formal de propriedade, o que afastaria a incidência da norma tributária. O imposto recai para aqueles que fazem o uso não ensejando a responsabilidade para o proprietário.

Ainda em consonância com o domínio útil, o imposto encontra óbice e não pode ser cobrado daquele que, ainda possuindo o registro da propriedade, encontra-se privado de suas faculdades inerentes a posse por motivos de força maior, como por exemplo, ter seu imóvel invadido pelo movimento “sem terra”, e não havendo solução para o esbulho possessório em juízo (MACHADO, 2018).

O artigo 153, VI, da Constituição Federal, afirma o critério material do ITR, o qual consiste em ser para o proprietário de imóvel rural, assevera Minardi (2015), ser proprietário, nos termos do artigo 1.228 do Código Civil, envolve 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 a posse.

Segundo o diploma civil:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha (BRASIL, 2002).

Aduz Sabbag (2020), salienta que a propriedade é o gozo jurídico cristalino de uso, fruição e disposição do bem imóvel. O domínio útil é um dos elementos de gozo jurídico da propriedade. A posse trata de situações em que o possuidor age como se fosse possuidor do domínio útil, assim, por exemplo, ter posse pela usucapião, essa deve dar-se de maneira regular.

Segundo Leandro Paulsen (2017), o imposto Territorial Rural possui fato gerador continuado, que não se realiza em um ato ou negócio, mas em uma situação jurídica adquirindo status jurídico.

## 2.4 SUJEITO ATIVO

Entende-se por Sujeito Ativo como sendo o titular da capacidade tributária ativa, aquele que detém a finalidade de arrecadar e fiscalizar o título fiscal, no entanto, não será sempre a pessoa política que irá ostentar essa competência, poderá ocorrer a transferência da capacidade tributária ativa. É feita mediante lei, com a finalidade de fiscalizar e recolher tributos (COSTA, 2018).

No caso do Imposto Territorial Rural, o Sujeito Ativo é a união, conforme determinação do artigo 153, § 4º III, da Constituição Federal, a união poderá repassar a responsabilidade fiscal e a cobrança do ITR para os municípios, de modo a não reduzindo ou eximindo qualquer imposição do recolhimento (MINARDI, 2015, p.720).

O dispositivo não altera a competência tributária da união, mas autoriza o legislador federal delegar ao município a condição de sujeito ativo da obrigação tributária titular dos poderes de fiscalizar e arrecadar o imposto. A Lei n. 11.250/2005 regula o artigo 153, §4 III, da CF, permitindo a transferência da responsabilidade de fiscalização e arrecadação do ITR pelos municípios por meio de um convênio entre a união e o município, com arrimo no seu artigo 1º:

Art. 1º. A união por intermédio da secretaria da receita federal, para fins do disposto no inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários e de cobrança do Imposto sobre a propriedade territorial rural de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal,

sem prejuízo da competência supletiva da secretaria da receita federal (BRASIL, 2005).

O município tem o direito de optar em fiscalizar e cobrar o ITR, o artigo 158, II da CF determina que ele recolherá 100% da receita do ITR. Se não for feita a fiscalização e a cobrança pelo município ele ficará apenas com 50% da arrecadação do Imposto (MINARDI, 2015, p.720).

## 2.5 SUJEITO PASSIVO

A semântica lógica deduz que se um é responsável pela exigência do adimplemento da obrigação tributária, outrem deve quitá-la, assim, Joviano Cardoso afirma que o sujeito passivo é aquele obrigado ao adimplemento da obrigação tributária, *in casu* o Imposto Territorial Rural (JÚNIOR, 2020, p.28).

Nas lições de Eduardo Sabbag, o sujeito passivo do ITR é qualquer pessoa que possua os direitos de gozo do imóvel rural. Conforme o art. 5.º do Decreto. nº 4.382/2002, exemplificando são os detentores de tal direito como o proprietário; titular do domínio útil e o possuidor. Nos casos em que haja um proprietário e um possuidor, o proprietário do domínio útil será o contribuinte do ITR, em função da propriedade ter sido o fato gerador ocorrendo comumente nos casos de arrendamento do terreno rural, o arrendatário detém a posse e o imposto é exigível do proprietário (SABBAG, 2020).

No mesmo norte, como disciplina a doutrina majoritária contribuinte do Imposto territorial rural, inicialmente é o proprietário do imóvel, aquele que detém a posse plena do bem. Havendo bifurcações, como aponta Leandro Paulsen, por enfiteuse, o contribuinte é o titular do domínio útil, não havendo conhecimento do foreiro e nem o titular do domínio, será responsável aquele que detém a posse do imóvel, havendo o *animus domini*, posse como se proprietário fosse (PAULSEN, 2017).

## 2.6 BASE DE CÁLCULO

Entende-se por base de Cálculo, como decorrência de o imposto ter por fato gerado uma grandeza econômica (riqueza) do contribuinte, esse montante deve ser dimensionado. Assim é tributada a propriedade, à base de cálculo é o seu valor venal;

tributada a circulação de mercadorias, o valor da operação, *in casu* o valor atrelado na base de Cálculo do ITR é o valor fundiário, valor da terra nua (PAULSEN, 2017).

Afirma Machado (2018), que a base de cálculo do imposto territorial rural é o valor fundiário do imóvel, este seja o valor da terra nua tributável nos termos do art. 10 da Lei nº 9.393/96.

No mesmo sentido, Leandro Paulsen (2020), em seu ministério, afirma que o Código Tributário Nacional, definiu como base de cálculo do imposto territorial rural o valor fundiário, este se mede pela extensão de terra, valorando apenas a terra nua, sem considerar o valor das construções, instalações, benfeitorias, culturas, pastagens e florestas plantadas.

Nas lições de Aliomar Baleeiro, disciplina que conforme o artigo 30 do código tributário nacional, a base de cálculo do imposto é composta pelo valor fundiário da propriedade. Entende-se por valor fundiário, aquele que regula o solo nu, não utilizando edificações para sua contabilidade, nem outras acessões como a flora e solos naturais sem a ação humana, devendo assim ser entendido como valor do solo, até em questão, o fato gerador é a propriedade ou a posse do imóvel (BALEIRO, 1993, p.150).

A base de cálculo, juntamente com alíquota, conceitua o aspecto quantitativo da hipótese de incidência. O Código preceitua ser a base do cálculo do imposto o valor fundiário como supra mencionado. A Lei n. 9.393, de 1996, revela que a base de cálculo do ITR é o valor da terra nua tributável, o que significa que na fixação da base de cálculo não se considera o valor dos bens imóveis adquiridos por acessão ou benfeitorias (COSTA, 2018).

Ao instituir o tributo, o art. 11 da Lei n. 9.393/96 determina que o cálculo se dê sobre o “Valor da terra nua tributável” conhecido pela sigla VTNT, que é responsável por mensurar, excluindo as áreas de preservação permanente de reserva legal, de interesse ecológico e as comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, agrícola ou florestal. Assim, mensurado, tem-se o VTNT pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total do imóvel (PAULSEN, 2017).

## 2.7 ALÍQUOTA

Outro aspecto integrante necessário para somar o montante do valor devido é integrado a base de cálculo, trata-se do *quantum* calculado pelo sujeito passivo e que resulta da conjugação da base de cálculo e as alíquotas (COSTA, 2018).

Em relação às alíquotas do ITR, há preceito constitucional no sentido de que o imposto será progressivo e as alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, assim expressando sua função extrafiscal, mediante a aplicação do princípio da função social da propriedade rural (COSTA, 2018).

Atendendo a esse dispositivo, a Lei n. 9.393, de 1996, estabelece as alíquotas do ITR, na sua função da área total e do grau de utilização do imóvel que podem variar de 0,03 a 20%, conforme o grau de uso da propriedade, de caráter confiscatório, portanto, incompatível quando comparado ao princípio da vedação da utilização de tributo com efeito confiscatório (COSTA, 2018).

Eduardo Sabbag argumenta que é possível que haja a incidência de confisco nos casos de imóveis acima de 5000 ha, em que o grau de utilização não alcance os 30% do uso da propriedade (SABBAG, 2020).

Ocorre que no lapso temporal de cinco anos ( $5 \times 20\% = 100\%$ ), o valor venal da propriedade seria consumido pelo tributo. Mesmo que o imposto tenha a sua função extrafiscal de desestimular as propriedades improdutivas a tributação não poderá configurar confisco (SABBAG, 2020).

No Supremo Tribunal Federal o assunto já foi debatido em 2018. A progressividade das alíquotas é constitucional conforme fora decidido, entendeu-se que a progressividade do ITR é legal em decorrência do tamanho da propriedade rural (SABBAG, 2020).

## 2.8 HIPÓTESES DE ISENÇÃO

Para que haja a incidência da isenção é necessário que outra norma determine as situações, limitando e mitigando os efeitos da incidência tributária. Assim dispõe o Artigo 3º da lei 9.393/96 (JÚNIOR, 2020, p.57).

Art. 3º 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 (BRASIL, 1996).

Nesse contexto, o Imposto Territorial Rural serve como um instrumento para viabilizar o efetivo cumprimento da função social da propriedade rural, onde o proprietário será estimulado a produzir, mas diminuir sua alíquota nas hipóteses de isenção (COSTA, 2018).

Essa exoneração tributária se condiciona pelos pressupostos apontados na Constituição, sendo que a pequena gleba rural há de ser aclarada pelo legislador infraconstitucional (COSTA, 2018)

Ainda, é necessário salientar que as pequenas glebas rurais possuem imunidade tributária, por conseguinte, importa trazer à tona o conceito de imunidade tributária que versa como um fenômeno de natureza constitucional, sendo direta ou indireta, determina a incompetência das entidades tributantes com o escopo de onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações, (CARRAZZA, 2010).

Finaliza-se no que diz a imunidade das pequenas glebas, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel é beneficiário da isenção. O tamanho da gleba fica sob reserva de lei complementar, pois é o módulo da limitação ao poder de tributar da união, senhora da exação (COELHO, 2018).

Assim, apresentadas as características da legislação tributária sobre o imposto territorial rural, é notório atribuir um sentido extrafiscal ao imposto, mesmo possuindo cunho inconstitucional pela sua progressividade excessiva, é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que a progressividade do imposto não seja inconstitucional, mas pode violar o princípio do não confisco, por outro lado há imunidades no que tange as pequenas propriedades, assim, foi a adaptação criada pelo legislador para incidir a função social da propriedade rural na base de cálculo do

imposto territorial rural. Quanto a base de cálculo, podemos concluir que a sua incidência se dá no valor da terra nua, não elidindo as construções realizadas, assim não atribui o valor total da propriedade, apenas o valor venal da propriedade como consagra o Código Tributário Nacional.

Em síntese, o contribuinte é o proprietário do imóvel rural, quem possua seu domínio útil. Excluindo do polo de contribuinte o arrendatário, comodatário ou qualquer parte que tenha como relação jurídica formalizada por contratos de arrendamento de natureza obrigacional, assim, não há modificação da relação com o fisco.

A base de cálculo do Imposto sobre a propriedade Territorial Rural é o valor fundiário do imóvel (valor da terra nua tributável), ou seja, o preço de mercado do terreno, este apurado no primeiro dia de janeiro de cada ano. A incidência do Imposto Territorial Rural, mensura o valor do imóvel rural, incidindo o valor da terra nua tributável, não somadas as benfeitorias e demais construções que agregam valor ao bem.

As alíquotas são progressivas e possuem valoração extrafiscal, como política de desestímulo aos grandes terrenos improdutivos, variam de 0,03% até 20% em decorrência da função social da propriedade. No entanto, possui caráter confiscatório.

Como citado em linhas alhures, os imóveis rurais possuem imunidade constitucional, aplicada as pequenas glebas rurais que cumprem sua função social da propriedade.

### **3 A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE RURAL COMO ESTIMULO PARA A INCIDÊNCIA DAS BENFEITORIAS NA BASE DE CÁLCULO**

Inicialmente será destrinchado alguns conceitos e o desenvolvimento que permeiam a propriedade no direito pátrio, baseando-se nas doutrinas clássicas e atuais do direito civil.

Há de ressaltar que o objeto de estudo é o direito Tributário, no entorno da base de cálculo do Imposto Territorial Rural. Para concluir, após uma introdução histórica, explanação dos princípios constitucionais do Imposto Territorial Rural, competências, imunidades e conceitos, perfaz necessário examinar os institutos da base de cálculo, envolvendo os conceitos que transcendem o direito tributário e avançam na esfera cível, com enfoque para a natureza extrafiscal do imposto.

Destarte, não assiste óbice essas definições concebidas pelos estudos do direito civil ao que tange a propriedade rural no direito tributário, a qual é idealizada como uma abstração, conforme apresentadas alhures, dificultando o itinerário conclusivo do estudo vertente.

Portanto, é necessário trazer à baila algumas definições acerca da função social da propriedade, e para tanto, faz-se forçoso apresentar as definições de searas distintas para dilatar os conceitos e ampliar a compreensão, haja vista no direito pátrio, no que tange ao imposto territorial rural, temos uma interpretação ampla de vários conceitos, estes na maioria contemplados pela ordem constitucional, e como há incidência geográfica dos terrenos nos quais incidem a norma tributária, faz-se necessário observar os conceitos atribuídos ao imóvel, com será apresentado a seguir.

#### **3.1 PANORAMA HOLÍSTICO DA PROPRIEDADE NO DESENVOLVIMENTO DO DIREITO PÁTRIO**

Inicia-se o desenvolvimento com a presença inequívoca do labor realizada pelo mestre Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, conceituando a propriedade, domínio, como o prisma de formação e evoluções históricas para supor a existência da forma que é adotada pelo ordenamento jurídico atualmente (MIRANDA, 2012, p. 103).

Para Clóvis Beviláqua, a posse antecedeu a propriedade para satisfazer a necessidade do homem primitivo não havendo uma organização jurídica. No entanto, as coisas necessárias faziam à vida precária, a sobrevivência e a família, estavam ao alcance daqueles que poderiam colher e mantê-la (BEVILÁQUA, 2003, p. 15).

O conceito de domínio deu-se aos poucos, partindo da propriedade individual, referindo-se à própria coisa e não sobre o seu uso, precedeu na história a propriedade coletiva (tribal) ou grupal, portanto, a propriedade coletiva na antiguidade interioriza a propriedade individual (MIRANDA, 2012, p. 103).

A partir do desenvolvimento da propriedade individual, tem-se o conceito de domínio, seguindo um critério de interesse grupal, a formação da propriedade individual preside no princípio do interesse de cada indivíduo pertencente ao grupo. Para interpretar as regras sobre o domínio e os demais direitos reais, é necessário atentar as origens de cada povo ou fagulhas de civilizações, só assim compreendemos o processo de categorização positiva da legislação antecessora e presente (MIRANDA, 2012, p. 103).

Como explicado acima, a propriedade comum, precedeu a individual, embora, no limiar da história vivenciamos um ambiente saturado de direitos individualistas, portanto, é necessário pensar primeiro no domínio e posterior a comunhão. Após individualizar a propriedade, negou-se de servir aos indivíduos e à família, assim, formando o latifúndio, criando um individualismo despótico, resultando a propriedade latifundiária, senhorial, que dilacera a economia dos povos e inclina embaraço na valorização do ser humano e agrava a desigualdade (MIRANDA, 2012, p. 104).

Como exemplo, corrobora o desenvolvimento romano a transformação das possessiones, porções de *ager publicus* ocupadas pelos Patrícios, nas propriedades particulares, levou a concentração crescente da fortuna imobiliária (MIRANDA, 2012, p. 104).

Segundo Paulo Lôbo, no Brasil após o descobrimento pelos portugueses, a “posse-utilidade” era o título de pertencimento das coisas. Concedidas as terras durante o longo período das sesmarias, com condições suspensivas de sua utilização efetiva, ocorria a devolução ao Estado, sem a posse efetiva, a concessão era extinta. No entanto, esse sistema teve pouco proveito, logo substituiu-se pelas capitânicas reais (LÔBO, 2019).

O Código Civil de 1916 é o resultado tardio da modernidade liberal e do individualismo positivo, iluminando ainda a velha praxe individualista, mesmo que

mais de um século depois da revolução francesa. Por isso, o direito de propriedade que regula é o senhorio absoluto sobre a propriedade. A legislação posterior buscou frear os excessos individualistas, definindo restrições e limitações, pautadas nos interesses sociais (LÔBO, 2019).

Ademais, no Código Civil de 2002, ainda que possuindo resquícios dos valores que consolidaram-se no limiar do século XX, especialmente os da solidariedade social e da dignidade da pessoa humana, refletindo nos direitos das coisas, manteve a autonomia da posse e da propriedade deixando de vez ser concebida como senhorio e ilimitado, ainda que não definiu explicitamente a função social da propriedade e da posse, ainda que observada a primazia da Constituição de 1988 (LÔBO, 2019).

Segundo Paulo Lôbo (2019), o Código Civil de 1916 é externalizado o pensamento oitocentista. No artigo 524 expressava-se o pensamento individualista do proprietário, ventilando a ideia de que não era necessária a incidência de requisitos para cumprir uma função, suprimindo o enunciado código napoleônico que estabelecia o exercício com caráter absoluto, o código elaborado por Clóvis Beviláquia possuía a natureza absoluta enrustida, ilimitada e exclusiva. Assim disciplinava o diploma cível de 1916 em seu artigo 524: “A lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua” (BRASIL, 1916). O texto permaneceu assim em sua literalidade, ocorre que com o código de 2002 trouxe uma evolução que permitiu uma mudança fundamental (LÔBO, 2019).

Finalmente, a propriedade funcionalizada rompe frontalmente o paradigma individualista anterior, cercando-se de alicerces inerentes a liberdades e deveres. O contexto social e econômico mudou, a partir de meados do século XX, os centros de poder econômico migraram das titularidades sobre as coisas imobiliárias para os controles da riqueza, principalmente mobiliária (LÔBO, 2019).

No que diz respeito à posse no arcabouço pátrio, Gustavo Tepedino, explica que a propriedade deve ser compreendida pela interação entre a estrutura e função, portanto são indissociáveis. A estrutura do direito de propriedade é composta por dois núcleos de poderes inerentes ao proprietário, estes compõem o sistema econômico e jurídico do domínio (TEPEDINO; FILHO; RENTERIA, 2021).

Dessa forma, aduz o caput do artigo 1.228 do Código Civil: “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” (BRASIL, 2002). Portanto, o artigo 1.228

do diploma cível descreve o conteúdo econômico, o núcleo do domínio, atribuindo as faculdades de usar, gozar e dispor e ainda, indica o conteúdo jurídico do núcleo, aquele externo do domínio, atribuindo a faculdade de repelir a ingerência alheia ao bem (TEPEDINO; FILHO; RENTERIA, 2021).

Segundo, Marques (2015):

Ao incorporar o princípio da função social no conceito de propriedade (CC, art. 1.228, § 1o), o novo Código Civil Brasileiro estimula uma incursão teórica, ainda que perfunctória, nos institutos da *propriedade*, do *domínio* e da *posse*, buscando a interface com o imóvel rural, cujas nuances foram examinadas neste capítulo.

Afinal, esses institutos permeiam diversas situações jurídicas abordadas no âmbito do Direito Agrário, como, por exemplo, na constituição de garantias hipotecárias nas operações do crédito rural, nas relações dos contratos agrários, nas questões possessórias que envolvam imóveis rurais etc. Nesse mister, de logo se enfatiza que propriedade e domínio são considerados institutos autônomos que não se confundem, embora se completem, e que a posse, colocada na interface de tais institutos, termina sendo indispensável ao efetivo cumprimento da função social da propriedade da terra (MARQUES, 2015, p 43).

A faculdade de usar, consiste em dar à coisa uma destinação econômica, ou seja, poderá utilizar sem que altere a essência do bem. A faculdade de gozar ou usufruir, consiste em requerer benefícios econômicos da coisa, sendo eles, frutos naturais, civis ou industriais, além de seus produtos. O verbo dispor, implica em uma faculdade de decidir quanto ao destino dado à coisa, ou seja, consiste na faculdade de aliená-la a qualquer título, gravá-la, alterá-la ou mesmo destruí-la, salvo de configurar conduta defesa em lei. O poder de reaver de quem injustamente a possua ou detenha, configura a defesa do direito à propriedade, assim é exercido por meio de ação reivindicatória (TEPEDINO; FILHO; RENTERIA, 2021).

### 3.1.1 Do Imóvel Rural

O conceito de bem imóvel pode ser definido conforme o artigo 19 do Código Civil (10.406/2002). O qual tem-se que o bem imóvel “por natureza” é o solo nu e seus agregados da própria natureza (vegetação, árvores etc.), sem considerar o cultivo ou construções, compreendendo as árvores e os frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

Nesse norte, o bem imóvel “por acessão” é tudo que se une ou adere ao imóvel por acessão, como o caso de formação de ilhas, de aluvião, de avulsão, de abandono de álveo, de construção e edificação (SABBAG, 2020).

No que consiste o imóvel rural, temos exposto no Estatuto da Terra (1964), que se preocupou em definir para os efeitos legais, o imóvel rural, nestes termos:

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I - "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada;

II - "Propriedade Familiar", o imóvel rural que, direta e pessoalmente explorado pelo agricultor e sua família, absorva-lhes toda a força de trabalho, garantindo-lhes a subsistência e o progresso social e econômico, com área máxima fixada para cada região e tipo de exploração, e eventualmente trabalha com a ajuda de terceiros;

III - "Módulo Rural", a área fixada nos termos do inciso anterior;

IV - "Minifúndio", o imóvel rural de área e possibilidades inferiores às da propriedade familiar;

V - "Latifúndio", o imóvel rural que:

a) Exceda a dimensão máxima fixada na forma do artigo 46, § 1º, alínea b, desta Lei, tendo-se em vista as condições ecológicas, sistemas agrícolas regionais e o fim a que se destine;

b) Não excedendo o limite referido na alínea anterior e tendo área igual ou superior à dimensão do módulo de propriedade rural, seja mantido inexplorado em relação às possibilidades físicas, econômicas e sociais do meio, com fins especulativos, ou seja, deficiente ou inadequadamente explorado, de modo a vedar-lhe a inclusão no conceito de empresa rural;

VI - "Empresa Rural" é o empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente o imóvel rural, dentro de condição de rendimento econômico ...Vetado... da região em que situe-se e que explore a área mínima agricultável do imóvel segundo padrões fixados, pública e previamente, pelo Poder Executivo. Para esse fim, equiparam-se às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as áreas ocupadas com benfeitorias;

VII - "Parceleiro", aquele que venha a adquirir lotes ou parcelas em área destinada à Reforma Agrária ou à colonização pública ou privada;

VIII - "Cooperativa Integral de Reforma Agrária (C.I.R.A.)", toda sociedade cooperativa mista, de natureza civil, ...Vetado... criada nas áreas prioritárias de Reforma Agrária, contando temporariamente com a contribuição financeira e técnica do Poder Público, através do Instituto Brasileiro de Reforma Agrária, com a finalidade de industrializar, beneficiar, preparar e padronizar a produção agropecuária, bem como, realizar os demais objetivos previstos na legislação vigente;

[...]

a) O imóvel rural, qualquer que seja a sua dimensão, cujas características recomendem, sob o ponto de vista técnico e econômico, a exploração florestal racionalmente realizada, mediante o planejamento adequado;

b) O imóvel rural, ainda que de domínio particular, cujo objeto de preservação florestal ou de outros recursos naturais haja sido reconhecido para fins de tombamento, pelo órgão competente da administração pública (BRASIL, 1964).

O legislador no seu mandatário no ano de 1964, quando definiu o instituto, certamente preferiu afastar discussões a respeito do sentido de imóvel rural, sendo esse que desenvolve atividades agrárias, sendo o principal elemento objetivo. Até então era discutido o critério diferenciador entre o imóvel rústico e o urbano, para alguns doutrinadores apenas o prédio rústico era o que se situava fora do perímetro urbano, aquele definido pela localização, sendo essa a linha tênue da diferença entre o urbano (MARQUES, 2015, p.30).

O mesmo entendimento é pacificado, que essa divisão dos prédios entre urbanos e rurais, é conceituada pelo regramento cível e é encontrada na maioria dos ordenamentos jurídicos, atendendo à natureza própria dos bens (SOUSA apud MARQUES, 2015).

No entanto, não há uma discriminação disciplinar quanto ao uso do bem em relação ao seu titular, que a desvinculação do imóvel agrário ou imóvel urbano está relacionada com a base principiológica constitucional, a respeito da propriedade e sua função social. Assim, o efeito da função social da propriedade no texto constitucional brasileiro que o Estatuto da Terra meditou em seu bojo, serve de critério da destinação como elemento diferenciador entre imóvel rústico e urbano (GISCHKOW apud MARQUES, 2015).

O Código Tributário Nacional, entretanto, seguiu distinta orientação. Adotou o critério da localização para estabelecer a diferença entre o imóvel rural e urbano, assim dispondo, *in verbis*:

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 (BRASIL, 1966).

Porém, da vigência do diploma legal, o Decreto nº 59.428 restabeleceu o critério da destinação, essa ante admitida no Estatuto da Terra, sob o argumento de haver uma distorção. No entanto, o decreto hierarquicamente inferior a lei, foi baixado o Decreto nº 57. Mais tarde, adveio a Lei nº 5.868 por seu art. 6º, buscou-se encerrar a discussão de uma vez por todas, dispondo:

Art. 6º Para fins de incidência do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural, a que se refere o art. 29 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária,

extrativa vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare.

Parágrafo único. Os imóveis que não se enquadrem no disposto neste artigo, independentemente de sua localização, estão sujeitos ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a que se refere o art. 32, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, 1972).

Nesse sentido, há o entendimento do Supremo Tribunal Federal, proferido no Recurso Extraordinário nº 93.850-MG, ao declarar inconstitucional o artigo 6º, pelo fato da consideração de que a Lei nº 5.172/66 é uma lei complementar, hierarquicamente superior a Lei nº 5.868/72. Partindo-se desse mesmo raciocínio, também poderia considerar inconstitucional também o art. 4º, inciso I, do Estatuto da Terra, que não é lei complementar, vejamos:

IMPOSTO PREDIAL. CRITÉRIO PARA A CARACTERIZAÇÃO DO IMÓVEL COMO RURAL OU COMO URBANO. A FIXAÇÃO DESSE CRITÉRIO, PARA FINS TRIBUTÁRIOS, E PRINCÍPIO GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, E, PORTANTO, SÓ PODE SER ESTABELECIDO POR LEI COMPLEMENTAR. O C.T.N. SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DO S.T.F., E LEI COMPLEMENTAR. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 6., E SEU PARÁGRAFO ÚNICO DA LEI FEDERAL 5.868 DE 12 DE DEZEMBRO DE 1972, UMA VEZ QUE, NÃO SENDO LEI COMPLEMENTAR, NÃO PODERIA TER ESTABELECIDO CRITÉRIO PARA FINS TRIBUTÁRIOS, DE CARACTERIZAÇÃO DE IMÓVEL COMO RURAL OU URBANO DIVERSO DO FIXADO NOS ARTIGOS 29 E 32 DO C.T.N. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO, DECLARANDO-SE A INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 6. E SEU PARÁGRAFO ÚNICO DA LEI FEDERAL 5.868, DE 12 DE DEZEMBRO DE 1972. (STF - RE: 93850 MG, Relator: MOREIRA ALVES, Data de Julgamento: 20/05/1982, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 27-08-1982 PP-08180 EMENT VOL-01264-02 PP-00336 RTJ VOL-00105-01 PP-00194).

Sucedo que a Lei nº 8.629 de 1993, que veio regulamentar os artigos 184 a 186 da Constituição Federal, também cuidou da definição de imóvel rural e o fez nos seguintes termos:

Art. 4º Para os efeitos desta lei conceituam-se:

I – Imóvel rural, o prédio rústico de área contínua, qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa, vegetal, florestal ou agroindustrial (BRASIL, 1993).

Com o aparecimento da Constituição Federal de 1988, foram embutidas no ordenamento jurídico mais categorias, sendo elas: A pequena propriedade, média propriedade e propriedade produtiva. Essas novas categorias foram definidas na Lei 8.629/93, no entanto, ainda não foram bem assimiladas (MARQUES, 2015, p. 31).

Em primeiro lugar, a definição de pequena propriedade sucede que a princípio, conjecturava ser a propriedade familiar identificada no Estatuto da Terra, não possuindo compatibilidade com a definição estatutária, assim que foi retirado por veto do Presidente da República, o sentido “familiar” presente nas definições subjacentes (MARQUES, 2015, p. 31).

Em segundo lugar, porque a definição de propriedade produtiva não carrega os mesmos elementos conceituais de empresa rural como era esperado, porque não exigiu o cumprimento da função social como elemento integrante do conceito (MARQUES, 2015, p. 31).

Por fim, em face da Lei no 8.629/93, possui-se uma parte da doutrina que considera fora da classificação de imóvel rural o minifúndio e o latifúndio, assim, limitando a pequena propriedade, média propriedade, propriedade produtiva e propriedade improdutiva (MARQUES, 2015, p. 31).

### 3.1.3 Das benfeitorias

Na doutrina de Pablo Stolze Gagliano, as benfeitorias compreendem-se no sentido de ser uma obra realizada pelo homem, que estrutura a coisa principal, com o objetivo de conservar, melhorar ou embelezar. Podem ser classificadas como necessárias as benfeitorias efetivadas para evitar um estrago ou a deterioração da coisa. Aquelas úteis são entendidas como empreendidas com o escopo de facilitar o uso da coisa. Por último, as voluptuárias, são realizadas para mero deleite ou lazer sem modificar a utilidade da coisa. Assim, toda a benfeitoria realizada é artificial e decorre da atividade humana, por esta razão, não se confunde com os acessórios naturais inerentes ao solo. A identificação do gênero conceitual da benfeitoria é complexa, em razão da circunstância de que os bens não têm uma única utilidade intrínseca e abstrata (GAGLIANO; PAMPLONA, 2019).

No ministério de Orlando Gomes, todas as benfeitorias são acessórias da coisa, sejam voluptuárias, úteis ou necessárias. Tendo o possuidor o direito aos frutos que percebeu em virtude de ter a posse da coisa principal, deveria adquirir todo e qualquer melhoramento que fizesse no bem possuído, incorporando-o definitivamente a seu patrimônio, de maneira que, perdendo a posse para o proprietário, conserva, não obstante, o direito adquirido. Acontece, porém, que as benfeitorias, aderem à coisa

principal por forma que toma-se impossível ou extremamente dificultoso separá-las (GOMES, 2012, p. 79).

Segundo Maria Helena Diniz (2010), tudo aquilo que se incorpora ao solo, sendo como requisito aquilo que não possa ser retirado sem a destruição de sua essência, incide também os bens como que se empregam presente no imóvel visando sua exploração, que embeleze ou seja necessária, constitui uma parte integrante. Se configuram como acessoriedade, pela qual pertencem ao proprietário da coisa principal os seus frutos, produtos e benfeitorias

Assim, se o objeto do direito de propriedade recai sobre bens corpóreos deve-se observar os três princípios: o da corporeidade ou materialização; da individualização e o da acessoriedade. De forma que o objeto deverá ter valor econômico materializado, individualmente determinado, com todos os seus acessórios (DINIZ, 2014, p. 140).

### 3.2 A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE RURAL E SEUS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS

A afirmação de que a função social do imóvel rural é o núcleo do qual baseia-se a doutrina do Direito Agrário, tal afirmação não é de todo sem sentido (MARQUES, 2015, p. 34).

A propriedade deve cumprir sua função social, sob pena de ser desapropriada, pois trata-se de interesse social o aproveitamento de toda a propriedade rural improdutiva ou explorada sem manter níveis satisfatórios de produtividade. Ainda, essa praxe de desapropriar as terras cultiváveis dos proprietários, em razão de terem abandonado ou descumprirem a sua função, para serem entregues aos que cultivassem e cuidassem das terras, assim, realizando a função socioeconômica da propriedade (RUY apud OPITZ; OPITZ, 2017).

Benedito Marques, conceitua a função social da propriedade rural como aquela que, incide sobre o imóvel rural, pois nem todo o trabalho rural é realizado pelo proprietário. Assim exemplifica.

Diante desse quadro, a melhor expressão parece ser *função social do imóvel rural*, até porque nem sempre quem trabalha a terra é o seu proprietário, podendo ser apenas possuidor, como acontece nos contratos agrários, em que o arrendatário é o possuidor direto, não se olvidando que também o

arrendador pode ser mero possuidor, como na hipótese de usufrutuário. Daí que, ao dizer-se “propriedade da terra”, “propriedade imobiliária rural” ou simplesmente “propriedade rural”, tem-se a ideia ínsita de titularidade dominial, que, como sabido, não se confunde com posse (MARQUES, 2015, p.38).

Neste passo, a doutrina de Coêlho, aponta que a Constituição admite a expropriação mediante indenização em títulos da dívida agrária, para que cumpra a propriedade a sua função social, no caso da propriedade rural é produzir pelo bem do interesse da coletividade, é necessário que o Estado deverá aumentar a tributação em níveis suficientemente insuportáveis de modo a estimular o proprietário rural a produzir de maneira a cumprir seu objetivo. (COÊLHO, 2020).

Com certo exagero, há entre os estudiosos do tema quem afirma que a propriedade é a função social, em razão do que o processo previsto no ordenamento jurídico pátrio seria questionável, na medida em que ele pressupõe indenização e esta não deveria existir em favor do proprietário que não faz a terra cumprir o seu papel como bem de produção (MARQUES, 2015, p. 35)

Há, todavia, posições menos radicais, como aquela segundo a qual o princípio da função social transformou o conceito de propriedade, inserindo-se, nesse direito, como mais um elemento estrutural. Integrar-se-ia em seu próprio conteúdo, o que reforçaria a tese sustentada por alguns da retirada do direito de propriedade do rol dos direitos individuais, sem bani-lo do nosso ordenamento jurídico. O texto constitucional vigente não baniu o direito de propriedade que sempre foi consagrado em todas as Constituições até o presente momento (MARQUES, 2015, p. 35)

Conquanto trata-se de princípio que a própria legislação cuidou de plasmar em seu texto, subsistem indagações quanto aos mecanismos ou instrumentos de fiscalização sobre o cumprimento dos seus requisitos, objetivamente definidos a partir do Estatuto da Terra (MARQUES, 2015, p. 35)

Em verdade, analisando-se os conceitos dados ao instituto da desapropriação, extraiu-se a inarredável conclusão de que ela não passa de uma transferência forçada da propriedade, do particular para o Poder Público, tendo por recompensa o direito à indenização, para atender a interesse de uma comunidade, que se sobrepõe ao interesse individual.

Qualquer que seja seu conceito, há sempre a necessidade de estabelecer o caráter impositivo ou forçado do ato, gerando uma situação de debilidade de quem perde a coisa ou o direito, em face daquele que os adquire, que é o Poder Público, em nome de interesses maiores sobre os interesses individuais. A garantia da indenização serve como elemento neutralizador da tomada do bem, embora nem sempre se apresente justa. Bem por isso é que

os estudiosos do assunto têm opiniões díspares sobre a real natureza jurídica desse instituto (MARQUES, 2015, p 140).

Portanto, há em nosso ordenamento jurídico, uma ampla proteção da propriedade, de maneira liminar, se faz presente na nossa carta Constitucional de 1988 que consagra o direito social da pra propriedade, ou seja, no tocante aos interesses individuais do proprietário, ou no que toca à proteção dos direitos da coletividade, o que também exprime muito bem o conteúdo de sua função social da propriedade (TARTUCE, 2019).

### 3.2.1 A Função Social Da Propriedade Como Política De Combate Aos Latifúndios Improdutivos

A origem da palavra Latifúndio não é muito antiga, porque era raramente empregada no antigo direito romano e não é uma expressão técnica, pois não tinha o sentido que se lhe dá modernamente e é usada no art. 4º do Estatuto da Terra (OPITZ; OPITZ, 2017).

A palavra própria é *latus fundus*. *Fundus* já é por si uma propriedade de área superior à unidade de cultura ordinária e limitada. *Latus* quer dizer largo, grande. Portanto *latifundi*, vastos fundos ou propriedades, o grande domínio compreende um certo número de *fundi*. Na prática, os *latifundias* apresentam-se de duas formas, primeiro como uma propriedade de um só dono, segundo, com um certo número de fundos isolados numa área, mas pertencentes a um único proprietário. Nas colônias, compreendiam os *fundi excepti* que formavam grandes domínios e eram reservados às importantes personagens, às grandes cidades ou às terras vagas (*loca relecta*) e aos subsecivos (OPITZ; OPITZ, 2017).

Com efeito, tal noção tem sido responsável pela disseminação das ideias de reforma agrária em todo o mundo, notadamente na Europa, no início deste século que finda-se. Dir-se-ia mesmo o que antes era uma ideia, hoje já se consagra como verdadeiro princípio. De fato, não se estuda Direito Agrário, aqui ou alhures, sem que se compreende o papel que deve desempenhar o imóvel rural, posto que é nele que se desenvolve, mas atividades agrárias, e estas, a seu tempo, constituem a essência da especialidade do ramo jurídico que examina-se (MARQUES, 2015, p. 35).

No Brasil, particularmente, esse princípio está profundamente arraigado, de sorte que a legislação agrária dele ocupa-se em diferentes textos, como a dizer que ele constitui, realmente, o cerne do jus agrarismo. E não pode ser diferente na medida em que a necessidade de reforma agrária em nosso país é explicada exatamente pelo elevado índice de concentração de terras nas mãos de poucos, sem que estejam cumprindo a sua função social (MARQUES, 2015, p. 35).

Apenas contemplou-o, em inciso próprio, mas em outro, condicionou-o ao cumprimento da função social. Neste passo, pode-se dizer que o princípio da função social, com a dimensão constitucional que ganhou e com o prestígio com que ingressou na doutrina, mostra-se inquestionável. Aliás, o instituto da desapropriação agrária, que constitui o principal instrumento para a realização da Reforma Agrária em nosso país, tem nele a sua principal inspiração (MARQUES, 2015, p. 35).

Neste aspecto, faz-se necessário rever as lições de Marques (2015).

A despeito das opiniões favoráveis à implantação da Justiça Agrária, no Brasil, o tema merece um novo olhar. Com efeito, vem-se observando que as cores dessacenterária bandeira começam a esmaecer. Já não fascina tanto quanto no passado, talvez por culpa dos próprios defensores que, no afã de verem concretizada a ideia, criam complicadores os mais diversos, tais como a defesa de elaboração de um Código de Processo Agrário, o incentivo à instalação de Cortes Arbitrais, a instituição de um Ministério Público Agrário e até de uma Polícia Agrária. São óbices que dificultam eventuais projetos no Poder Legislativo, que se embaraça diante de tantas demandas. Vê-se, por outro lado, que o discurso de que os juízes julgam com “mentalidade civilista” já não se sustenta, em face da nítida absorção dos requisitos da função social da propriedade na nova concepção do direito de propriedade, com o teor do art. 1.228 do Código Civil de 2002 (MARQUES, 2015, p.18).

Portanto, é necessário que seja realizado um trabalho sério, com suporte técnico, para que determine os graus de eficiência da exploração e de utilização dos terrenos rurais, considerando as regiões e seus esfericidades, sopesadas as condições sociais, para chegar ao diagnóstico do que é terra improdutivo. Há lições que devem ser aprendidas neste país, a ideia de que a propriedade rural é sagrada, e o hábito de possuir terras como reserva de valor (COÊLHO, 2020).

### 3.3 A HIPÓTESE DA (IN)APLICABILIDADE DAS BENFEITORIAS NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

Por fim, sobre a incidência das benfeitorias na base de cálculo do Imposto Territorial Rural tem como forma desestimular as áreas que não cumprem a sua função social e servem de desestímulo aos grandes latifúndios, a tese principal não possui arrimo na legislação vigente, visto que, não só as leis infraconstitucionais, mas também o Código Tributário Nacional é antigo, e merecem uma nova formulação. E como citado em linhas alhures o tributo possui uma função social, assim, quando presente os requisitos legais a norma hipotética deixa de ser uma abstração teológica e abrange a hipótese de incidência tributária, assim, tem-se o fato gerador, como um verbo prestes a ser deflagrado quando um contribuinte cumpre um requisito, ou seja, ser proprietário de um terreno rural, ainda que o Código Civil de 2002 tenha acatado a teoria objetiva.

Com o surgimento do Estado Democrático de Direito, consolida-se a ideia de que a defesa dos direitos individuais deve e pode ser realizada por meio de políticas ativas do Estado e não apenas de limitações à ação estatal. Cabe ao Estado, inclusive mediante a utilização de políticas fiscais, induzir a concretização de direitos fundamentais e tarefas públicas. Desse modo, tem se pensado no uso de tributos como forma de proteção ao meio ambiente, de estímulo à família, incentivo à cultura, entre outros (CALIENDO, 2020).

De mero instrumento de enriquecimento do soberano, a tributação significará o modo de financiamento do Estado, com clara distinção entre Fazenda Pública e Tesouro Real, ou seja, entre o patrimônio do soberano e o patrimônio público. No estado de direito, a tributação passa por nova reformulação, até começar a significar o modo de custeio de políticas públicas e, finalmente, no estado democrático de direito passa a representar o modo de financiamento dos direitos fundamentais. Neste último caso, a tributação financiará escolhas públicas com a participação do cidadão que deliberará entre projetos conflitantes, estabelecendo quais os interesses a serem apoiados e quais serão descartados (CALIENDO, 2020).

Primeiramente, o imposto territorial rural é necessário, visto que possui o objetivo de “promover uma arrecadação normal dos proprietários assíduos e produtivos, sem deixar de onerar, progressivamente, aqueles que promovem o ausentismo na propriedade rural” (SABBAG, 2020).

Quanto ao contribuinte, é sabido que ele é devido pelos proprietários de terrenos rurais, sendo este o fato gerador: ser o proprietário de um imóvel situado em área rural, o sujeito passivo do Imposto Territorial Rural é qualquer pessoa que detenha direito de gozo do imóvel rural, havendo a tributação municipal sobre o Imposto Territorial Rural, o próprio município será o destinatário do valor arrecadado, sem que haja alguma mudança ou diminuição na base de cálculo e alíquota e que o Imposto Territorial Rural não incidirá sobre as pequenas glebas rurais conforme prevê a legislação (SABBAG, 2020).

A respeito da base de cálculo, observa-se que a doutrina clássica assevera que a base de cálculo do Imposto Territorial Rural é realizada sobre o valor da terra “nua” ou sobre o valor de venda no imóvel, não podendo este estabelecer outra base, como as benfeitorias, melhorias e demais construções (SABBAG, 2020)

Dessa forma, a incidência do Imposto Territorial Rural refere-se ao proprietário de terreno rural, havendo a exclusão do imposto para as pequenas glebas rurais. A função social da propriedade nas palavras de Sasha, entende-se que o principal objetivo da propriedade agrária é produzir, desenvolver-se em torno dos interesses da coletividade. É importante que o Estado tenha como objetivo elevar a tributação em níveis suportáveis de modo que estimule o proprietário rural a produzir adequadamente (COELHO, 2020).

Portanto, não há possibilidade de incidir as benfeitorias na base de cálculo do imposto territorial rural, na legislação atual, ainda que ausente de completude para definir os seus conceitos, o Código Tributário necessita de uma reforma, as leis que complementam seus conceitos também são antigas, são reformuladas com o tempo, assim, costurando remendos conceituais.

Portanto, a tributação de toda a área do terreno contempla no cenário atual o valor fundiário do terreno rural, excluindo as construções, considerando o valor da terra nua tributável, mensurada e apresentado no Cadastro Nacional de Imóveis, rurais estes compreendem os dados integrados do Sistema Nacional de Cadastro Rural do Incra e o Cadastro de imóveis Rurais da Receita Federal.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa foi elaborada por intermédio da análise de doutrinas e legislações acerca do Direito Tributário com ênfase no Imposto Territorial Rural, para descobrir possíveis soluções que validem a eficácia do imposto observando os preceitos constitucionais.

No primeiro instante foi abordado sobre a evolução histórica do Imposto Territorial Rural, e como ele se desenvolveu até o presente momento. Posteriormente, foi analisado de forma mais aprofundada como ocorreu a adoção do imposto na legislação pátria, seus problemas, ineficiência de arrecadação e contradições e aspectos materiais.

No segundo momento foi abordado temas envolvendo os remendos que houveram no código tributário e na legislação pertinente, bem como a sua função social, hipótese de incidência tributária, fato gerador, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquotas e por derradeiro, a hipótese de isenção.

haja vista, várias mudanças foram necessárias no sistema constitucional e cível, e ainda assim, o direito tributário buscou manter a característica extrafiscal do imposto territorial rural, possuindo como objetivo principal o de manter a função social da propriedade rural como forma de desestimular as grandes propriedades improdutivas por meio da alíquota progressiva.

Ainda no decorrer do trabalho, foi possível constatar que o Imposto Territorial Rural é regido por uma legislação antiga, a qual necessita de paridade conceitual, que aborde seus conceitos em concordância com a ordem cível e constitucional, há também vários outros problemas em sua arrecadação, competência e fiscalização, a exemplo, tem-se que o imposto não guarda similaridade com os demais impostos, tornando-se assim, atípico, as incongruências têm acarretado diversos litígios e assim, designa-se uma urgente reformulação.

É necessário que haja um estudo mais abrangente que determine os aspectos controvertidos do imposto, no entanto, é possível destacar que há uma diferença na tributação das vendas das terras onde incide o imposto territorial rural, e o ganho de capital, o que não foi abordado no trabalho em razão da demanda exaustiva que o direito tributário guarida.

Assim, ainda há uma ausência de efetividade da manutenção dos cadastros do imposto, não existe uma fiscalização que formalize totalmente a incidência da terra nua tributável e as demais áreas de preservação.

Finalmente, o último tópico abordou a possibilidade da aferição das benfeitorias na base de cálculo, o qual implica uma nova mudança na abordagem tributária. O último assunto transcende o direito tributário, deriva de uma ordem constitucional e implica nos conceitos trazidos pelo código civil como apresentados acima, também se faz imperioso destacar a função social da propriedade como meio de manter a ordem social das grandes propriedades,

É necessário a presença dos conceitos concebidos pelo direito civil para interpretar a propriedade rural e suas especificidades atinentes, visto que as benfeitorias se incorporam ao bem, assim, creditando riqueza que engrandece a propriedade, e que é totalmente deixada de lado no imposto territorial rural.

Sendo necessário que o Imposto Territorial Rural obedeça a função social do tributo, e que apesar de manter aspecto confiscatório, assim compreendido pelo Supremo Tribunal Federal como lícito pela efetividade do princípio da função social da propriedade, torna-se necessário uma nova lei tributária para dirimir os problemas e contradições presentes da legislação tributária.

Há também uma dicotomia entre a doutrina e a jurisprudência a respeito do critério territorial para incidir o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana ou Imposto territorial rural, o consenso firmado é no sentido de que dependerá da destinação do imóvel ou a sua localização, ainda que o imposto territorial rural possui competência federal, é necessário que se adeque aos demais impostos, como o IPTU que possui competência municipal para sua fiscalização administrativa.

Ainda que as benfeitorias não elidem na base de cálculo do imposto, é necessário que haja uma nova normatização no aspecto da fiscalização do Imposto Territorial Rural. O imposto tornou-se atípico, e possui vários problemas de execução, assim, não há uma normalidade quando comparado aos demais impostos, serve de instrumento para tributar as grandes propriedades e como ferramenta para desestimular os grandes terrenos rurais que não cumprem sua função social, haja vista, que no Brasil faz-se necessária uma reforma agrária, contudo, o imposto territorial rural cumpre seu propósito mas de maneira confiscatória de modo que é necessário reformas que englobem essas mudanças.

Portanto, o imposto territorial seria uma ferramenta de uso para desapropriar as terras que não cumprem a sua função social, e assim incube um ônus nada moderado para os proprietários que estão cumprindo a função social da propriedade e que buscam manter a propriedade regular nos cadastros da Receita Federal, Incra e no Cadastro Nacional de Imóveis Rurais.

Sendo necessária uma atualização legislativa e que o imposto territorial rural seja incluso nos debates da reforma tributária, pois é um imposto *sui generis*, sua função extrafiscal extrapola o limite constitucional e principiológico do direito tributário, portanto, esta é a conclusão do presente trabalho.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.  
ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro, Forense, 1993.

\_\_\_\_\_.; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso De Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Direito Das Coisas**. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2003.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

\_\_\_\_\_. **Constituição** (1891). Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm)> acesso em: 16 jun. 2023.

\_\_\_\_\_. **Constituição** (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 16 jun. 2023.

\_\_\_\_\_. Lei 4.504, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o **Estatuto da Terra**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4504.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4504.htm)>. Acesso em: 20 jun 2023.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005. Regulamenta o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11250.htm) Acesso em: 25 mar. 2023.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil brasileiro**. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10406.htm)> Acesso em: 16 jun 2023.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário** 153771 / MG - MINAS GERAIS Relator(a): Min. MOREIRA ALVES Julgamento: 05/09/1997 Órgão Julgador: (Tribunal Pleno).

CALIENDO, Paulo. **Curso De Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso De Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Direito das Coisas**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GRUDEM, Wayne. **Política Segundo A Bíblia**: princípios que todo cristo deve conhecer. São Paulo: Vida Nova, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho. **Tributos Em Espécie**: fundamentos e elementos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

JÚNIOR, Joviano Cardoso de Paula. **ITR convênio União-Município e laudo técnico do VTN**: considerações acerca do convênio entre união e municípios (Lei n. 11.250/05). 1 ed. Jundiaí: Paco Editorial, 2020.

LÔBO, Paulo. **Direito Civil**: volume 4: coisas. 4 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

LOUREIRO, Francisco Eduardo. **A Propriedade Como Relação Jurídica Complexa**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MARQUES, Benedito Ferreira. **Direito Agrário Brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NETTO, António Delfim. **O Tributo: Reflexão Multidisciplinar Sobre Sua Natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MINARDI, Josiane. **Direito Tributário**. 5 ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

MIRANDA, Pontes de. **Direito das Coisas: posse**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Direito tributário III: autonomia, evolução histórica e relações com outras disciplinas**. Ilhéus, BA: Editus, 2016.

OPITZ, Sílvia C. B.; OPITZ, Oswaldo. **Curso Completo De Direito Agrário**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

\_\_\_\_\_. **Curso De Direito Tributário Completo**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7 ed. São Paulo: MÉTODO, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: direito das coisas**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

TEPEDINO, Gustavo; FILHO, Carlos Edison do Rêgo Monteiro; RENTERIA, Pablo. **Fundamentos do Direito Civil: direitos reais**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado De Direito Constitucional Financeiro E Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.