

Evolução do ITR no Brasil¹

Leonardo Camarotti Ferreira Lima²
Carlos José Caetano Bacha³

Resumo – Este artigo analisou a evolução do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) de 1934 a 2020, destacando sua adequação aos princípios econômicos e jurídicos da tributação que foram incorporados às constituições federais. Atenção especial é dada ao período de 2000 a 2020, em que há a municipalização da cobrança e fiscalização desse imposto. Combinando uma metodologia analítica com uma quantitativa, ressalta-se que certos princípios foram atingidos na atual sistemática do ITR (como a simplicidade e a uniformidade geográfica das alíquotas); outros, porém, previstos para ocorrerem (a progressividade, por exemplo), podem não acontecer na prática e, se ocorressem, implicariam choque com o princípio da vedação ao confisco e com a neutralidade. As mudanças mais recentes, chamadas de “municipalização da cobrança do ITR”, têm permitido a entes federativos de algumas regiões, em especial no Centro-Oeste, o aumento da arrecadação do tributo, ainda que ele seja muito pouco representativo da receita tributária do País.

Palavras-chave: extrafiscalidade, municipalização, princípios econômicos da tributação, princípios jurídicos da tributação.

Evolution of rural land property tax in Brazil

Abstract – In this paper, we analyze the evolution of the rural land property tax (*Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural* – ITR) charged in Brazil from 1934 to 2020, highlighting its compliance with both the economic and legal principles of taxation. Those principles have been added into the Brazil’s Constitutions. Special attention has been given to the years ranging from 2000 to 2020, when municipalities have assumed a major role in both charging and checking the ITR. Combining both an analytical and a statistical methodology, we highlight that some principles were achieved in the current ITR scheme (such as simplicity and geographic uniformity of rates); however, other principles are expected to be attained (such as progressivity), but this may not happen indeed and, if it does, this would imply a clash with the principles of prohibition of confiscation and neutrality. The most recent changes, called “municipalization of ITR”, have allowed of the collection increase of ITR by governments placed in some regions, especially in the Midwest, despite the ITR answers for little share of Brazil’s total tax revenue.

Keywords: fiscal policy, municipalization, economics principles of taxation, legal principles of taxation.

¹ Original recebido em 17/1/2022 e aprovado em 19/4/2022.

² Bacharel em Ciências Econômicas. E-mail: leocamarotti@hotmail.com

³ Professor titular da Esalq/USP. E-mail: carlosbacha@usp.br

Introdução

No Brasil, a distinção entre área urbana e área rural é determinada, em cada município, pela Câmara de Vereadores. Esta, por indicação do poder executivo municipal, e com base no Código Tributário Nacional (Brasil, 1966, art.32), pode definir como área urbana aquela que apresenta, pelo menos, dois dos seguintes indicadores 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.

Na área definida como urbana dentro do município, cobra-se o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU). Nas demais áreas territoriais do município pode incidir o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). É possível, no entanto, que se cobre o ITR e não o IPTU de imóvel situado em área urbana. O ITR é cobrado sobre o imóvel que se dedicar à exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, podendo ele se localizar em área rural ou urbana. Tal distinção tributária sobre a terra é clara desde a Constituição de 1934.

De 1934 a 2020, tem ocorrido mudanças do ente federativo responsável por cobrar, dos entes federativos que fiscalizam a cobrança e dos entes federativos que se apropriam do valor arrecadado com o ITR, bem como mudanças na forma de cálculo do tributo. A cobrança do ITR já foi de competência dos estados, passou à competência de municípios e desde 1964 tem sido de competência da União, apesar de os recursos arrecadados do imposto serem divididos entre estados e municípios.

A partir de 2005, com a promulgação da Lei Federal nº 11.250/2005 (Brasil, 2005), há a

possibilidade de municípios terem maior atuação no cálculo do ITR e na fiscalização de sua cobrança, permitindo a eles ficarem com a totalidade dos valores arrecadados com esse tributo. Essa descentralização foi regulamentada inicialmente pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 884/2008 (Brasil, 2008b), que foi revisada e substituída por outras, emitidas pela SRF. No mesmo ano, a partir do Decreto nº 6.433 de 15/4/2008 (Brasil, 2008a), foi instituído um Comitê Gestor do ITR para atuar como fiscalizador de sua cobrança, além da divulgação de um portal com informações aos entes cadastrados.

O processo iniciado em 2005, conhecido como a municipalização do ITR, é responsável pela descentralização da fiscalização da cobrança do tributo e procura tornar o sistema mais efetivo, sempre buscando atenuar os gargalos do sistema tributário brasileiro, que não impede a especulação com terras e sua baixa produtividade em certas regiões.

Outra mudança interessante diz respeito à cobrança do ITR. A partir da Instrução Normativa da Receita Federal 256 de 2002 (Brasil, 2002), procurou-se diferenciar a cobrança do ITR segundo o tamanho do imóvel e seu uso. Basicamente foi instituído que o valor do ITR é dado por uma relação entre o Valor da Terra Nua por hectare (VTN/ha), a dimensão da área tributável e uma alíquota que varia conforme a área total do imóvel e o grau de utilização da área aproveitada, segundo o artigo 32 da IN 256/02 (Brasil, 2002). Todos esses parâmetros são declarados pelo proprietário.

A alíquota cobrada no ITR considera o tamanho do imóvel e seu grau de utilização, com uma extrafiscalidade de tributar mais os maiores imóveis rurais e os menos utilizados.

No entanto, não se sabe ao certo se as mudanças ocorridas no cálculo e na cobrança do tributo, ocorridas nos últimos 85 anos, em especial na década de 2000, têm sido em consonância com o estabelecido pelos princípios econômicos e jurídicos da tributação. Os prin-

cípios econômicos da tributação, definidos por Giambiagi & Além (2000), são os de equidade, da progressividade, da neutralidade e da simplicidade. Do ponto de vista do direito tributário, vale mencionar o princípio da redução das desigualdades regionais e da indisponibilidade do interesse público – destacados por Santos (2015) – e os princípios da isonomia, da vedação de confisco e da uniformidade geográfica, analisados por Tamarindo & Pigatto (2018).

Torna-se importante, portanto, a análise em questão, pois o imposto é a principal categoria de tributo na arrecadação do governo, e sua não conformidade com os princípios supracitados gera consequências para toda a sociedade. Além disso, como intrínseco no conceito dos princípios supramencionados, é possível relacionar a imposição de um tributo a um caráter extrafiscal, ou seja, além da finalidade de equilibrar as contas públicas, o sistema tributário deve procurar a promoção de uma atividade econômica que seja considerada benéfica a toda a sociedade brasileira.

Caso haja o alinhamento dos tributos com os princípios da tributação aplicados ao Brasil, o sistema tributário aproxima-se do ideal. Esse ideal é o de promover a justiça fiscal e social, além de viabilizar os objetivos fundamentais da República. A Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988), em seu art. 3º, disserta a respeito de “promover o bem de todos” e erradicar desigualdades e pobreza.

No Brasil, entretanto, há discussões a respeito da não proximidade do atual sistema de tributação com o dito ideal para a sociedade e para a União. Lima (1999) sugere que o sistema tributário ideal se aproxima, entre outras, de quatro funções básicas: financiamento de atividades estatais, redistribuição justa da renda, diminuição de desigualdades regionais e justa repartição da receita entre os entes federados. Algumas das razões para esse aparente distanciamento entre o sistema tributário ideal e o real são a cobrança de diversos tipos de tributos, a competência para impor tributos por várias esferas e o grande número de alíquotas de cobrança em certos impostos.

A função fiscal que o ITR cumpre, similar à do IPTU, é a de pagamento pela propriedade do imóvel, a qual se caracteriza pelo seu propósito principal. Além disso, o ITR, em potencial, apresenta a finalidade extrafiscal de impedir a proliferação de propriedades improdutivas com base na diferenciação de alíquotas cobradas segundo o grau de utilização da área aproveitável do imóvel. Mas qual tem sido, de fato, o atendimento aos princípios jurídicos e econômicos pelo ITR no Brasil? A municipalização do ITR, regulamentada em 2008, gerou qual impacto em sua arrecadação?

De modo a contribuir com as respostas a essas perguntas, o objetivo geral aqui foi analisar as fases da evolução do ITR à luz dos princípios econômicos e jurídicos da tributação e que foram estabelecidos, principalmente, nas diferentes constituições do Período Republicano. Atenção especial é dada ao período 2000–2020, a fase mais recente do ITR, na qual há a chamada municipalização do ITR, ou seja, a maior participação dos municípios em sua arrecadação e fiscalização, instituída pela IN 884 (Brasil, 2008b).

Arcabouço analítico-conceitual

Os princípios econômicos a serem considerados são os da equidade, da progressividade, da neutralidade e da simplicidade, como definidos por Giambiagi & Além (2000).

Princípio da equidade – decorre da necessidade de cada contribuinte arcar com uma parcela denominada “justa” de forma a custear os gastos públicos. Esse princípio pode ser instituído de forma horizontal ou verticalizada. A primeira se relaciona, basicamente, com o fato de que pessoas com a mesma capacidade de pagamento devem pagar o mesmo valor em impostos; já a segunda, com o fato de que pessoas com capacidade de pagamento diferentes devem arcar de forma diferente no pagamento de impostos. Daí é que surge a necessidade no Brasil de se tributar mais o patrimônio e a renda do indivíduo, e não o consumo. O que se observa no modelo brasileiro atual de priorização da

tributação pelo consumo é que a parcela mais pobre da população acaba pagando mais tributos do que os mais ricos – quando se compara a relação gasto com tributos/renda total. Ou seja, pessoas de menos renda acabam gastando uma proporção maior dela com o pagamento de tributos em comparação com as de maior renda.

Princípio da progressividade – para Giambiagi & Além (2000), a progressividade na tributação surge quando se cobram alíquotas maiores de tributos segundo a capacidade de pagamento do contribuinte, ou seja, quanto maior a renda ou patrimônio, maior a contribuição relativa ao tributo. Mas contribuintes com o mesmo patrimônio ou renda pagam a mesma alíquota do tributo. Respeitando tal princípio, no caso do ITR a alíquota deveria ser igual para propriedades de tamanhos iguais, mas deveria ser maior à medida que a área cresce. É possível também diferenciar essas alíquotas de modo a estimular o melhor uso da terra, o que permitirá atingir a função social da propriedade.

Princípio da neutralidade – o conceito de neutralidade do sistema tributário está baseado no fato de que a cobrança de um tributo não pode provocar distorção alocativa, ou seja, o tributo não pode alterar preços relativos de modo a prejudicar a atividade econômica.

Princípio da simplicidade – a simplicidade de um sistema tributário decorre da necessidade de a cobrança do tributo se dar de maneira fácil – na arrecadação e na fiscalização. Os contribuintes precisam entender de que forma o tributo é arrecadado e fiscalizado, para que possam cobrar mudanças significativas caso haja distorções.

Entre os princípios jurídicos da tributação, destacam-se o da função social da propriedade e o da redução das desigualdades regionais, tais como definidos por Santos (2015), e os da isonomia, da vedação ao confisco e da uniformidade geográfica, destacados por Tamarindo & Pigatto (2018).

Função social da propriedade – apesar de as constituições de países capitalistas garantirem o direito privado ao imóvel, ele deve ser utiliza-

do de modo racional e adequado, garantindo o bem-estar social e o uso adequado dos recursos naturais e a preservação da natureza. Isso está previsto no Artigo 186 da Constituição Federal do Brasil (de 1988) e, assim, permite-se que a legislação do ITR tenha também um caráter extrafiscal.

Redução das desigualdades regionais – tal princípio, presente no Art. 170, inciso VII da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988), decorre da necessidade de o desenvolvimento econômico dos estados e regiões brasileiras ser sustentável e igualitário. Pode-se, assim, definir imóveis em certas regiões que sejam isentos do ITR, como os imóveis de assentamento via reforma agrária ou de pequenas dimensões e dedicados à autossuficiência da família.

Princípio da isonomia – tal princípio se relaciona com o fato de que não se pode tributar de maneira diferenciada pessoas que possuem condições financeiras ou patrimoniais equivalentes, por exemplo. Ele está relacionado com o art. 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988): “Todos são iguais perante a lei [...]”. Assim, no caso do ITR, indivíduos que se enquadram em determinada faixa de renda e que possuem imóveis rurais de tamanhos e produtividades parecidos devem ser tributados de forma equivalente.

Princípio da vedação ao confisco – um tributo não pode agir de maneira a impedir o indivíduo ou a empresa de realizar sua atividade econômica ou impossibilitá-los de adquirir itens para sua subsistência, ou seja, o tributo não pode agir como um inibidor da atividade produtiva. É possível que a progressividade do ITR visando atingir a função social da propriedade acabe levando ao rompimento do princípio da vedação ao confisco. Vailatti (2017) destaca que as alíquotas de 12% e 20% do ITR, que vigoram para propriedades com mais de 5 mil hectares e que usam até metade de sua área produtiva, têm o caráter de confisco.

Princípio da uniformidade geográfica – relacionado ao princípio da redução das desi-

gualdades regionais, dispõe sobre a vedação da cobrança com alíquotas diferentes do tributo por parte dos entes federais, estaduais e municipais, salvo em casos em que o tributo atua como forma de prover desenvolvimento socioeconômico a regiões necessitadas.

Metodologia e dados

Inicialmente, fez-se neste artigo uma análise interpretativa da literatura sobre a evolução do ITR no Brasil e, em seguida, o emprego de métodos estatísticos e econométricos para avaliar os impactos da chamada municipalização da cobrança do ITR sobre a evolução dos valores arrecadados. Baseando-se nas classificações propostas por Gil (2002), este trabalho caracteriza-se como uma pesquisa explicativa quanto a seu objetivo e usa como procedimento técnico a pesquisa bibliográfica e procedimentos estatísticos e econométricos para processar e interpretar dados.

A primeira parte da pesquisa, a seguir, consistiu em uma análise histórica e analítica das características gerais do ITR ao longo do tempo, construída com base em textos e artigos, muitos dos quais disponíveis eletronicamente.

A segunda parte usa dados da arrecadação total do ITR divulgados pela Receita Federal no período de 2000 a 2020, por município, que foram deflacionados pelo IGP-DI (tomando 2020 como o ano-base). Com esses dados, foi possível calcular a taxa geométrica de crescimento anual antes e depois da “municipalização da cobrança do ITR” (sendo 2008 o ano divisor da municipalização); e a porcentagem do total de municípios que aderiram ao convênio instituído pela IN 884/2008 (avaliou-se essa porcentagem em separado por região do País). Por último, com os dados da Receita Federal, foi estimada a regressão múltipla

$$ITR = a + b \times tempo + c \times Dummy (tempo - 2008)$$

em que *ITR* = valor real da arrecadação do *ITR* em cada mesoregião (Tabela 1); e *Dummy* = 0

para valores de 2000 a 2007 ou *Dummy* = 1 para valores de 2008 a 2020.

A equação acima pode ser estimada considerando-se o valor em nível (mas deflacionado) do ITR (Tabela 1) ou o seu logaritmo natural. Em ambos os casos, se o coeficiente *c* for positivo e estatisticamente significativo, então há indicação de que a municipalização do ITR mudou a inclinação da curva da evolução da arrecadação do ITR a partir de 2008.

As regressões serão avaliadas para detectar problemas de multicolinearidade entre as variáveis explicativas, heterocedasticidade das séries e autocorrelação entre os resíduos, em ambas as versões estimadas (com o valor em nível do ITR e em seu logaritmo) – a avaliação desses parâmetros permite discutir as melhores regressões obtidas.

As fases da evolução do ITR

A literatura sobre o ITR e diretamente relacionada ao objetivo geral desta pesquisa pode ser dividida em quatro grupos: 1) trabalhos que destacam a evolução histórica das constituições federais no Brasil, desde o início da República e sua relação com a área tributária, com destaques para Varsano (1996) e Mendes (2015); 2) trabalhos que ressaltam a evolução histórica do ITR (Meneghetti Neto, 1992; Petti, 1998); 3) trabalhos que avaliam o caráter fiscal e extrafiscal do ITR na sua atual sistemática (Appy & Moutinho, 2015; Santos, 2015; IPTU..., 2019); e 4) trabalhos que avaliam a municipalização do ITR (Reydon & Oliveira, 2015; Lenti & Silva, 2016).

Aspectos sobre a questão tributária nas constituições federais brasileiras durante o Período Republicano

Segundo Varsano (1996, p.2),

A Constituição de 24 de fevereiro de 1891 adotou, sem maiores modificações, a composição do sistema tributário existente ao final do Império. Porém, tendo em vista a adoção do regime federativo, era necessário dotar os

Tabela 1. Valores arrecadados com o ITR, por região, em 2000–2020 (a preços de 2020 pelo IGP-DI).

Ano	Norte (R\$)	Nordeste (R\$)	Centro-Oeste (R\$)	Sudeste (R\$)	Sul (R\$)
2000	26.414.817,99	59.239.519,71	128.437.034,66	414.250.820,07	188.075.706,81
2001	39.841.988,39	78.292.016,22	164.423.069,05	415.177.909,68	213.226.248,00
2002	32.151.567,60	65.008.591,23	143.252.763,18	353.646.801,35	185.183.029,98
2003	26.560.744,27	54.460.907,31	136.631.645,20	344.874.984,03	186.694.750,71
2004	22.607.482,80	54.819.221,10	132.815.539,26	299.163.800,65	189.564.459,39
2005	30.920.057,03	91.086.652,24	128.543.558,36	298.573.107,86	196.255.182,82
2006	23.298.117,69	61.286.869,56	136.228.069,25	358.420.169,06	188.077.067,56
2007	25.096.834,14	60.788.752,91	143.510.091,70	374.872.376,02	203.678.865,08
2008	37.782.164,03	77.838.660,89	223.225.277,75	380.208.273,23	194.167.721,32
2009	43.301.325,43	73.611.018,06	252.216.116,31	333.382.406,35	202.633.208,73
2010	43.081.518,87	86.746.480,57	278.559.672,50	365.500.185,15	221.033.750,61
2011	44.593.820,97	97.656.994,35	302.686.928,98	374.828.401,62	229.406.783,84
2012	46.669.389,80	112.893.752,92	320.630.750,69	402.447.811,05	242.615.023,51
2013	55.426.466,09	117.233.704,23	403.647.156,06	415.669.176,35	275.212.126,59
2014	55.761.226,79	122.168.737,12	502.519.365,13	453.915.208,49	288.912.526,67
2015	77.213.876,37	129.030.596,02	615.060.087,73	504.129.089,66	350.834.475,27
2016	66.225.711,71	105.277.031,51	585.928.162,88	467.159.801,71	324.796.106,18
2017	75.764.293,26	113.384.685,86	635.315.764,87	510.326.016,79	347.178.011,81
2018	69.108.855,51	108.744.130,70	700.874.219,04	517.002.908,59	335.168.159,29
2019	78.184.883,94	113.000.080,21	793.274.459,00	562.533.998,15	398.799.863,32
2020	79.161.495,52	105.094.898,70	746.915.892,35	531.594.857,56	382.943.911,31

Fonte: adaptado de Brasil (2021a).

estados e municípios de receitas que lhes permitissem a autonomia financeira. Foi adotado o regime de separação de fontes tributárias, sendo discriminados os impostos de competência exclusiva da União e dos estados.

Para o governo federal foi mantido, entre outros, os impostos de importação (que chegavam a representar, no mínimo, 50% do total arrecadado no País no começo do século 20), e aos estados cabia cobrar impostos sobre a exportação, sobre propriedades urbanas e rurais e sobre suas transferências. A Constituição de 1891 também estabeleceu os primeiros princípios jurídicos tributários republicanos, em especial os princípios da igualdade, da uniformidade territorial e da legalidade. Essa constituição foi, no entanto, centralizadora na União em termos de criar tributos (Mendes, 2015).

A Constituição de 1934, com forte apelo social, ao criar direitos trabalhistas e a previdência social, instituiu a possibilidade de os municípios terem competência para instituir e cobrar tributos, em especial “Imposto de licenças, imposto predial e territorial urbanos, imposto sobre diversões públicas e imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais, além de taxas sobre serviços municipais” (Varsano, 1996, p.3). A Constituição de 1934 também definiu a divisão de recursos entre os entes federativos na cobrança de certos tributos. Essas alterações abriram espaço, na Constituição de 1937, para a cobrança do ITR passar à competência de municípios (Mendes, 2015).

A Constituição de 1946, num novo contexto do País voltando à democracia, instituiu os princípios da anualidade, da anterioridade e da

legalidade tributária. Essa constituição, segundo Varsano (1996), ampliou o conceito de federalismo ao definir, por exemplo, as competências dos entes federativos (União, estados e municípios) em tributarem e a divisão dos impostos (estabelecendo a parcela do Imposto de Renda a ser destinada aos municípios, por exemplo). Essa constituição passou aos municípios a cobrança do ITR e do ITBI e isentou as pequenas propriedades da cobrança do ITR.

Em meados da década de 1960, e dois anos antes do estabelecimento da Constituição de 1967, uma reforma tributária no Brasil trouxe importantes avanços quanto à legislação tributária. A Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Brasil, 1966), conhecida como Código Tributário Nacional, coloca em seu artigo 1º:

Esta lei regula, com fundamento na Emenda constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

A Constituição de 1967, que surgiu num período de regime militar, centralizou no governo federal a cobrança de vários tributos, inclusive a do ITR, mas deixou aos municípios a cobrança do IPTU. Essa constituição reforçou o conteúdo do Código Tributário Nacional, que surgiu como balizador das competências tributárias do País. Mendes (2015) destaca que esse código tem como característica a centralização da capacidade de criação de novos impostos em favor da União, com os estados e municípios sendo prejudicados. Como exemplos da nova divisão de competências, o IPTU ficou a cargo dos municípios, e o ITR ficou na responsabilidade da União. Esse favorecimento está de acordo com o progresso realizado nas constituições passadas, com tentativas de impedir a cobrança de impostos entre estados e a bitributação. Em 1969, a Emenda Constitucional nº 1 entrou em vigência, e Baleeiro (2001, citado por Mendes,

2015, p.49) destaca que apesar de ela já ter um caráter menos autoritário (pela adoção do regime de voto indireto para definição do chefe do executivo), essa emenda foi restritiva quando se analisa alguns princípios tributários, como o da legalidade e o da anualidade.

Já em novo período democrático, a Constituição de 1988 introduz o princípio da capacidade contributiva no pagamento dos tributos, a simplificação tributária e a função social da propriedade. Isso explica as mudanças na cobrança de ITR instituídas em 1994, visando a sua extrafiscalidade e a preferência por tributos diretos.

Evolução histórica do ITR: um breve contexto

Meneghetti Neto (1992) divide o histórico do ITR entre três fases: de 1934 a 1979; de 1980 a 1990, caracterizada por mudanças nas legislações; e a partir de 1990. Como Meneghetti Neto (1992) não contemplou as mudanças instituídas na década de 2000, ele não percebeu que essa época compõe uma nova fase na evolução do ITR, em especial sua “municipalização”, a partir de 2008.

A primeira fase inicia-se com a criação do ITR, com a Constituição de 1934, que separou o imposto territorial então existente entre o rural e o urbano. Em 1961, uma emenda constitucional transferiu a cobrança desse imposto aos municípios, mas três anos depois sua arrecadação voltou à União, e a receita era transferida aos municípios nos quais os imóveis rurais estavam localizados. O fim dessa primeira fase é caracterizado pela cobrança do imposto pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), a partir de 1970.

Além do fato de o imposto em questão não ser cobrado constantemente por uma mesma esfera da União ou por um só ente público, Meneghetti Neto (1992) define como causas da ineficácia do imposto aspectos como o distanciamento entre o contribuinte e quem cobrava o tributo, o cálculo de difícil entendimento para

determinação do valor a ser cobrado e a alta centralização da estrutura de arrecadação. Portanto, observa-se que, desde o seu início, a cobrança do ITR estava em desacordo com princípios econômicos, como o da simplicidade e o da progressividade, necessários a um sistema tributário ideal.

Na segunda fase descrita por Meneghetti Neto (1992), surge o conceito de progressividade na cobrança do ITR. A partir de um decreto-lei, foi instaurado o conceito de “tamanho ideal” do imóvel em cada município e, além disso, uma relação entre esse tamanho ideal e a área aproveitável do imóvel. O primeiro era denominado módulo fiscal do município; e o segundo, módulo fiscal do imóvel.

A progressividade ocorreria caso a utilização da terra não atingisse, de maneira geral, de 10% a 30% da área do imóvel rural. Não se enquadrando o imóvel nesses limites, a progressividade era imposta de forma que nos três primeiros anos o valor do ITR a ser pago seria dobrado. Todavia, o sistema apresentava claras distorções pelos valores irrisórios de utilização da terra que ocorreriam em várias partes do Brasil e por não se tratar especificamente de produtividade, mas, sim, de uso da terra. Outro problema decorria do fato de que, passados os três primeiros anos de cobrança progressiva, o imposto tornava-se constante novamente, não desestimulando a especulação e a manutenção de terras improdutivas.

A Constituição de 1988 não alterou muito a ineficácia de arrecadação e tributação do ITR no sentido de impedir sua sonogação e a especulação com terras. Vale destacar que não foram incluídas definições a respeito de produtividade, que se faz de extrema importância quando se fala do uso da terra e seria um quesito mais fidedigno a ser incluído na cobrança do tributo em apreço do que o grau de utilização da terra.

Em 1990, começou a terceira fase na evolução do ITR e pode-se afirmar que não houve muitos avanços para corrigir o desalinhamento da cobrança do imposto com os princípios da tributação ideal. É verdade que, no início da década de 1990, uma série de medidas para ca-

dastramento dos donos de terra passaram pelo Congresso Nacional, mas um importante projeto de lei para taxar propriedades improdutivas e que iria aumentar a abrangência da progressividade da cobrança do ITR foi barrada também pelo Congresso (Meneghetti Neto, 1992).

Petti (1998) destaca que até 1997 as alíquotas do ITR iam de 0,02% a 4,5%. A partir de então, a nova legislação do tributo passou a considerar alíquotas de 0,03% a 20%. Diversos aumentos significativos de alíquotas foram sancionados, mas Petti (1998) conclui que uma alta gradual das alíquotas, aliada à melhor administração dos recursos provenientes do valor cobrado, traria resultados mais benéficos quando se considera o ITR como instrumento de política positiva aos produtores que mantêm alto nível de produtividade e que punem aqueles que usam a terra para especulação e as mantêm improdutivas.

Outro fator importante a ser mencionado é que, a partir de 1997, o próprio contribuinte passou a calcular e informar o valor do ITR a ser pago. Uma plataforma eletrônica auxilia o produtor no cálculo do imposto, o que ampliou sua simplicidade. No entanto, a autodeclaração pode causar distorções quanto ao valor a ser recolhido. Aliado à má fiscalização, isso não traz segurança no sentido de impedir a sonogação nem a especulação com terras, além de comprometer a equidade na cobrança do ITR. Isso, porque como o Incra não tem incentivos para fiscalizar plenamente o uso da terra dentro dos imóveis rurais, abre-se espaço para o produtor omitir a informação correta sobre o tamanho da área explorada e do VTN/ha e pagar um valor menor do ITR do que o de fato devido, o que fere o princípio da progressividade.

Outra questão interessante é que, a partir de 1997, é preciso informar à Receita Federal as áreas ocupadas com Reserva Legal e com Áreas de Preservação Permanente (APPs) dentro das propriedades rurais, o que gera, inclusive, benefícios na alíquota cobrada do ITR para quem atende a essas exigências. Essa é uma medida que busca compensar, ainda que parcialmente,

o produtor rural pelo cumprimento da função social da propriedade.

A Lei 12.651, de 25/5/2012 (Brasil, 2012, art.29), conhecida como 3º Código Florestal, instituiu o Cadastro Ambiental Rural (CAR), que é o

[...] registro público eletrônico de âmbito nacional, obrigatório para todos os imóveis rurais, com a finalidade de integrar as informações ambientais das propriedades e posses rurais, compondo base de dados para controle, monitoramento, planejamento ambiental e econômico e combate ao desmatamento.

No CAR, cujo número deve ser informado na declaração anual do ITR, devem constar, entre outros, a localização geográfica da Reserva Legal e das APPs. Isso, em tese, permite a fiscalização eletrônica das informações contidas no ITR.

ITR: fase atual – aspectos fiscais e extrafiscais

Com o passar dos anos, a distinção entre a propriedade rural e a urbana passou a ser incluída nos artigos das constituições dos países, com considerações não só a respeito do direito à propriedade, mas de um outro aspecto que é definido por Resende (2010) como o princípio da função social da propriedade, aplicado tanto a propriedades rurais quanto a urbanas.

Resende (2010) destaca que, para que o princípio da função social da propriedade seja ratificado em propriedades urbanas, é preciso que estas, por exemplo, não danifiquem o solo urbano. No caso da propriedade rural, esse princípio surge quando se faz uso dos recursos naturais de maneira adequada – prezando pela preservação do meio ambiente – e quando se respeitam as relações de trabalho, por exemplo. É desse princípio que decorre a extrafiscalidade da cobrança do ITR analisada por Santos (2015) e por IPTU ... (2019).

Segundo Resende (2010), na Constituição Federal de 1988, vigente hoje, o princípio da função social da propriedade é colocado como direito fundamental no art 5º, inciso XXIII. A constituição (Brasil, 1988, art.5º, inc. XXIII) dis-

põe: “[...] a propriedade atenderá sua função social [...]”. Segundo Guimarães (2016), o ITR está previsto no art. 153, inciso VI e parágrafo 4º da Constituição Federal. No primeiro inciso desse artigo, já se observa a influência do caráter extrafiscal do tributo, já que se destaca o caráter progressivo das suas alíquotas para desestimular a manutenção de terras improdutivas.

O inciso VII do artigo 153 da Constituição Federal (Brasil, 1988) trata da isenção fiscal quanto ao pagamento de ITR pelas pequenas propriedades definidas como glebas. De acordo com Bacha (2014), essa pequena propriedade conta: com área igual ou inferior a 100 ha, se localizada na Amazônia Ocidental ou no Pantanal; igual ou inferior a 50 ha, se localizada no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental; igual ou inferior a 30 ha, se localizada em qualquer outro município, desde que o proprietário não possua outro imóvel rural ou urbano, vedado arrendamento, comodato ou parceria. Essas isenções são coerentes com o princípio da redução das desigualdades regionais, apesar de serem insuficientes para alcançar tal redução.

Ainda são isentos do pagamento do ITR, de acordo com Bacha (2014), os imóveis rurais que pertencem à União, aos estados ou aos municípios; o conjunto de propriedades de único dono cuja áreas sejam equivalentes ao tamanho de gleba rural, como especificado acima; e o imóvel de assentamento destinado à reforma agrária que também corresponda à área de gleba rural.

O ITR é declarado anualmente pelo fazendeiro, com data limite estipulada no dia 30 de setembro de cada ano, e é arrecadado e fiscalizado pela Secretaria de Receita Federal e fiscalizado paralelamente pelo Incra. Da receita com sua arrecadação, metade é destinada ao estado e metade ao município onde se localiza o imóvel, apesar de a arrecadação e fiscalização serem por conta de órgão da União. Não obstante, é possível que o município receba 100% do valor arrecadado com o tributo caso ele opte por fazer convênio com a Secretaria da Receita Federal (regulamento de 2008), comprometendo-se a informar o VTN/ha e ajudar na fiscalização da cobrança do ITR.

O valor do ITR é calculado considerando-se: a área total do imóvel, o grau de utilização da área aproveitável, o valor da terra nua e a área sujeita à tributação (área total do imóvel menos as APPs, as reservas legais e as reservas de patrimônio natural). A fórmula para o cálculo do imposto, a partir da reformulação de 1997, como evidenciada por Bacha (2014, p.32), é dada por

$$ITR = (VTN/ha) \times \text{alíquota} \times \text{área sujeita à tributação}$$

É o fazendeiro quem declara os três fatores do lado direito da equação acima. Com base na área total do imóvel, que, em princípio, é a que está no Cadir (cadastro do imóvel rural), cabe ao fazendeiro informar qual é a área com reserva legal, com APP e com reserva particular do patrimônio natural, de modo que se obtenha, assim, a área tributável. Da área tributável, o fazendeiro indicará qual é a área aproveitável e quanto dela ele usa. A razão área utilizada/área aproveitável dá o grau de utilização do imóvel, e esse é o parâmetro para se determinar a alíquota do ITR (Tabela 2).

Observa-se que quanto menor for a área total do imóvel e maior for o grau de utilização da área aproveitável, menor será a alíquota inserida no cálculo do tributo e, conseqüentemente, menor será o valor pago pelo proprietário.

No caso de um fazendeiro possuir um imóvel rural de até 50 ha e, da área aproveitável, decla-

rar que usa mais de 80% dela, então a alíquota de ITR a ser paga é de 0,03%. Mas se o fazendeiro tiver um único imóvel contínuo com área de 400 ha, e mesmo com grau de utilização acima de 80% da área aproveitável, a alíquota do ITR será de 0,10%, ou seja, o triplo da alíquota anterior.

Conforme a Tabela 2, não interessa a um fazendeiro possuir um único imóvel contínuo com área acima de 5 mil ha, e sim até 100 imóveis de pouco mais de 50 ha cada, pois, no primeiro caso, a alíquota do ITR será, no mínimo, de 0,45%, enquanto no segundo caso a alíquota será de apenas 0,07%.

Apesar de a alíquota do ITR ser progressiva (podendo atingir 20%), isso só ocorre se o fazendeiro, de fato, não explorar adequadamente sua propriedade. Mesmo no caso de um imóvel contínuo com 10 mil ha, por exemplo, o fazendeiro pode declarar que usa mais de 80% de sua área aproveitável e pagará, assim, a alíquota de 0,45%.

Tais constatações levaram muitos autores, como IPTU... (2019), a destacarem como deficiente a progressividade das alíquotas prevista na Tabela do ITR, que não impediria a especulação com terras nem a sonegação do valor correto do imposto.

Apesar da importância extrafiscal prevista no texto da Carta Magna brasileira e da imposição de órgãos encarregados da arrecadação e da fiscalização do ITR, não se pode afirmar que

Tabela 2. Alíquotas de cobrança do ITR segundo a área total do imóvel e o grau de utilização da área aproveitável.

Área total do imóvel (ha)	Grau de utilização (GU) (%)				
	Até 30	Maior que 30 até 50	Maior que 50 até 65	Maior que 65 até 80	Maior que 80
Até 50	1,00	0,70	0,40	0,20	0,03
Maior que 50 até 200	2,00	1,40	0,80	0,40	0,07
Maior que 200 até 500	3,30	2,30	1,30	0,60	0,10
Maior que 500 até 1.000	4,70	3,30	1,90	0,85	0,15
Maior que 1.000 até 5.000	8,60	6,00	3,40	1,60	0,30
Maior que 5.000	20,00	12,00	6,40	3,00	0,45

Fonte: Brasil (1996).

esse imposto vinha cumprindo, até o começo do século 21, com suas funções de arrecadação e de desestímulo ao uso ineficiente de terra. Brugnaro et al. (2003 citado por Bacha, 2014, p.34-35) afirmam que o Brasil perde anualmente em arrecadação cerca de R\$ 2 bilhões com o ITR. Isso se deve tanto pelo fato de os produtores não declararem corretamente o uso da terra (maior do que a realidade) tanto pelo alto custo da fiscalização a cargo do Incra, sem que o órgão receba porcentagem da arrecadação, o que não estimula o controle eficiente desta.

Outros autores também destacam o papel do caráter extrafiscal do ITR. Santos (2015) argumenta a respeito da importância da função social que a propriedade exerce no Brasil, tomando como base o art. 5º da Constituição Federal, que trata da inviolabilidade de direitos à liberdade, à vida, à igualdade, à segurança e à propriedade, que todos os brasileiros e estrangeiros aqui residentes possuem.

Com a cobrança do ITR de forma progressiva, esperava-se incentivar o dono da terra a não só exercer seu direito à propriedade, mas também beneficiar a coletividade com os ganhos da sua produção, além de beneficiar a todos com a preservação do meio ambiente.

Santos (2015) também estudou as formas de maximizar o uso dos imóveis, via impostos sobre as propriedades urbana e rural, como forma de atingir sua função social. Para tanto, a extrafiscalidade seria um dos meios de o Estado sustentar o desenvolvimento econômico e social do País.

Appy & Moutinho (2015), em trabalho para o Instituto de Pesquisa Ambiental da Amazônia (Ipam), avaliam se o ITR tem contribuído para que se cumpra a legislação ambiental prevista no Código Florestal brasileiro e traz sugestões nesse sentido. O trabalho dá prioridade ao fato de que a Amazônia sofre com o desmatamento de terras públicas e a manutenção de terras improdutivas, e isso decorre, de acordo com o estudo, do baixo custo do ITR, que torna viável a especulação com terras e sua improdutividade.

Para confirmar tal fenômeno, Appy & Moutinho (2015) afirmam que o valor médio do ITR foi de R\$ 133,25 por imóvel, e o valor do imposto por hectare foi de cerca de R\$ 2,00, mesmo com a dimensão dos imóveis variando bastante – de 20 ha até cerca de 2.300 ha.

Apesar de a estrutura de alíquotas do ITR ocorrer de forma progressiva, a maioria dos produtores atesta que 80% ou mais da área tributável é produtiva, o que diminui bastante o valor do tributo. Esse grau de utilização da terra (acima de 80% da área aproveitável) é, certamente, fora da realidade e decorre dos problemas de fiscalização mencionados aqui e do fato de que, conforme Appy & Moutinho (2015), a arrecadação do ITR é feita com base na declaração espontânea do dono da terra. Além disso, os autores afirmam que, em meados da primeira década do século 21, não havia um cadastramento de imóveis georreferenciados que permitisse acesso rápido e fácil pela Receita Federal e pelos municípios, e que muitos municípios que buscaram a municipalização da cobrança do imposto conseguiram elevar o valor arrecadado, mas ainda aquém do potencial.

Em consonância com seu trabalho de 2015, Bernard Appy retoma em 2019 as críticas à forma como o ITR é declarado, fiscalizado e cobrado pelos entes públicos e privados. Nesse novo trabalho, realizado por intermédio do Instituto Escolhas, IPTU... (2019), estão dados que fundamentam a ineficácia do tributo. O autor destaca, principalmente, a não execução do caráter extrafiscal e alíquotas que na prática são inviáveis de ser aplicadas. Além disso, o autor faz severas críticas ao fato de que é o próprio produtor rural quem declara o grau de utilização produtivo da terra. Por último, destaca o fato de que a Tabela de Lotação da Pecuária, que estabelece índices mínimos da produtividade da atividade, não é atualizada desde 1980.

Para IPTU... (2019), a arrecadação do ITR em 2018 foi de R\$ 1,5 bilhão, representando apenas 0,02% da receita tributária total dos governos. No mesmo ano, a arrecadação com o IPTU foi de R\$ 45 bilhões, ou seja, 30 vezes maior

do que a do ITR. A pequena representatividade do ITR na receita tributária vai na contramão da importância do agronegócio para a economia nacional. O agronegócio gera sucessivos superávits na balança comercial e foi responsável em 2021 por 23% do PIB do País, segundo dados do Cepea/Esalq/Usp (Cepea, 2022).

A partir desses fatos, em IPTU... (2019) são defendidos cenários com pequenas, mas importantes, mudanças na sistemática de cobrança do ITR. A primeira delas é romper com sua auto-declaração pelos proprietários rurais. A segunda propõe a atualização da Tabela de Lotação da Pecuária, o que permitiria melhor fiscalização quanto ao grau de utilização da terra. Segundo os autores, a cobrança do ITR deveria ser feita pela União (e não com base na autodeclaração do fazendeiro) e usando o georreferenciamento da propriedade. Caso esse cenário se concretizasse, a arrecadação com o ITR poderia saltar para o patamar de R\$ 5,8 bilhões por ano, ou seja, quase quatro vezes superior à de 2018.

Num cenário intermediário, o estudo propôs uma atualização da produtividade da atividade pecuária – a tabela usada como referência é a mesma desde a década de 1980 –, o que permitiria melhor checagem do grau de utilização da área produtiva: “O valor médio de cabeças/ha sobe de 0,56 na atual tabela para 1,37 [...]”. Com tal medida, a arrecadação do ITR iria para um patamar anual de R\$ 14,3 bilhões. Já o último cenário propõe aumento do número de propriedades declarantes – de 1,58 milhão para 1,76 milhão – e aumento da área tributável, de 177,8 milhões para 255,76 milhões de hectares. Juntando tais propostas, a arrecadação com o ITR subiria para um patamar próximo dos R\$ 17 bilhões, mais do que 11 vezes a arrecadação de 2018.

Com as atualizações propostas, o ITR passaria a ser um instrumento de regulação, que inibiria um cenário manutenção de terras improdutivas e de especulação com elas, e atenderia ao caráter extrafiscal implícito no tributo.

Silva (2013) destaca a função social do imóvel como garantidora do direito de pro-

priedade previsto constitucionalmente. O autor define função social como sendo a necessidade de se manter a propriedade produtiva para beneficiar não só o proprietário, mas também a toda a sociedade, assumindo a dita “busca pelo bem comum”. Silva (2013) conclui atestando a necessidade de o Estado melhorar a fiscalização e sugere o esforço da sociedade civil para mudar tanto a questão da arrecadação quanto a fiscalização do imposto em apreço.

A municipalização do ITR: adoção do Convênio IN 884/2008 pelos municípios brasileiros

A Lei nº 11.250, de 27/12/2005 (Brasil, 2005), cria a possibilidade de municípios auxiliarem no cálculo do VTN/ha e na fiscalização do ITR, de modo a ficarem com 100% da arrecadação do tributo. O Decreto nº 6.433, de 15/4/2008 (Brasil, 2008a), regulamentou aspectos dessa lei e criou o Comitê Gestor do ITR. Finalmente, a Instrução Normativa 884 da Receita Federal (Brasil, 2008b) e suas posteriores alterações definem procedimentos para a celebração de convênios dos municípios com a Receita para o cálculo e fiscalização da cobrança do ITR. Pode-se, assim, definir 2008 como o ano em que, de fato, inicia-se a chamada municipalização do ITR.

Reydon & Oliveira (2015) sustentam que não há melhor maneira de otimizar a fiscalização do ITR do que descentralizar sua cobrança e, por isso, defendem a assinatura de um convênio pelos municípios para que 100% da arrecadação do ITR seja transferida a eles. Esses autores destacam também que a Constituição de 1988 não havia dissertado a respeito do tema em específico e que a legislação de 2005 abriu precedentes jamais vistos.

Lenti & Silva (2016) afirmam que o processo de municipalização do ITR ainda não tem sido eficaz no sentido de diminuir a sonegação do ITR, que é considerável. Um contraponto a isso é o fato de que, uma vez conveniado, o município recebe a totalidade dos recursos arrecadados, sem nenhuma parcela ao estado onde se

situa o imóvel rural, o que serve de incentivador a uma fiscalização cada vez mais eficiente da cobrança do ITR.

Para Lenti & Silva (2016), o Decreto nº 6.433, instituído em 2008, que possibilitou a criação do Comitê Gestor do ITR, fez com que a União capacitasse diversos servidores para melhor resolver questões burocráticas relacionadas à arrecadação do imposto em questão, aumentando, assim, o número de municípios conveniados na sua fiscalização ao longo dos anos.

Todavia, esse processo de municipalização do ITR não deixa de ser custoso, e Lenti & Silva (2016) afirmam que isso poderia inibir a adesão de um município. Isso, de certo modo, está de acordo com o pensamento imediatista presente no setor público, em que é, inegavelmente, incomum se pensar no longo prazo, cujos retornos seriam consideravelmente mais expressivos.

Santos & Lages (2012) fizeram uma análise comparativa entre municípios de Alagoas que optaram pelo convênio e outros que continuaram com o regime de repartição do ITR com o estado. Os autores concluíram que os municípios conveniados obtiveram aumento de arrecadação do ITR bem acima do obtido pelos outros. No Município de Coqueiro Seco, o aumento foi de mais de 1.000% no montante arrecadado com o

ITR de 2008 a 2012. Os municípios de Boca da Mata, Coruripe, Ibateguara, Maragogi e Messias exibiram tendência de aumento do valor arrecadado do ITR a partir da opção pelo convênio instituído pela IN 884/2008. Municípios analisados que não optaram pelo convênio – como Arapiraca, Batalha, Cajueiro, Marechal Deodoro, São Miguel dos Campos e Viçosa – e concentram terras agricultáveis não apresentaram essa tendência de aumento da arrecadação do ITR.

Portanto, não há na literatura trabalho que avalie, para todo o País, os impactos da adoção do convênio IN 884/2008 pelos municípios na arrecadação do ITR. Isso será feito a seguir.

Impactos da municipalização do ITR em sua arrecadação

Focando especificamente em 2000–2020, é possível avaliar os impactos da municipalização do ITR nas arrecadações dos municípios. A Tabela 3 mostra o número de municípios com convênio na arrecadação de ITR em 2017 e 2020. A redução de 2017 para 2020 foi relativamente maior na região Norte (12,4%) e relativamente menor no Sul (1,1%) e decoreu, principalmente, do descredenciamento dos municípios que não cumpriram parte do convênio a que se refere a IN 884 (e suas atualizações).

Tabela 3. Arrecadação do ITR – número de municípios conveniados e não conveniados e porcentagem dos municípios conveniados, por região, em 2017 e 2020.

Região	2017			2020		
	Total de municípios	Número de municípios conveniados	Porcentagem de conveniados no total de municípios	Total de municípios	Número de municípios conveniados	Porcentagem de conveniados no total de municípios
Norte	426	145	34,0	450	127	28,2
Nordeste	1.772	205	11,6	1.793	188	10,5
Centro-Oeste	467	400	85,7	466	373	80,0
Sudeste	1.667	792	47,5	1.668	711	42,6
Sul	1.190	553	46,5	1.191	547	45,9
Brasil	5.522	2.095	37,9	5.568	1.946	34,9

Fonte: Brasil (2021b).

A Figura 1 mostra a evolução da arrecadação de ITR por região (a preços de 2020). A partir de 2008, há significativos aumentos dessas arrecadações, em especial no Centro-Oeste, que a partir de 2014, torna-se a região que mais arrecada o tributo no Brasil.

A Tabela 4 mostra as taxas geométricas de crescimento anual da arrecadação do ITR no Brasil. De 2008 a 2017, houve crescimento real da arrecadação em todas as regiões, com destaque para o Centro-Oeste (15,1% a.a.).

O descredenciamento de vários municípios nordestinos em 2018–2020 afetou a arrecadação do tributo na região: decréscimo de 1,88% a.a. em 2017–2020.

A equação $ITR = a + b \times tempo + c \times Dummy (tempo - 2008)$ foi estimada (com os dados da Tabela 1) com o ITR em nível (Tabela 5) e em logaritmo natural (Tabela 6). As estimativas com dados em nível apresentaram os melhores resultados.

Conforme a Tabela 5, o teste Durbin-Watson (a 5% de significância) não indicou a presença de autocorrelação dos resíduos para a regressão referente à região Norte e foi inconclusivo para as demais regiões. O VIF foi de 8,31, o que não indica multicolinearidade entre as variáveis explicativas, segundo Gujaratti (2006), e o Chi-quadrado do teste de White não indica presença de heterocedasticidade.

De modo geral, o R^2 e o teste F foram bons para as estimativas, bem como o sinal positivo e o nível de significância estatística para o coeficiente associado à variável de quebra da tendência [variável $dummy \times (tempo - 2008)$]. A exceção foi a regressão para o Nordeste.

Pela Tabela 5, a cada ano, a partir de 2008, a receita com o ITR no Centro-Oeste tem tendência de aumentar R\$ 47,9 milhões. Os aumentos anuais no Sudeste e no Sul seriam de R\$ 25,3 milhões e de R\$ 17,8 milhões e, sem essa quebra causada pela municipalização, a

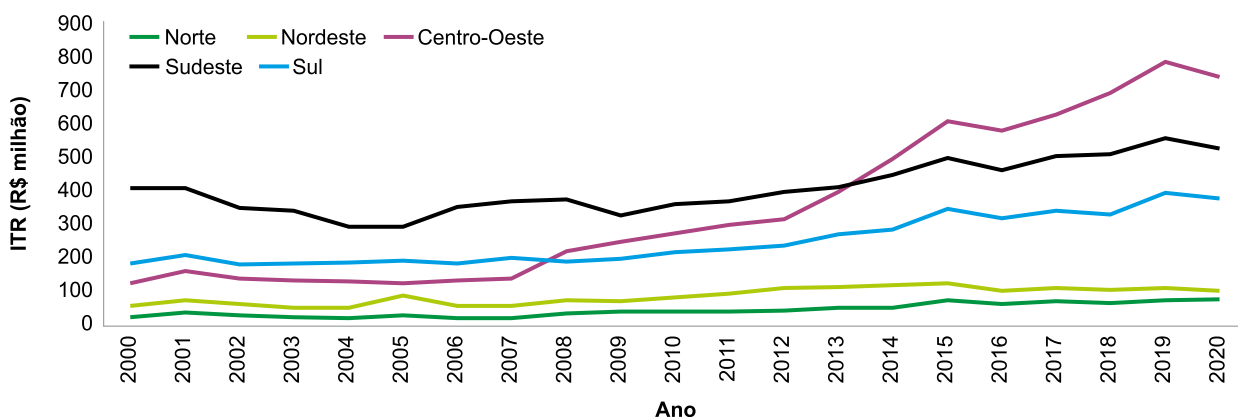


Figura 1. Evolução da arrecadação do ITR, por região, a preços de 2020 (R\$ milhão), em 2000–2020.

Fonte: Brasil (2021b).

Tabela 4. Arrecadação do ITR – taxa geométrica de crescimento do total arrecadado, por região, em períodos selecionados (%).

Período	Norte (%)	Nordeste (%)	Centro-Oeste (%)	Sudeste (%)	Sul (%)
2000 a 2007	-3,87	-0,03	-0,61	-2,45	0,14
2007 a 2017	9,75	6,45	15,1	3,84	6,66
2017 a 2020	2,58	-1,88	6,28	2,09	4,79

Fonte: elaborado com dados de Brasil (2021b).

Tabela 5. Resultados das regressões, por região, considerando o valor real do ITR arrecadado.

Região	Constante	Tempo	Dummy (tempo – 2008)	R ² ajustado	F	Durbin-Watson	VIF médio	Teste de White
Norte	2,81e+07	505.831	3.757.556	0,8994	90,45	1,8901	8,31	0,37
	[6,56] (0,000)	[0,77] (0,449)	[3,93] (0,001)		(0,000)	(não há autocorrelação)		(0,9847)
Nordeste	5,62e+07	2.814.765	739.662	0,6570	20,16	1,1863	8,31	2,96
	[5,74] (0,000)	[1,88] (0,076)	[0,34] (0,739)		(0,000)	(inconclusivo)		(0,5651)
Centro-Oeste	1,24e+08	4.925.446	4,79e+07	0,9768	421,83	1,5553	8,31	3,13
	[5,10] (0,000)	[1,33] (0,201)	[8,82] (0,000)		(0,000)	(inconclusivo)		(0,5369)
Sudeste	3,89e+08	-6.351.114	2,53e+07	0,8418	54,20	1,3412	8,31	6,44
	[18,61] (0,000)	[-1,99] (0,062)	[5,41] (0,000)		(0,000)	(inconclusivo)		(0,1686)
Sul	1,96e+08	-660.673	1,78e+07	0,9569	223,26	2,4943	8,31	3,31
	[19,00] (0,000)	[-0,42] (0,680)	[7,72] (0,000)]		(0,000)	(inconclusivo)		(0,5069)

Notas: [] = estatística t-student; () = significância estatística.

Tabela 6. Resultados das regressões, por região, considerando o logaritmo natural do valor real do ITR arrecadado.

Região	Constante	Tempo	Dummy (tempo – 2008)	R ² ajustado	F	Durbin-Watson	VIF médio	Teste de White
Norte	17,1161	0,022262	0,062155	0,8309	50,12	1,4186	8,31	4,41
	[142,19] (0,000)	[1,21] (0,242)	[2,31] (0,033)		(0,000)	(inconclusivo)		(0,3534)
Nordeste	17,8651	0,035968	0,004052	0,6511	19,66	1,3958	8,31	6,38
	[153,87] (0,000)	[2,03] (0,058)	[0,16] (0,878)		(0,000)	(inconclusivo)		(0,1728)
Centro-Oeste (MQO)	18,5646	0,057391	0,074899	0,9455	174,49	0,77756	8,31	4,49
	[171,86] (0,000)	[3,48] (0,003)	[3,10] (0,006)		(0,000)	(há autocorrelação positiva)		(0,3435)
Centro-Oeste (Cochrane-Orcut)	18,20053	0,106045	0,0103789	0,7221	25,69	1,52848	8,31	4,49
	[35,65] (0,000)	[1,71] (0,106)	[0,15] (0,886)		(0,000)	(inconclusivo)		(0,3435)
Sudeste (MQO)	19,7643	-0,014377	0,058416	0,7940	39,54	1,182776	8,31	7,35
	[345,71] (0,000)	[-1,65] (0,117)	[4,58] (0,000)		(0,000)	(inconclusivo)		(0,1184)
Sudeste (correção de White)	19,76425	-0,014377	0,0584162	0,8146	44,90	1,182776	8,31	7,35
	[291,56] (0,000)	[-1,53] (0,143)	[4,48] (0,000)		(0,000)	(inconclusivo)		(0,1184)
Sul	19,07208	0,002314	0,059469	0,9570	223,34	2,153216	8,31	2,33
	[498,40] (0,000)	[0,40] (0,697)	[6,96] (0,000)		(0,000)	(não há autocorrelação dos resíduos)		(0,6751)

Notas: [] = estatística t-student; () = significância estatística.

inércia temporal do ITR não levaria a aumentos das arrecadações nessas duas regiões, pois os coeficientes associados à variável tempo são negativos para elas.

Para a regressão com os logaritmos naturais do valor arrecadado com ITR, há problemas de ocorrência de autocorrelação positiva dos resíduos para o Centro-Oeste, e o Chi-quadrado do teste White foi significativo a 12% para o Sudeste. Por isso, foram rodadas também a equação com correção de Chrocane Orcut para o Centro-Oeste e com correção de White para o Sudeste. Os resultados (Tabela 6), apesar de não serem melhores do que os da Tabela 5, indicam o impacto positivo da municipalização do ITR em sua arrecadação, em especial para as regiões Norte, Sudeste e Sul.

Considerações finais

A literatura destaca alguns princípios econômicos (equidade, progressividade, neutralidade e simplicidade) e jurídicos (função social da propriedade, redução das desigualdades regionais, isonomia, vedação ao confisco e uniformidade geográfica) a serem perseguidos por um sistema tributário ideal. Este trabalho analisou a evolução do ITR no Brasil, de 1934 a 2020, buscando identificar como esses princípios foram introduzidos nas constituições brasileiras e, em especial, na sistemática de cálculo e cobrança desse imposto. Especial atenção foi dada ao período de 2000 a 2020 de modo a verificar os impactos, a partir de 2008, da chamada “municipalização do ITR”.

No período analisado aqui, foram várias as mudanças em relação aos entes federativos responsáveis pela cobrança do ITR (passando dos estados aos municípios e voltando à União), bem como em relação ao cálculo do valor cobrado. A sistemática de cálculo do ITR adotada na década de 2000 é mais simples do que as anteriores. Porém, apesar de ela sugerir a progressividade na cobrança do tributo (devem pagar mais os com maior capacidade de pagamento), os fazendeiros podem adotar várias maneiras para que

isso não seja tão impactante em suas atividades. Isso explica, em parte, porque no Brasil a arrecadação com o ITR é 1/30 do que se arrecada com o IPTU, apesar de a área urbana ser bem menor do que a área rural do País.

A cobrança do ITR tem mantido a uniformidade geográfica de suas alíquotas, mas não serve com instrumento de redução de desigualdades regionais. O propósito de cobrar alíquotas maiores em estabelecimentos grandes e pouco produtivos busca atingir o princípio social da propriedade, mas, como dito acima, essa extrafiscalidade pode ser burlada pelo fazendeiro.

As mudanças mais recentes na cobrança e fiscalização do ITR, chamadas de municipalização do tributo, têm causado, principalmente, aumentos de receitas aos municípios, em especial no Centro-Oeste, região que se destaca, desde 2014, como a que gera maior arrecadação do ITR no País.

Os resultados econométricos indicam que sem a mudança estrutural causada pela municipalização não haveria, no Sul e Sudeste, aumento da arrecadação do ITR, pois a inércia temporal apresentou sinal negativo na arrecadação nessas regiões. Mas por causa da municipalização do ITR, essas regiões conseguem, ano a ano, aumentar suas receitas com o ITR em R\$ 25,3 milhões e R\$ 17,8 milhões (a preços de 2020), respectivamente. Mas o maior aumento de arrecadação com esse tributo vem do Centro-Oeste, que, por causa da municipalização, gerou, de 2008 a 2020, aumento de R\$ 47,9 milhões por ano em sua receita.

Referências

- APPY, B.; MOUTINHO, P. (Coord.). **O imposto territorial rural como forma de induzir boas práticas ambientais**. [Brasília]: Ipam, 2015. Disponível em: <<https://ipam.org.br/bibliotecas/o-imposto-territorial-rural-como-forma-de-induzir-boas-praticas-ambientais>>. Acesso em: 15 jul. 2018.
- BACHA, C.J.C. **Tributação no agronegócio**: análise de seus impactos sobre preços, folha de pagamento e lucros. 2.ed. rev. e atual. Campinas: Alínea, 2014.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 13 out. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 6.433, de 15 de abril de 2008**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - CGITR e dispõe sobre a forma de opção de que trata o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição, pelos Municípios e pelo Distrito Federal, para fins de fiscalização e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, e dá outras providências. 2008a. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/decreto/d6433.htm>. Acesso em: 13 out. 2022.

BRASIL. Lei nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005. Regulamenta o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, 28 dez. 2005. Seção1, p.1. Disponível em: <<https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=1&data=28/12/2005>>. Acesso em: 17 out. 2022.

BRASIL. Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012. Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa; altera as Leis nºs 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e 11.428, de 22 de dezembro de 2006; revoga as Leis nºs 4.771, de 15 de setembro de 1965, e 7.754, de 14 de abril de 1989, e a Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 28 maio 2012. Seção1, p.1-8.

BRASIL. **Lei nº 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. 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 13 out. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm#art11>. Acesso em: 29 out. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Arrecadação das Receitas Federais – 1994 a 2021**. xlsx. 2021a. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/serie-historica/arrecadacao-das-receitas-federais-1994-a-2021-1.xlsx/view>>. Acesso em: 29 out. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Arrecadação ITR por Município**. 2021b. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-itrr-por-municipio>>. Acesso em: 29 out. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002. Dispõe sobre normas de tributação relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 13 dez. 2002. Seção1, p.99-124.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 884, de 5 de novembro de 2008**. Dispõe sobre a celebração de convênio entre a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), em nome da União, o Distrito Federal e os Municípios para delegação das atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento de créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). 2008b. Disponível em: <[CEPEA. Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada. **PIB do agronegócio brasileiro**. Disponível em: <<https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx#:~:text=Cepea%2C%2021%2F09%2F2022,no%20primeiro%20semestre%20deste%20ano>>. Acesso em: 29 out. 2022.](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15844&visao=anotado#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20celebra%C3%A7%C3%A3o%20de,Propriedade%20Territorial%20Rural%20(ITR).>. Acesso em: 29 out. 2022.</p></div><div data-bbox=)

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A.C. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 3.ed. [Rio de Janeiro: Elsevier], 2000. p.38-43.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUIMARÃES, M.A. **Imposto Territorial Rural (ITR)**. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/52939/imposto-territorial-rural-itrr>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

GUJARATI, D. **Econometria básica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

IPTU do campo pode render até 10 vezes mais, de acordo com estudo. 11 abr. 2019. Disponível em: <<https://www.jb.com.br/economia/2019/04/995025-iptu-do-campo-pode-render-ate-10-vezes-mais--de-acordo-com-estudo.html>>. Acesso em: 17 abr. 2019.

LENTI, F.E.D.; SILVA, A.P.M. **Repensando o imposto territorial rural para fins de adequação ambiental**. 2016. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/9230>>. Acesso em: 30 jul. 2019.

LIMA, E.C.P. **Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível**. Brasília: IPEA, 1999. (IPEA. Texto para discussão, 666). Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2751/1/td_0666.pdf>. Acesso em: 29 out. 2022.

MENDES, E.M. A tributação ao longo das constituições brasileiras: evolução histórica e reflexos no exercício

da cidadania. **(Re)pensando Direito**, ano5, p.33-54, 2015. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/229767702.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2019.

MENEGHETTI NETO, A. Imposto Territorial Rural (ITR): algumas considerações. **Indicadores Econômicos FEE**, v.20, p.185-199, 1992.

PETTI, R. O que há de novo no novo Imposto Territorial Rural (ITR). **Indicadores Econômicos FEE**, v.26, p.308-324,1998.

RESENDE, A. de S. A propriedade e sua função social - análise do princípio sobre o IPTU e o ITR. **Conteúdo Jurídico**, 27 out. 2010. Disponível em: <<https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/22009/a-propriedade-e-sua-funcao-social-analise-do-principio-sobre-o-iptu-e-o-itr>>. Acesso em: 8 ago. 2021.

REYDON, B.P.; OLIVEIRA, T.A.M. **A evolução da descentralização fiscal do ITR e a gestão territorial integral dos municípios**. 2015. Disponível em: <<https://governancadetererras.com.br/wp-content/uploads/2017/10/A-EVOLU%C3%87%C3%83O-DA-DESCENTRALIZA%C3%87%C3%83O.pdf>>. Acesso em: 6 dez. 2021.

SANTOS, J.D.R. **Tributação com finalidade extrafiscal: entre a confiscatoriedade e o desenvolvimento econômico-social**. 2015. 117p. Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

SANTOS, V.G.B.C.B.; LAGES, A.M.G. **A “municipalização” do ITR: uma opção viável? O caso de Alagoas**. [2012]. Disponível em: <<https://governancadetererras.com.br/wp-content/uploads/2017/10/A-municipaliza%C3%A7%C3%A3o-do-ITR.pdf>>. Acesso em: 22 maio 2019.

SILVA, L.K.S. e. **Imposto Territorial Rural**. 2013. Disponível em: <<https://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/bitstream/123456789/11239/1/PDF%20-%20Lilliane%20Kelly%20Souza%20e%20Silva.pdf>>. Acesso em: 10 jun 2018.

TAMARINDO, U.G.F.; PIGATTO, G. **Tributação no agronegócio: uma análise geral dos principais tributos incidentes**. Leme: JH Mizuno, 2018. 364p.

VAILATTI, D.B. Função social da propriedade, progressividade e a constitucionalidade das alíquotas do imposto territorial rural adotadas pela Lei 9393/1996. **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo**, v.23, p.1-21, 2017.

VARSANO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: Ipea, 1996. (IPEA. Texto para discussão, 405). Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em: 22 maio 2019.