



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
ARTIGO CIENTÍFICO

**IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR) E A
BITRIBUTAÇÃO (IR E ITCMD)**

ORIENTANDO: JOÃO PEDRO SILVA MACHADO
ORIENTADORA: PROF^a MS. ELIANE RODRIGUES NUNES

**GOIÂNIA
2026**

JOÃO PEDRO SILVA MACHADO

**IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR) E A
BITRIBUTAÇÃO (IR E ITCMD)**

Artigo Científico apresentado à disciplina
Trabalho de Curso II, da Escola de Direito,
Negócios e Comunicação da Pontifícia
Universidade Católica de Goiás Prof. (a)
Orientadora: Ms. Eliane Rodrigues Nunes

**GOIÂNIA
2026**

JOÃO PEDRO SILVA MACHADO

**IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR) E A
BITRIBUTAÇÃO (IR E ITCMD)**

Data da Defesa: ____ de ____ de ____

BANCA EXAMINADORA

Orientadora: Professora: Ms. Eliane Rodrigues Nunes	Nota
---	------

Examinador (a) Convidado (a): Luiz Antônio de Paula	Nota
---	------

IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR) E A BITRIBUTAÇÃO (IR E ITCMD)

João Pedro Silva Machado¹

O presente artigo analisou a complexidade do sistema tributário brasileiro aplicado à propriedade rural e à sucessão patrimonial, examinando o ITR, o ITCMD e o IR sobre ganho de capital. O ITR foi discutido como tributo federal de função extrafiscal, voltado ao uso produtivo da terra e à função social da propriedade. Examinou-se o processo de municipalização iniciado pela EC nº 42/2003, que permitiu aos municípios fiscalizar e cobrar o imposto, retendo 100% da arrecadação. Constatou-se, contudo, que essa descentralização gerou um desvio de finalidade, com a busca por receita municipal sobrepondo-se à política agrária original, resultando em arbitramentos subjetivos do Valor da Terra Nua e em insegurança jurídica ao produtor rural. O ITCMD foi abordado como imposto estadual incidente sobre a transmissão gratuita de bens, reconhecido como mecanismo de mitigação da concentração de riqueza, apesar dos desafios na definição da base de cálculo em relação ao valor de mercado. Analisou-se, ainda, a controvérsia sobre a incidência simultânea de ITCMD e IR sobre ganho de capital em transmissões gratuitas: a União, com fundamento na Lei nº 9.532/97, buscou tributar a valorização dos bens no momento da doação ou herança; entretanto, o STF, na discussão do ARE 1522312, sinalizou que tal prática configura bitributação, pois a valorização já é capturada pela base de cálculo do ITCMD.

Palavras-Chave: Imposto Territorial Rural (ITR); Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD); Imposto de Renda (IR); Bitributação; Valor da Terra Nua (VTN).

TAX ON RURAL LAND PROPERTY AND DOUBLE TAXATION

ABSTRACT

This article analyzed the complexity of the Brazilian tax system as applied to rural property and patrimonial succession, examining the ITR, ITCMD, and Income Tax on capital gains. The ITR was discussed as a federal tax with an extra-fiscal function,

¹ João Pedro Silva Machado, graduando do nono período de direito na Pontifícia Universidade Católica de Goiás.

aimed at the productive use of land and the social function of property. The municipalization process initiated by Constitutional Amendment No. 42/2003 was examined, which allowed municipalities to supervise and collect the tax while retaining 100% of the revenue. It was found, however, that this decentralization generated a deviation of purpose, with the pursuit of municipal revenue overriding the original agrarian policy, resulting in subjective assessments of the Bare Land Value and legal uncertainty for rural producers. The ITCMD was addressed as a state tax levied on the gratuitous transfer of assets, recognized as a mechanism for mitigating wealth concentration, despite the challenges in defining the tax base in relation to market value. The controversy over the simultaneous imposition of ITCMD and Income Tax on capital gains in gratuitous transfers was also analyzed: the Federal Government, based on Law No. 9.532/97, sought to tax the appreciation of assets at the time of donation or inheritance; however, the STF, in the discussion of ARE 1387761, signaled that such practice constitutes double taxation, since the appreciation is already captured by the ITCMD tax base.

KEYWORDS: Rural Land Tax; Inheritance and Gift Tax; Income Tax; Double Taxation; Bare Land Value.

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro, caracterizado por sua complexidade e pela rígida partilha de competências entre os entes federados, desempenha um papel crucial na regulação econômica e social do país. No contexto da propriedade rural e da transmissão de patrimônio, essa complexidade se manifesta de forma acentuada, envolvendo tributos de naturezas distintas e com finalidades que transcendem a mera arrecadação. Dentre os impostos que incidem sobre essas esferas, destacam-se o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), cada qual com suas particularidades e desafios.

O ITR, de competência federal, é um exemplo paradigmático de tributo com função extrafiscal, concebido para induzir o cumprimento da função social da propriedade e desestimular a manutenção de terras improdutivas. No entanto, o processo de municipalização de sua fiscalização e cobrança, embora visando à descentralização e ao aumento da arrecadação local, tem gerado debates acerca de um possível "desvio de finalidade", onde a busca por receitas se sobrepõe aos objetivos originais de política agrária. Essa dinâmica, aliada à subjetividade na apuração do Valor da Terra Nua (VTN), tem sido fonte de considerável insegurança jurídica para os contribuintes.

Paralelamente, o ITCMD, de competência estadual, incide sobre a transmissão gratuita de bens e direitos, atuando como um importante instrumento de redistribuição de riqueza. As recentes alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, fruto da Reforma Tributária, ao tornar obrigatória a progressividade das alíquotas e ao endereçar a tributação de bens no exterior, reforçam o caráter social desse imposto, alinhando-o a práticas internacionais de combate à concentração patrimonial.

Contudo, a intersecção desses tributos com o Imposto de Renda (IR) sobre o ganho de capital tem suscitado uma das mais relevantes controvérsias jurídicas e fiscais do cenário atual: a questão da bitributação. A tentativa da União de tributar a valorização de bens em transmissões gratuitas, que já são objeto de incidência do ITCMD pelos Estados, tem sido objeto de análise aprofundada pelo Supremo Tribunal Federal (STF). As decisões da Corte, em especial no Tema 1391

de repercussão geral, são cruciais para a manutenção do equilíbrio federativo e para a garantia da segurança jurídica dos contribuintes, ao delimitar as competências tributárias e evitar a dupla oneração sobre o mesmo fato gerador.

Diante desse cenário, o presente artigo propõe-se a analisar os aspectos jurídicos e econômicos dos tributos incidentes sobre a propriedade rural e a transmissão de patrimônio, com foco nas implicações da municipalização do ITR, nas inovações trazidas pela Reforma Tributária para o ITCMD e na controvérsia da bitributação entre ITCMD e IR. Nesse sentido, o presente artigo se insere na Linha de Pesquisa do Curso de Direito da PUC Goiás: Estado e Políticas Públicas. Assim, busca-se, oferecer uma compreensão aprofundada dos desafios e das tendências que moldam o sistema tributário brasileiro nessas áreas, contribuindo para o debate sobre a necessidade de harmonização e de respeito aos princípios constitucionais que regem o poder de tributar.

1. OS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A PROPRIEDADE RURAL E A TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS

1.1 O ITR

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) é um tributo federal de competência da União, conforme estabelecido no artigo 153, inciso VI, da Constituição Federal Brasileira. Este imposto incide anualmente sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóveis rurais, e sua relevância transcende a mera função fiscal, incorporando um papel extrafiscal fundamental na política agrária do País.

A história do ITR está intrinsecamente ligada à evolução da República Brasileira e à necessidade de regular a posse e o uso da terra. Embora alguns marcos remontem à Constituição Federal de 1891, o ITR, como imposto distinto do territorial urbano, consolidou-se a partir da Constituição de 1934. O arcabouço legal vigente é primariamente definido pela Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que estabeleceu as normas atuais para a cobrança e fiscalização.

A função do ITR é extrafiscal, que o estabelece como instrumento de política agrária, estimulando o uso produtivo da terra e o cumprimento da função

social da propriedade. A progressividade das alíquotas, que aumenta conforme o tamanho da propriedade e diminui com o grau de utilização territorial (GUT), é o principal mecanismo para incentivar a produtividade e desestimular a manutenção de terras improdutivas.

A competência tributária para instituir o ITR é exclusiva da União. Contudo, a capacidade tributária ativa (arrecadação e fiscalização) é compartilhada. A União, por meio da Secretaria da Receita Federal, exercendo a administração primária. A Constituição Federal prevê um compartilhamento obrigatório da receita, onde 50% do produto da arrecadação do ITR pertence ao município de localização do imóvel rural.

A partir da Lei 11.250/05, foi facultada à União a delegação das atribuições de fiscalização, lançamento de ofício e cobrança do ITR aos municípios, mediante a celebração de um convênio. No regime de delegação, a competência de instituição permanece exclusiva da União, mas as atribuições de arrecadação e fiscalização, que são primárias da União, passam a ser delegadas ao município conveniado. No cenário sem convênio, a União retém 50% da receita e repassa os outros 50% ao município; no entanto, ao celebrar o convênio, o município assume a totalidade da arrecadação do imposto, além de exercer as atividades de fiscalização e lançamento.

O Valor da Terra Nua Tributável é o resultado da multiplicação do VTN pela área tributável, que exclui as áreas não tributáveis, como as Áreas de Preservação Permanente (APP) e Reserva Legal (ARL), áreas de interesse ecológico para fins de desapropriação, áreas de servidão ambiental e áreas sob regime de proteção, como as de povos indígenas ou quilombolas. O cálculo do imposto é feito aplicando-se uma alíquota sobre o VTN. A alíquota é progressiva e varia em função de dois fatores principais: o Grau de Utilização (GUT), que é a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável do imóvel, e a Área Total do Imóvel. O imposto é maior para imóveis maiores e com menor GUT, cumprindo a função extrafiscal de incentivar o uso produtivo da terra.

A municipalização do ITR, por meio dos convênios, tem gerado impactos significativos na gestão territorial e fiscal dos municípios. O principal impacto é o aumento da arrecadação, pois a receita municipal passa de 50% para 100% do valor arrecadado. Além disso, a fiscalização municipal, por estar mais próxima da

realidade local, deveria ser mais eficiente na identificação de subavaliações do VTN e na correção de declarações. Outro impacto relevante é a melhoria na gestão territorial, visto que os municípios passam a ter um papel ativo na determinação do VTN. Apesar dos benefícios, a delegação impõe desafios e insegurança jurídica, como a necessidade de capacitação técnica e a estrutura para a fiscalização. A correta apuração do VTN e a aplicação das alíquotas progressivas exigem rigor para evitar contestações judiciais e a insegurança jurídica. A Lei n.º 9.393/96 exige que o município conveniado não reduza o imposto, o que garante a manutenção da função extrafiscal do tributo.

O ITR é um imposto de natureza complexa e estratégica no cenário tributário brasileiro. Sua evolução, desde a separação do imposto territorial até o atual regime de municipalização, reflete a busca por um equilíbrio entre a necessidade de arrecadação e o cumprimento da função social da propriedade rural. A delegação da fiscalização e cobrança aos municípios representa um avanço na descentralização fiscal, conferindo aos entes locais maior autonomia e responsabilidade na gestão de seu território e na maximização de suas receitas. Para o sucesso contínuo deste modelo, é imperativo que os municípios invistam em capacidade técnica e em sistemas de informação que garantam a correta aplicação da legislação, em especial no que tange à apuração do Valor da Terra Nua Tributável.

1.2 IMPOSTOS SOBRE TRANSMISSÃO DE PATRIMÔNIO

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, amplamente conhecido pela sigla ITCMD, é um tributo de natureza estadual que incide sobre a transferência não onerosa de quaisquer bens ou direitos. Sua instituição é um reflexo da soberania fiscal dos Estados e do Distrito Federal, sendo um dos pilares da arrecadação própria dessas unidades federativas. A relevância do ITCMD no cenário tributário brasileiro transcende a mera função arrecadatória, pois ele atua como um instrumento fundamental na regulação da sucessão patrimonial seja ela decorrente do falecimento de um indivíduo ou de um ato de liberalidade em vida (doação). Por ser um imposto de competência estadual, cada unidade federativa possui legislação específica que define as regras de cobrança, alíquotas e isenções,

embora todas devam observar os limites e as diretrizes gerais estabelecidas pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional.

A função do ITCMD é tradicionalmente vista sob a ótica fiscal, ou seja, como uma fonte de receita para os cofres estaduais. Contudo, a doutrina e a jurisprudência têm cada vez mais reconhecido sua importante função extrafiscal e redistributiva. O ITCMD é um dos poucos tributos no sistema brasileiro que incide diretamente sobre o acúmulo de riqueza, atuando como um mecanismo de mitigação da concentração patrimonial. Ao tributar a transmissão de grandes fortunas, o imposto contribui para a redistribuição de renda e para a promoção de uma maior justiça social.

A progressividade das alíquotas, que é um tema central no debate sobre o ITCMD, reforça essa função redistributiva. A progressividade, que significa que a alíquota aumenta conforme o valor do bem transmitido busca onerar mais aqueles que recebem maior patrimônio, em consonância com o princípio da capacidade contributiva. Este princípio constitucional determina que, sempre que possível, os impostos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Dessa forma, o ITCMD, especialmente quando aplicado de forma progressiva, deixa de ser apenas um imposto sobre a transferência e se torna uma ferramenta de política econômica e social, incentivando a circulação de riqueza e desestimulando a manutenção de grandes patrimônios improdutos.

A competência tributária para instituir e cobrar o ITCMD é privativa dos Estados e do Distrito Federal. No entanto, a Constituição Federal estabelece regras de competência territorial para definir qual Estado tem o direito de exigir o imposto, o que é vital para evitar a bitributação e os conflitos federativos.

Para bens imóveis e direitos a eles relativos, o imposto é devido, invariavelmente, ao Estado onde o bem estiver situado. Esta regra é simples e clara, ancorada no princípio da territorialidade. A complexidade surge na tributação de bens móveis, títulos e créditos. A regra geral é que o imposto pertence ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, no caso de transmissão causa mortis, ou onde o doador tiver domicílio, no caso de doação.

O fato gerador do ITCMD se desdobra em duas vertentes: a transmissão causa mortis e a doação. A transmissão causa mortis se aperfeiçoa no momento da abertura da sucessão, ou seja, na data do óbito, e incide sobre a totalidade do

patrimônio transferido aos sucessores. A doação, por sua vez, é a transmissão inter vivos a título gratuito, e o fato gerador se consuma no momento em que o doador manifesta sua liberalidade e o donatário a aceita, formalizada por instrumento público ou particular. Em ambas as situações, o contribuinte do imposto é o beneficiário da transmissão, ou seja, quem recebe o bem ou direito.

A base de cálculo do ITCMD é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, que deve refletir o valor de mercado na data da ocorrência do fato gerador. A correta apuração deste valor é um ponto de constante debate e litígio, pois o fisco estadual não pode arbitrar o valor de forma unilateral, devendo basear-se em critérios objetivos e transparentes que demonstrem o real preço de mercado do bem. A jurisprudência tem sido rigorosa ao exigir que a base de cálculo seja o valor real da transmissão, em respeito ao princípio da legalidade e da vedação ao confisco.

As alíquotas são definidas por lei estadual, mas estão limitadas pelo Senado Federal. Atualmente, o teto máximo é de 8%, estabelecido pela Resolução n.º 9 de 1992. No entanto, a Emenda Constitucional n.º 132/2023, fruto da Reforma Tributária, trouxe mudanças significativas que impactam diretamente o ITCMD. A principal delas é a obrigatoriedade da progressividade. Antes da Emenda, a progressividade era facultativa, mas agora os Estados serão obrigados a adotar alíquotas progressivas, aumentando o percentual de acordo com o valor do patrimônio transmitido, reforçando a função redistributiva do imposto.

Outra mudança crucial da EC 132/2023 diz respeito à tributação de bens no exterior. O Supremo Tribunal Federal (STF) havia decidido que os Estados não poderiam cobrar o ITCMD sobre doações ou heranças de bens localizados no exterior sem a edição de uma Lei Complementar Federal. A Emenda Constitucional buscou sanar essa lacuna, autorizando os Estados a instituírem o ITCMD nessas hipóteses, de forma transitória, até que a Lei Complementar seja editada. Essa alteração visa aumentar a arrecadação estadual e alinhar a legislação brasileira às práticas internacionais de tributação de heranças e doações.

O ITCMD é um imposto complexo e dinâmico, cuja importância vai além da mera arrecadação, atuando como um vetor de justiça fiscal e redistribuição de riqueza. A recente Reforma Tributária, ao tornar a progressividade obrigatória e ao endereçar a tributação de bens no exterior, sinaliza uma tendência de maior

utilização do imposto como ferramenta de política social. A correta aplicação do ITCMD exige dos Estados um equilíbrio entre a necessidade de arrecadação e o respeito aos princípios constitucionais, especialmente o da capacidade contributiva. O debate sobre a elevação da alíquota máxima, que pode chegar a 16%, demonstra que o ITCMD continuará no centro das discussões sobre a estrutura tributária brasileira e o combate à desigualdade social.

1.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS

O Direito Tributário brasileiro é um campo complexo, profundamente ancorado em um sistema de princípios constitucionais que atuam como verdadeiros pilares e limites ao poder de tributar do Estado. O Imposto Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) são exemplos notáveis de tributos que, embora distintos em seus fatos geradores e competências, compartilham a submissão a esses mandamentos constitucionais. A análise detalhada desses princípios revela não apenas as restrições formais impostas ao legislador, mas também a função social e econômica que cada imposto é chamado a desempenhar no ordenamento jurídico brasileiro.

Ambos os tributos, ITR e ITCMD, estão sujeitos aos princípios gerais do Direito Tributário, essenciais para a garantia da segurança jurídica e dos direitos individuais. O Princípio da Legalidade (Art. 150, I, da Constituição Federal) é o alicerce, exigindo que a instituição, majoração ou redução de qualquer tributo, bem como a definição de seu fato gerador, base de cálculo e alíquotas, seja feita por meio de lei. No caso do ITR, a Lei n.º 9.393/96 e suas alterações definem a estrutura do imposto federal, enquanto no ITCMD, a legalidade exige que cada Estado e o Distrito Federal estabeleçam suas regras por meio de lei ordinária própria.

O Princípio da Anterioridade (Art. 150, III, "b" e "c") e o da Anterioridade Nonagesimal são cruciais para proteger o contribuinte contra a surpresa fiscal. Qualquer alteração na legislação do ITR ou do ITCMD que resulte em aumento da carga tributária deve respeitar o exercício financeiro seguinte (anterioridade anual) e um prazo mínimo de noventa dias (anterioridade nonagesimal) para entrar em vigor. Este princípio ganha especial relevância no ITCMD, pois as recentes alterações promovidas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, que tornaram a

progressividade obrigatória e permitiram a tributação de bens no exterior, exigem que os Estados editem novas leis e respeitem rigorosamente o princípio da anterioridade para que a nova cobrança seja válida.

Adicionalmente, o Princípio da Vedação ao Confisco (Art. 150, IV) impõe um limite material à voracidade arrecadatória do Estado, garantindo que o tributo não seja tão oneroso a ponto de aniquilar a propriedade ou a riqueza do contribuinte. No contexto do ITR, este princípio atua como um freio para que a progressividade, embora intensa para terras improdutivas, não resulte na expropriação do imóvel por via tributária. No ITCMD, a vedação ao confisco é um limite para as alíquotas estaduais, impedindo que a tributação sobre a herança ou doação se torne excessivas a ponto de inviabilizar a transmissão do patrimônio, o que reforça a importância do teto de alíquota fixado pelo Senado Federal.

O Imposto Territorial Rural é um dos exemplos mais claros de tributo com função extrafiscal no sistema brasileiro. Sua finalidade primária não é a arrecadação, mas sim a intervenção no domínio econômico para induzir o cumprimento de um mandamento constitucional: a Função Social da Propriedade (Art. 186 da Constituição Federal). A propriedade rural cumpre sua função social quando atende, simultaneamente, a requisitos como o aproveitamento racional e adequado, a utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e a observância das disposições que regulam as relações de trabalho.

A progressividade do ITR é o mecanismo constitucionalmente previsto para fazer valer essa função social. Diferentemente de outros impostos, a progressividade do ITR não se baseia apenas no valor do imóvel, mas sim no seu Grau de Utilização (GUT) e na sua área total. O sistema é desenhado para que a alíquota seja inversamente proporcional ao GUT e diretamente proporcional ao tamanho do imóvel. Em outras palavras, quanto maior a área e menor o seu aproveitamento produtivo, maior será a alíquota do imposto. Este modelo de progressividade, portanto, não visa apenas a justiça fiscal, mas sim a coerção econômica, penalizando o proprietário que mantém a terra improdutiva e incentivando o uso racional do solo. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) consolidou o entendimento de que essa progressividade extrafiscal é plenamente constitucional, sendo um instrumento legítimo de política agrária.

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, por sua vez, é um imposto que incide sobre o patrimônio e tem no Princípio da Capacidade Contributiva (Art. 145, § 1º, da Constituição Federal) seu principal vetor. Este princípio exige que a tributação seja justa, onerando mais aqueles que possuem maior capacidade econômica. No ITCMD, a capacidade contributiva é manifestada pelo acréscimo patrimonial recebido pelo herdeiro, legatário ou donatário. A tributação sobre a herança e a doação é, portanto, uma forma de tributar a riqueza que se manifesta no momento da transmissão.

A progressividade no ITCMD, agora obrigatória após a Emenda Constitucional n.º 132/2023, reforça o caráter redistributivo do imposto. Ao exigir que as alíquotas aumentem conforme o valor do bem transmitido, o legislador estadual busca mitigar a concentração de riqueza, fazendo com que as grandes fortunas transferidas paguem um percentual maior do imposto. Antes da Emenda, a progressividade era facultativa e gerava debates jurídicos, mas a nova redação constitucional pacificou a questão, alinhando o ITCMD a práticas internacionais de tributação sucessória que visam à equidade social. A progressividade do ITCMD, portanto, é de natureza fiscal-redistributiva, buscando a justiça social ao tributar de forma mais intensa as maiores manifestações de riqueza.

2. A CONTROVÉRSIA DA DUPLA TRIBUTAÇÃO: ITCMD E IR

2.1. A TESE DA BITRIBUTAÇÃO

O sistema tributário brasileiro, regido pela constituição federal de 1988, estabelece uma Rígida partilha de competências entre os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). No entanto, a complexidade das relações jurídicas e a busca por arrecadação muitas vezes levam a situações de sobreposição tributária. Entre esses fenômenos, destaca-se a bitributação, que ocorre quando dois entes distintos tributam o mesmo fato gerador ou a mesma base de cálculo.

A bitributação é frequentemente confundida com o bis in idem, mas a doutrina clássica estabelece distinções claras. Segundo Hugo de Brito Machado, a bitributação ocorre quando "duas pessoas jurídicas de direito público tributam o

mesmo fato gerador". Já o *bis in idem* caracteriza-se quando a mesma pessoa jurídica de direito público tributa o mesmo fato gerador por meio de dois ou mais tributos diferentes.

Enquanto o *bis in idem* é, em regra, permitido (desde que haja previsão constitucional, Como no caso das contribuições sociais), a bitributação é vedada pela constituição federal, pois viola a repartição de competências tributárias. Como assevera Kiyoshi Harada, a invasão de competência alheia gera a nulidade do lançamento tributário por vício de Constitucionalidade.

A constituição federal de 1988 não proíbe expressamente a bitributação em um único artigo, mas o faz de forma implícita ao discriminar rigidamente as competências da união, dos estados e dos municípios nos artigos 153, 155 e 156, respectivamente. O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 4º, reforça que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação.

Para que seja possível destacar o conflito entre ITCMD e o imposto de renda é importante à conceituação de fundamentação jurídica dos dois tributos. O ITCD encontra fundamento no art. 155, I, da CF/88, incidindo sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos por morte ou doação. É um imposto que recai sobre a transmissão gratuita de patrimônio. Por outro lado, o imposto de renda (IR), previsto no art. 153, III, da CF/88, tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto do capital ou do trabalho) ou de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda).

A controvérsia surge com o artigo 23 da lei nº 9.532/97, que permite que bens e direitos transferidos por herança ou doação sejam avaliados a valor de mercado. Caso esse valor seja superior ao valor constante na declaração de bens do doador ou do *de cujus*, a diferença é considerada "ganho de capital", sujeita à incidência do imposto de renda.

A tese da bitributação sustenta que, ao tributar o "ganho de capital" em uma transmissão gratuita, a União estaria invadindo a competência dos estados. Roque Antonio Carrazza defende que a doação e a herança não constituem renda, mas sim uma transferência de capital já tributada (ou tributável) pelo ITCMD. Para o autor, a valorização do bem é um elemento intrínseco ao patrimônio transmitido, e

sua tributação pelo IR configuraria bitributação, pois o mesmo evento (a transmissão) estaria sendo onerado por dois entes diferentes sob pretextos distintos.

2.2. A POSIÇÃO DO STF

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) avançou no debate através do ARE 1522312. A 1ª turma do STF entendeu que a incidência de IR sobre o ganho de capital em bens doados ou herdados configura bitributação.

Os ministros destacaram que a valorização do bem no momento da transmissão gratuita já é capturada pela base de cálculo do ITCMD (que é o valor venal do bem). Assim, exigir o IR sobre essa mesma valorização implicaria em dupla oneração sobre o mesmo acréscimo patrimonial por entes federados distintos, o que afronta a autonomia estadual e a segurança jurídica.

O posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da incidência do Imposto de Renda (IR) sobre o ganho de capital em transmissões gratuitas (doações e heranças) tem passado por uma evolução significativa, culminando em decisões que reforçam a proteção à competência tributária estadual e a vedação à bitributação. Historicamente, a União, fundamentada no art. 23 da Lei nº 9.532/1997, sustenta que a atualização do valor dos bens no momento da transmissão gera um acréscimo patrimonial tributável pelo IR. Contudo, a Suprema Corte tem sido provocada a decidir se tal cobrança não invadiria a esfera de competência dos Estados, que já tributam a totalidade do valor transmitido por meio do ITCMD.

Um dos marcos mais recentes e relevantes sobre o tema é o julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 1522312, relatado pelo Ministro Roberto Barroso e julgado pela 1ª Turma em fevereiro de 2023. Neste caso, o Tribunal enfrentou diretamente a tese da bitributação, conforme se vê:

Ementa: Direito tributário. Agravo interno em recurso extraordinário com agravo. Imposto sobre a renda. Ganho de capital. Antecipação de legítima. Ausência de acréscimo patrimonial. Vedação à bitributação. 1. Agravo interno contra decisão monocrática que negou seguimento a recurso extraordinário com agravo interposto em face de acórdão que afastara a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital apurado por ocasião da antecipação de legítima (Lei nº 7.713/1988, art. 3º, § 3º; e Lei nº 9.532/1997, art. 23, § 1º e § 2º, II). 2. Esta Corte possui entendimento de

que o imposto sobre a renda incide sobre o acréscimo patrimonial disponível econômica ou juridicamente (RE 172.058, Rel. Min. Marco Aurélio). Na antecipação de legítima, não há, pelo doador, acréscimo patrimonial disponível. Acórdão alinhado à jurisprudência desta Corte. 3. O constituinte re-partiu o poder de tributar entre os entes federados, introduzindo regras constitucionais, que, sobretudo no que toca aos impostos, pre-determinam as materialidades tributárias. Esse modelo visa a impedir que uma mesma materialidade venha a concentrar mais de uma incidência de impostos de um mesmo ente (vedação ao bis in idem) ou de entes diversos (vedação à bitributação). Princípio da capacidade contributiva. 4. Admitir a incidência do imposto sobre a renda acabaria por acarretar indevida bitributação em relação ao imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD). 5. Agravo interno a que se nega provimento. (ARE 1387761 AgR, Relator (a): RO-BERTO BAR-ROSO, Primeira Turma, julgado em 22/02/2023, PRO-CESSE ELE-TRÔNICO DJe-s/n DIVULG 28-02-2023 PUBLIC 01-03-2023)

Tem-se, portanto, que não se pode considerar a doação (decrécimo) como acréscimo patrimonial. Nada é acrescido ao doador, mas, pelo contrário, existe decréscimo. Em razão disso, a incidência do tributo sobre a doação configura indevida bitributação em relação ao imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD).

O cerne da decisão residuiu na premissa de que a transmissão gratuita, seja por morte ou por doação, é um evento jurídico unitário. Ao se pretender tributar a valorização dos bens (a diferença entre o valor histórico e o valor de mercado) pelo Imposto de Renda, a União estaria, na prática, incidindo sobre a mesma base econômica já onerada pelo ITCMD.

Esta decisão consolidou o entendimento de que a valorização nominal de um bem, quando apurada exclusivamente para fins de transmissão gratuita, não configura "renda" ou "provento" no sentido constitucional (art. 153, III, CF), mas sim um elemento integrante do valor venal do patrimônio transmitido, cuja competência tributária é exclusiva dos estados (art. 155, I, CF).

Dada à multiplicidade de recursos e a relevância constitucional da matéria, o STF reconheceu a existência de repercussão geral no Recurso Extraordinário (RE) 1.522.312, que está em fase de julgamento e deu origem ao Tema 1391. A questão submetida a julgamento foi definida como: "Constitucionalidade da incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital apurado no momento da transmissão de bens e direitos por doação ou herança".

No âmbito do Tema 1391, o debate no Plenário do STF divide-se entre duas visões antagônicas do sistema tributário, uma tese da União e outra dos contribuintes.

A Tese da União defende que o fato gerador do IR é o ganho de capital (acréscimo patrimonial) que se revela no momento da atualização do valor do bem. Argumenta-se que não há bitributação porque os fatos geradores seriam distintos: o ITCMD incidiria sobre a transmissão (paga pelo donatário/herdeiro), enquanto o IR incidiria sobre o ganho (pago pelo doador/espólio).

A Tese dos Contribuintes (Acolhida pela 1ª Turma) sustenta que a doação e a herança são formas de circulação de capital, não de geração de renda. A incidência do IR sobre uma valorização que ainda não foi "realizada" (visto que o bem não foi vendido, mas doado) configuraria uma antecipação tributária indevida e uma invasão da base de cálculo do ITCMD, que por lei deve ser o valor de mercado do bem.

A posição do STF sobre este tema é vital para o equilíbrio do federalismo fiscal brasileiro. Se o Tribunal permitir a incidência do IR, estará autorizando a União a "fatiar" a base de cálculo de um imposto estadual. Por outro lado, ao vedar a cobrança, o STF reafirma a rigidez das competências tributárias estabelecidas na Constituição de 1988. A jurisprudência dominante caminha para o entendimento de que a competência da União para tributar a renda encontra limite na competência dos Estados para tributar a transmissão. Como o ITCMD incide sobre o valor venal (valor de mercado), qualquer tentativa da União de tributar a valorização desse mesmo valor de mercado resultaria em uma sobreposição proibida.

Em resumo, o Supremo Tribunal Federal tem se posicionado como guardião da repartição constitucional de competências, sinalizando que a tese da bitributação entre ITCMD e IR é procedente. A decisão no ARE 1.522.312 e a afetação do Tema 1391 demonstram que a Corte reconhece a necessidade de proteger o contribuinte contra a dupla oneração de um mesmo acréscimo patrimonial por entes federados distintos.

A prevalecer o entendimento da 1ª Turma no julgamento definitivo do mérito pelo Plenário, restará consolidado que a transmissão gratuita de bens não pode ser desmembrada para fins de tributação federal, devendo a valorização do patrimônio ser absorvida integralmente pela tributação estadual, sob pena de violação direta ao pacto federativo e ao conceito constitucional de renda.

3. A MUNICIPALIZAÇÃO DO ITR E A TRANSFORMAÇÃO DA SUA FINALIDADE

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), de competência federal conforme o art. 153, VI, da Constituição Federal de 1988, tem experimentado uma significativa mudança de paradigma nas últimas décadas. Originalmente concebido como um tributo de natureza predominantemente extrafiscal, voltado ao desestímulo à manutenção de propriedades improdutivas e à promoção da função social da terra, o ITR passou a ser encarado sob uma ótica arrecadatória a partir do processo de municipalização de sua fiscalização e cobrança.

3.1. O CONVÊNIO COM A UNIÃO

A Emenda Constitucional nº 42/2003 introduziu o inciso III ao §4º do art. 153 da Carta Magna, permitindo que o ITR seja fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não haja redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. Em contrapartida, o Município conveniado passa a fazer jus a 100% da arrecadação do tributo, diferentemente da regra geral de repartição constitucional que prevê apenas 50% para o ente municipal (art. 158, II, CF/88).

Este convênio, regulamentado pela Lei nº 11.250/2006, transferiu aos entes locais a responsabilidade por atos de ofício, como o lançamento suplementar e a fiscalização direta. Contudo, essa delegação de competência administrativa não alterou a competência tributária legislativa, que permanece sendo da União. O que se observa, na prática, é a criação de uma estrutura de cooperação técnica onde o Município atua como braço executivo da Receita Federal do Brasil (RFB), utilizando-se da proximidade territorial para maximizar a base de cálculo e a eficiência na arrecadação.

3.2. O DESVIO DE FINALIDADE

A transformação do ITR em um "imposto municipal de fato" gerou um fenômeno jurídico-econômico denominado desvio de finalidade. Enquanto a União utilizava o ITR como instrumento de política agrária com alíquotas progressivas que chegam a 20% para áreas improdutivas, os Municípios, movidos pela necessidade

de incremento de receitas próprias, passaram a focar na elevação do Valor da Terra Nua (VTN) como estratégia arrecadatória primária.

Esse desvio manifesta-se quando a função extrafiscal (controle do uso da terra) é suplantada pela função fiscal (arrecadação). O imposto deixa de ser uma ferramenta para garantir a função social da propriedade e torna-se um fardo financeiro desvinculado da produtividade real, assemelhando-se a um IPTU rural. Tal cenário é agravado pela ausência de critérios uniformes de avaliação entre os diversos entes municipais, que muitas vezes ignoram as diretrizes da NBR 14.653 da ABNT em prol de pautas de valores infladas.

3.3. A INSEGURANÇA JURÍDICA

A descentralização da fiscalização trouxe consigo um aumento exponencial de litígios tributários. A insegurança jurídica decorre, sobretudo, da falta de clareza quanto aos limites da atuação municipal e da sobreposição de incidências tributárias que geram situações de bitributação ou onerosidade excessiva sobre o mesmo patrimônio.

Um ponto crítico reside na interface entre o ITR e outros tributos, como o Imposto de Renda (IR) sobre o Ganho de Capital e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). A legislação do ITR (Lei nº 9.393/96, art. 19) estabelece que o VTN declarado pelo contribuinte servirá como custo de aquisição para fins de apuração de ganho de capital em futura alienação. Quando o Município arbitra um VTN excessivamente alto para elevar o ITR, ele acaba, por via transversa, reduzindo a base de cálculo do IR Ganho de Capital futuro, o que gera um conflito de interesses entre o fisco municipal e o federal.

No âmbito do ITCMD, a bitributação ocorre quando os Estados exigem o imposto de transmissão com base no valor de mercado (muitas vezes superior ao VTN do ITR), enquanto o Município já tributa a propriedade com base em valores também aproximados ao de mercado. Embora sejam fatos geradores distintos (propriedade vs. transmissão), a base econômica é a mesma o valor do imóvel rural, e a divergência de critérios de avaliação entre Município (ITR), Estado (ITCMD) e União (IR) coloca o produtor rural em um estado de incerteza permanente.

3.3.1. O Conflito ITR x Imposto de Renda (Ganho de Capital)

Um dos pontos mais sensíveis reside na conexão com o Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital. O art. 19 da Lei nº 9.393/1996 estabelece uma regra de ouro: o VTN declarado no ITR serve como custo de aquisição para fins de apuração de ganho de capital em futura venda.

Pode-se vislumbrar dois cenários:

No primeiro cenário: Se o produtor declara um VTN baixo para pagar menos ITR, terá um custo de aquisição baixo e, conseqüentemente, um Ganho de Capital elevado (e 15% a 22,5% de IR) na venda.

No segundo cenário: Se o Município arbitra um VTN elevado para arrecadar mais ITR, ele "ajuda" o contribuinte a aumentar seu custo de aquisição, reduzindo o IR devido à União.

Essa divisão de conceitos gera um conflito de interesses federativos. A Receita Federal, por vezes, tenta desconsiderar o VTN do ITR para fins de IR quando este é "alto demais", enquanto os Municípios pressionam pelo aumento para fins de ITR. A jurisprudência do CARF (ex: Acórdão 2401-005.869) tem reforçado que o VTN do DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR) deve ser respeitado como base para o IR, desde que não haja prova de fraude. Contudo, a variação arbitrária das pautas municipais cria uma volatilidade que impede qualquer planejamento tributário seguro.

3.3.2. O Conflito ITR x ITCMD

No âmbito das sucessões e doações, a bitributação manifesta-se na divergência entre o VTN (ITR) e o Valor de Mercado (ITCMD). Os Estados, competentes para o ITCMD, frequentemente utilizam pautas de valores venais que ignoram a exclusão das benfeitorias e culturas — premissa básica do VTN. O STJ, no Tema Repetitivo 1.113 (embora focado em ITBI, tem reflexos por analogia), fixou que o valor da transação declarado pelo contribuinte goza de presunção de boa-fé, não podendo o fisco arbitrar valores baseados em pautas genéricas sem processo administrativo prévio. No entanto, o produtor rural acaba pagando ITR sobre um

valor "nu" arbitrado pelo Município e ITCMD sobre um valor "cheio" arbitrado pelo Estado, ambos incidindo sobre a mesma riqueza: o imóvel rural.

3.3.3 A Subjetividade na Apuração do VTN

A principal causa da insegurança jurídica no ITR é a subjetividade na apuração do Valor da Terra Nua (VTN). O VTN é definido como o valor de mercado do imóvel, excluídas as benfeitorias, culturas e pastagens plantadas. Entretanto, a apuração desse valor "nu" é complexa e frequentemente arbitrária.

Os Municípios conveniados devem informar anualmente à RFB o SIPT (Sistema de Preços de Terras), que serve de parâmetro para a malha fiscal. O problema surge quando as prefeituras utilizam pautas de valores genéricas, sem considerar as especificidades de cada imóvel (topografia, tipo de solo, acesso, aptidão agrícola). A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem reiteradamente decidido que o arbitramento do VTN pelo fisco só é legítimo se houver prova da inidoneidade da declaração do contribuinte e se o laudo de avaliação municipal for devidamente fundamentado em critérios técnicos.

A subjetividade permite que o VTN seja utilizado como variável de ajuste orçamentário municipal, ferindo o princípio da estrita legalidade tributária e da capacidade contributiva. Sem um laudo técnico individualizado e baseado em dados de mercado reais, o lançamento do ITR transmuda-se em ato autoritário, obrigando o contribuinte a recorrer ao Judiciário para restabelecer a justiça fiscal.

CONCLUSÃO

O presente estudo percorreu os principais aspectos jurídicos e econômicos que envolvem a tributação da propriedade rural e da transmissão patrimonial no Brasil, evidenciando um sistema marcado por tensões estruturais entre os entes federados, imprecisão na apuração de bases de cálculo e risco permanente de sobreposição tributária. A análise integrada do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e do Imposto de Renda (IR) sobre ganho de capital permitiu identificar três eixos problemáticos que comprometem a segurança jurídica e a justiça fiscal no campo. O primeiro eixo refere-se à crise funcional do ITR diante do processo de municipalização. Embora a Emenda Constitucional nº 42/2003 e a Lei nº 11.250/2005 tenham conferido aos municípios a possibilidade de fiscalizar e cobrar o imposto em troca de 100% da arrecadação, verificou-se que essa delegação gerou um desvio de finalidade do tributo. O ITR foi originalmente concebido como instrumento de política agrária, com função extrafiscal de desestimular a improdutividade da terra e promover o cumprimento da função social da propriedade rural. Entretanto, ao ser apropriado pelos municípios como principal fonte de receita própria, o tributo passou a ser operado sob uma lógica predominantemente arrecadatória. A subjetividade na apuração do Valor da Terra Nua (VTN), muitas vezes lastreada em pautas genéricas sem respaldo técnico individualizado, viola os princípios da legalidade estrita e da capacidade contributiva, expondo o produtor rural a lançamentos arbitrários e à necessidade de recorrer ao Judiciário para restabelecer a equidade fiscal. O segundo eixo diz respeito ao fortalecimento do ITCMD como mecanismo de redistribuição de riqueza. A Reforma Tributária, consubstanciada na Emenda Constitucional nº 132/2023, tornou obrigatória a progressividade das alíquotas do imposto estadual, alinhando o Brasil às práticas internacionais de tributação sucessória e reforçando o princípio da capacidade contributiva. Ao tributar de forma mais intensa as transmissões de maior valor, o ITCMD atua como vetor de justiça social, contribuindo para mitigar a concentração patrimonial intergeracional. Contudo, a correta aplicação do imposto exige dos Estados uma definição técnica e objetiva da base de cálculo (o valor venal do bem), sob pena de se incorrer nos mesmos vícios de arbitrariedade identificados no ITR,

comprometendo a legitimidade e a previsibilidade da cobrança. Nesse contexto normativo, merece destaque o art. 40 do Código Tributário Nacional, que, ao tratar do imposto sobre transmissão de bens, hoje correspondente, quanto às transmissões gratuitas, ao ITCMD, estabelece que o contribuinte será qualquer das partes na operação tributada, conforme dispuser a lei, remetendo à legislação estadual a tarefa de eleger o herdeiro, legatário ou donatário, ou alternativamente o doador, como sujeito passivo da obrigação. Tal técnica legislativa repete-se, no art. 31 do mesmo Código, relativo ao ITR, que atribui a condição de contribuinte ao proprietário, ao titular do domínio útil ou ao possuidor a qualquer título. Em ambos os casos, o CTN reserva à norma nacional a definição do fato gerador, conferindo ao ente federado competente certa margem para disciplinar aspectos subjetivos da obrigação tributária. Essa margem, todavia, não se confunde com liberdade para fixar arbitrariamente a base de cálculo o VTN, no ITR, e o valor venal do bem, no ITCMD, sob pena de se vulnerarem, em ambos os tributos, os mesmos princípios da legalidade estrita e da capacidade contributiva já apontados como comprometidos na prática fiscal municipal e estadual. O terceiro eixo (e o de maior complexidade constitucional) é a controvérsia em torno da bitributação entre ITCMD e IR sobre ganho de capital. A posição adotada pela União, fundamentada no art. 23 da Lei nº 9.532/1997, de tributar a valorização dos bens no momento da transmissão gratuita pelo Imposto de Renda, mostrou-se incompatível com a rígida partilha de competências tributárias prevista na Constituição Federal de 1988. O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o ARE 1.522.312 pela 1ª Turma, sinalizou com clareza que tal prática configura bitributação, porquanto a valorização patrimonial já é absorvida pela base de cálculo do ITCMD, que corresponde ao valor venal do bem transmitido. A afetação da matéria ao Tema 1391 de repercussão geral demonstra que a Corte reconhece o alcance sistêmico da questão e a necessidade de uma tese vinculante que proteja o equilíbrio federativo e a segurança jurídica dos contribuintes. Diante do exposto, conclui-se que a harmonização do sistema tributário incidente sobre a propriedade rural e a sucessão patrimonial exige atuação em múltiplas frentes. No plano administrativo, é necessário que os municípios conveniados invistam em capacitação técnica e em metodologias objetivas de avaliação do VTN, pautadas nas normas da ABNT e em dados reais de mercado, de modo a conferir legitimidade e previsibilidade aos lançamentos do ITR. No plano

legislativo, a implementação da progressividade obrigatória do ITCMD pelos Estados deve ser acompanhada de critérios claros para a fixação da base de cálculo, evitando conflitos com os valores declarados para fins de outros tributos. No plano jurisdicional, aguarda-se que o julgamento definitivo do Tema 1391 pelo Plenário do STF consolide o entendimento de que a valorização do patrimônio em transmissões gratuitas não pode ser duplamente onerada por entes federados distintos, preservando o conceito constitucional de renda e a autonomia dos Estados para tributar a transmissão em sua integralidade. Em síntese, o sistema tributário brasileiro aplicado ao patrimônio rural e à sucessão de bens somente alcançará eficácia e equidade quando os princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da não bitributação forem rigorosamente observados por todos os entes federados. A insegurança jurídica hoje vivenciada pelo produtor rural é, antes de tudo, sintoma de um federalismo fiscal ainda em construção, que demanda maior cooperação institucional, uniformização de critérios avaliativos e respeito à função social originária de cada tributo. Somente assim será possível garantir que a tributação cumpra seu papel de instrumento de justiça social sem comprometer a viabilidade econômica da atividade rural e o desenvolvimento do campo brasileiro.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023.

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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966, retificado em 31 out. 1966.

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. Brasília, DF: Presidência da República, 1996.

BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 dez. 1997.

BRASIL. Lei nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005. Dispõe sobre a fiscalização, arrecadação e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR pelos Municípios. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 28 dez. 2005.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO (ARE) 1387761. RELATOR: MIN. ROBERTO BARROSO. BRASÍLIA, DF, 2023.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (1. SEÇÃO). RECURSO ESPECIAL Nº 1.937.821/SP. RELATOR: MINISTRO GURGEL DE FARIA. TEMA REPETITIVO 1113. BRASÍLIA, DF, JULGADO EM 24 MAR. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2023

PAULSEN. Leandro. Direito tributário constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre, RS. Livraria do Advogado, junho 2012

SABBAG. Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo, SP. Saraiva, 2014