

O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO E A PARTILHA CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL

FISCAL FEDERALISM IN BRAZIL AND THE CONSTITUTIONAL DISTRIBUTION OF THE RURAL LAND TAX

Bianca Ribeiro Amorim¹

RESUMO: Este artigo examina o ITR no federalismo fiscal brasileiro, tendo em vista a arrecadação do imposto federal pelos Municípios. Tratar-se-á de conceitos que envolvem a receita pública e o federalismo fiscal, para avaliar o ITR e os Municípios que optaram pelo mecanismo de repartição de receitas.

Palavras-chave: ITR; Federalismo fiscal; Repartição de receitas.

ABSTRACT: This article examines the ITR (Tax on Income Tax) within Brazilian fiscal federalism, considering the collection of federal taxes by municipalities. It will address concepts involving public revenue and fiscal federalism, evaluating the ITR and municipalities that have opted for the revenue-sharing mechanism.

Keywords: ITR; Fiscal Federalism; Revenue Sharing.

¹ Graduanda no curso de Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Currículo Lattes: <https://lattes.cnpq.br/2619676931308742>. E-mail para contato: biancaamorimrr@gmail.com.

1. INTRODUÇÃO

O modelo de Estado federativo adotado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 conferiu aos entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – autonomia política, administrativa e financeira. No entanto, essa autonomia, especialmente no plano fiscal, não se efetivou de maneira equânime, gerando um quadro de centralização de receitas e desequilíbrio na capacidade de financiamento das políticas públicas em nível local.

No âmago dessa assimetria está o sistema de repartição de receitas e de competências tributárias, cujas falhas estruturais impactam diretamente a eficácia da descentralização administrativa prevista no texto constitucional.

Nesse contexto, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) configura-se como um instrumento peculiar. Embora seja um tributo de competência da União, sua gestão – no que diz respeito à fiscalização, lançamento e arrecadação – pode ser delegada aos Municípios, por meio de convênio celebrado com a Receita Federal, nos termos da Lei nº 11.250/2005. Essa possibilidade representa uma exceção no modelo tributário nacional e tem sido interpretada como um mecanismo de ampliação da autonomia financeira municipal. Contudo, na prática, a efetividade dessa delegação tem sido limitada.

O número reduzido de Municípios com convênios vigentes, as exigências técnicas impostas pela administração tributária federal e a manutenção de competências centrais pela União revelam que o modelo atual de gestão do ITR ainda está longe de proporcionar uma descentralização efetiva. Além disso, a distribuição desigual dos recursos arrecadados com o ITR, aliada às dificuldades operacionais enfrentadas por muitos Municípios, coloca em xeque o alcance da autonomia prometida pela Constituição.

Este artigo se propõe a examinar criticamente o papel do ITR no federalismo fiscal brasileiro, analisando sua estrutura normativa, seu funcionamento prático e os efeitos da delegação administrativa aos Municípios. Parte-se de uma análise do federalismo fiscal e de suas distorções, para então abordar o funcionamento da repartição do ITR, a adesão municipal ao convênio com a União, as mudanças efetivas decorrentes dessa adesão e os impactos gerados para os entes envolvidos.

A partir dessa reflexão, busca-se contribuir para o debate sobre os limites e as possibilidades da descentralização fiscal no Brasil, tomando o ITR como um caso emblemático das tensões entre autonomia formal e dependência material no pacto federativo brasileiro.

Para tanto, a metodologia empregada neste estudo baseia-se em uma abordagem qualitativa e quantitativa. A dimensão qualitativa foi desenvolvida por meio de análise documental da legislação pertinente ao ITR, com foco na Constituição Federal e em leis infraconstitucionais. Como suporte teórico e para aprofundar a discussão, realizou-se uma ampla revisão bibliográfica, consultando obras, artigos científicos e teses que abordam o federalismo fiscal brasileiro, o direito tributário, a partilha de competências tributárias e o ITR.

A análise quantitativa, por sua vez, consistiu no levantamento de dados estatísticos oficiais sobre a quantidade de municípios que celebraram o convênio com a União para a fiscalização e arrecadação do imposto. Esses dados quantitativos foram essenciais para mapear o cenário nacional e avaliar o alcance prático do mecanismo de descentralização fiscal previsto.]

2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O FEDERALISMO BRASILEIRO

O Estado Federado se distingue do Estado Unitário, no qual há um único centro de poder, com uniformidade orgânica e normativa. Segundo Augusto Zimmermann², no Estado Federado cada ente integrante não possui soberania, mas sim autonomia e os entes são organizados e estruturados, essencialmente, a partir de uma repartição de competências constitucionalmente distribuídas, de maneira equilibrada e harmônica.

De acordo com Paulo Gustavo Gonet³, as principais características de uma federação são: (i) a soberania do Estado Federal, com autonomia dos Estados-membros (descentralização do poder), a partir da incidência de ordens jurídicas distintas (União, Estados e Municípios) no mesmo território; (ii) a existência de uma Constituição Federal que confere fundamento de validade para as ordens jurídicas estaduais e municipais; (iii) a distribuição constitucional de competências de maneira sistematizada e harmônica, com atribuição de funções e recursos para a sua realização por parte dos integrantes; (iv) a participação dos entes descentralizados na vontade federal; (v) a inexistência de direito de secessão, em face da ausência de soberania dos Estados-membros e pela indissolubilidade do laço federativo; e (vi) a centralização da solução de conflitos, com possibilidade de intervenção federal.

O Brasil adota o federalismo como forma de Estado desde o início da República. Na Constituição de 1891, primeira Constituição republicana brasileira, seu artigo 1º afirmava que “a República Federativa, proclamada a 15 de novembro de 1889, constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil”.

Isso significa que o poder é dividido entre um governo central (ou federal) e governos regionais (como estados e municípios), de maneira que todos possuem autonomia política, administrativa e financeira. Essa estrutura contrasta com o modelo de Estado unitário, em que o poder é centralizado e as divisões administrativas locais possuem menos autonomia.

O modelo federativo se mantém até os dias de hoje, mas com mudanças. A Constituição de 1988, em seu artigo 1º, dispõe que “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”.

2 ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 14-15.

3 MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 856-860

A primeira diferença é clara: na primeira Constituição, a estrutura federativa era dual, abrangendo a União e os Estados (Províncias), enquanto na atual a estrutura é tripartite, pois abarca a União, os Estados e os Municípios (além do Distrito Federal, que possui natureza mista de Estado e Município).

Quando se insere uma terceira esfera na estrutura federal, segundo afirma Ingo Wolfgang Sarlet⁴, as dificuldades crescem, como se deu no Brasil com os Municípios, “pois não apenas no plano corriqueiro da repartição de competências aumenta a complexidade como se torna mais difícil embutir mecanismos efetivos e equilibrados de cooperação”.

O funcionamento do federalismo varia a depender de cada país. Nos Estados Unidos, por exemplo, diz-se que o federalismo é mais acentuado, pois os Estados possuem bastante autonomia, inclusive para legislar sobre assuntos que, no Brasil, cabe apenas à União.

Nesse sentido, conforme afirma José Afonso da Silva⁵, a competência da União é mais dilatada no Brasil, o que limita bastante o campo de atuação dos Estados, inclusive em decorrência de competências exclusivas dos Municípios. Dessa forma, a competência estadual é residual. Em outras palavras, apenas o que não for competência da União ou dos Municípios será dos Estados. Ressalte-se que, ao falar de competência residual, não se refere à competência tributária residual, que cabe à União.

De qualquer forma, a Constituição Federal, a partir do artigo 21, elenca (i) as competências administrativas da União, (ii) as competências legislativas da União, (iii) as competências administrativas comuns entre todos os entes federativos e (iv) as competências legislativas concorrentes entre a União, os Estados e o Distrito Federal.

As competências são divididas levando-se em consideração principalmente a natureza da atividade. Por exemplo, o artigo 21, I, da Constituição, dispõe que cabe à União manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais. Essa competência é decorrência lógica da função que o Presidente da República exerce de chefe de Estado do país.

Já o artigo 23, VI, da Constituição, disciplina que cabe a todos os entes federativos proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas. Essa disposição também é decorrência lógica da necessidade de todos estarem envolvidos para proporcionar uma melhora efetiva no meio ambiente, tendo em vista, inclusive, a preocupação internacional que a matéria proporcionou.

Ainda sobre as competências, o artigo 24, I, da Constituição atribui à União, aos Estados e ao Distrito Federal a competência concorrente de legislar sobre direito tributário e financeiro. Apesar de a competência municipal não estar expressamente prevista, o Município pode legislar de forma complementar nessas matérias.

Apesar de a competência ser concorrente, é visível a discrepância na atribuição das competências, tendo em vista a repartição tributária e de receitas que a Constituição traz

4 MITIDIERO, Daniel Francisco; MARINONI, Luiz Guilherme Bittencourt; SARLET, Ingo Wolfgang. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

5 SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 42. ed. São Paulo: Editora Juspodivm, 2024. p. 483.

mais à frente. O federalismo pressupõe autonomia, na qual se insere a autonomia financeira. A autonomia financeira é um dos pilares fundamentais do federalismo, garantindo que os diferentes entes federativos tenham a capacidade de arrecadar e gerir recursos para cumprir suas responsabilidades.

A autonomia financeira dos entes federativos visa garantir que cada nível de governo possa atender de forma adequada às necessidades da população, respeitando as particularidades locais. No entanto, desafios como a desigualdade na capacidade de arrecadação e a dependência de transferências intergovernamentais podem limitar essa autonomia, especialmente para Estados e Municípios menores ou menos desenvolvidos.

A preservação dessa autonomia é essencial para a eficácia do federalismo, pois permite que os entes federativos adaptem suas políticas públicas às realidades locais, promovendo um desenvolvimento mais equilibrado e justo em todo o território nacional.

Assim, a autonomia financeira está muito relacionada com a arrecadação de receitas de cada ente federativo. Essas receitas se classificam como originárias ou derivadas, sendo estas as decorrentes dos tributos, os quais consistem na maior forma de arrecadação de receita. Nesse sentido, passa-se a analisar a forma de arrecadação de receitas pelo Estado.

3. A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO E A ARRECADAÇÃO DE RECEITAS

De acordo com Alberto Deodato⁶, a atividade financeira do Estado é “a procura de meios para satisfazer necessidades públicas”, sendo processada mediante a arrecadação, gestão e aplicação (despesa) dos recursos financeiros. Dessa forma, torna-se necessário pensar de que forma o Estado obterá as receitas, realizará as despesas e gerenciará os recursos arrecadados.

Na atividade financeira, existem dois elementos: o jurídico e o político. O elemento jurídico se manifesta através do Direito Financeiro, que estuda a atividade financeira sob o prisma normativo. De acordo com Marcus Abraham⁷, o Direito Financeiro se destina a disciplinar a atividade financeira do Estado, ou seja, é o conjunto de normas que regula o relacionamento do Estado com o cidadão para arrecadar, gerir e aplicar os recursos financeiros, de acordo com o interesse público.

Já o elemento político se manifesta na amplitude de decisões que o governo pode/deve tomar para saber como irá alocar e gerir os recursos arrecadados pelo Estado, a fim de que se promova o interesse público.

Neste capítulo, tratar-se-á mais especificamente das receitas. Segundo João Ricardo Catarino⁸, “sem receitas não há Estado.” Para o Estado atender ao interesse público, prestar serviços e atender à população é necessário possuir recursos. Para isso, o Estado pode arrecadar receitas através da exploração dos bens e rendas do próprio Estado como

6 DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1967. p. 18.

7 ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025.

8 CATARINO, João Ricardo. **Lições de Fiscalidade**, vol. I. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 16.

se particular fosse (receitas originárias) ou através do patrimônio da coletividade a partir do exercício do poder coativo de cobrança de que o Estado é dotado (receitas derivadas).

Segundo Marcus Abraham, as receitas originárias derivam essencialmente da exploração estatal do seu patrimônio, especialmente das suas empresas públicas, dos seus bens móveis e imóveis, das suas terras, lagos, rios ou mar, e das riquezas em geral. Entretanto, esse tipo de receita perdeu a preponderância por conta da importância das receitas tributárias (derivadas).

A principal forma de obtenção de recursos passou a ser os tributos na fase tributária da receita pública, que se iniciou com os Estados Modernos. Atualmente, estamos na fase social da receita pública, na qual a principal forma de obtenção de receita continua sendo os tributos, que passam a desempenhar papel especialmente importante, inclusive por conta da extrafiscalidade.

Nesse sentido, as receitas derivadas consistem nos recursos que ingressam nos cofres do Estado originários do patrimônio do particular por força da soberania do Estado em instituir, através do Poder Legislativo, normas tributárias e de penalidades pecuniárias. É aqui que entram os tributos. De acordo com a Constituição Federal e o entendimento do Supremo Tribunal Federal⁹, os tributos podem ser: impostos, taxas, contribuições especiais, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Impostos são tributos cuja principal característica é a ausência de uma contraprestação específica por parte do Estado. Ou seja, sua cobrança não está vinculada a um serviço público específico prestado ao contribuinte. Os impostos têm como finalidade principal o financiamento das atividades gerais do governo, como educação, saúde, segurança e infraestrutura.

As taxas são tributos cobrados pela prestação de um serviço público específico ou pelo exercício do poder de polícia pelo Estado. Ao contrário dos impostos, as taxas estão diretamente vinculadas a uma contraprestação específica.

As contribuições especiais são tributos destinados ao financiamento de finalidades específicas, como seguridade social, intervenção no domínio econômico, ou interesse de categorias profissionais.

As contribuições de melhoria são tributos cobrados dos proprietários de imóveis que se beneficiam diretamente de obras públicas realizadas pelo Estado. A justificativa é que a valorização do imóvel decorrente da obra pública gera um ganho para o proprietário, que deve, portanto, contribuir para o custo da obra.

Os empréstimos compulsórios são tributos excepcionais, que só podem ser instituídos em situações extraordinárias, como guerras, calamidades públicas ou investimentos urgentes de interesse nacional. Esses tributos são arrecadados por cada ente federativo, buscando respeitar a autonomia financeira de cada um, instituída com base no federalismo fiscal.

⁹ STF, RE 1.382.848/CE, Tribunal Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, 01 de julho de 1992, DJ. 28.08.1992.

Esses tributos são decorrência da competência tributária, que é o poder atribuído a um ente para instituir tributos. No Brasil, em razão do federalismo fiscal, cada ente possui competência para instituir determinados tributos.

Contudo, a autonomia financeira também é influenciada pelas transferências financeiras intergovernamentais. Conforme Emerson Gomes¹⁰, essas transferências constituem repasses de recursos financeiros entre entes descentralizados de um Estado, ou entre estes e o poder central, com base em determinações constitucionais, legais ou, ainda, em decisões discricionárias do órgão ou da entidade concedente, com vistas ao atendimento de determinado objetivo genérico ou específico.

4. O FEDERALISMO FISCAL

O federalismo fiscal brasileiro é um dos aspectos centrais do sistema federativo do país, refletindo a distribuição de competências e recursos entre os diferentes níveis de governo: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Esse modelo busca equilibrar a autonomia financeira de cada ente federativo com a necessidade de uma coordenação nacional, garantindo que todos os níveis de governo possam atender às suas responsabilidades constitucionais.

O federalismo fiscal no Brasil é estruturado com base na Constituição Federal de 1988, que estabeleceu as regras de repartição de competências tributárias e a distribuição de receitas entre os entes federados. Esse modelo visa assegurar que cada nível de governo tenha fontes de receita suficientes para cumprir suas funções, ao mesmo tempo em que promove a solidariedade e a cooperação entre os entes federativos.

Nas palavras de José Marcos Domingues de Oliveira¹¹:

Define-se federalismo fiscal como o conjunto de providências constitucionais, legais e administrativas orientadas ao financiamento dos diversos entes federados, seus órgãos, serviços e políticas públicas tendentes à satisfação das necessidades públicas nas respectivas esferas de competência

Nesse sentido, cada ente federativo tem o direito de arrecadar tributos próprios. A União arrecada tributos como o Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR); os Estados, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); e os Municípios, o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

A Constituição ainda estabelece mecanismos de transferência de receitas da União para os Estados e Municípios, e dos Estados para os Municípios. Entre esses mecanismos, destacam-se o Fundo de Participação dos Estados (FPE), o Fundo de Participação dos

10 GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Fundamentos das Transferências Intergovernamentais**. Direito Público, Vol. 1, nº 27, maio/jun. 2009. p. 79.

11 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Federalismo fiscal brasileiro, **Revista Nomos**, Fortaleza, Universidade Federal do Ceará, v. 26, jan./jun. 2007. p. 137-143.

Municípios (FPM) e as transferências do ICMS. Essas transferências visam corrigir desequilíbrios regionais e proporcionar maior equidade no acesso aos recursos públicos.

Contudo, como bem apontam Daniel Silveira, Nan Huei Chang Yamamoto e Roberta Ciabatari¹², com a CF/88, apesar

[...] das melhorias no campo da descentralização, a distribuição de receitas permaneceu com falhas significativas. As transferências intergovernamentais, muitas vezes, não são suficientes para equilibrar as disparidades econômicas e sociais entre estados e municípios, criando desafios importantes em termos de igualdade e justiça fiscal. Além disso, a rigidez das regras de repartição torna difícil a adaptação do sistema tributário a mudanças nas necessidades do país.

Ou seja, a distribuição de receitas não funciona tão bem como o esperado. O federalismo fiscal brasileiro enfrenta diversos desafios. Um deles é a grande disparidade socioeconômica entre as regiões do país, que resulta em diferenças significativas na capacidade de arrecadação dos entes federativos. Estados e Municípios mais ricos, como São Paulo e Rio de Janeiro, têm uma base tributária mais robusta, enquanto Estados e Municípios nas regiões Norte e Nordeste enfrentam dificuldades para gerar receitas suficientes.

Além disso, muitos Municípios e Estados brasileiros dependem fortemente das transferências intergovernamentais, como o FPM e o FPE, para financiar suas atividades. Essa dependência limita a autonomia financeira e pode criar problemas de gestão, já que as transferências podem variar de acordo com a arrecadação nacional.

Nesse sentido, considerando a vasta extensão territorial e as profundas desigualdades regionais do país, é preciso avaliar se os atuais critérios de distribuição de competências tributárias e de transferências intergovernamentais são eficazes para o cumprimento dos objetivos constitucionais.

José Maurício Conti¹³ destaca que a distribuição de recursos na Federação tem importância fundamental e pondera, em relação ao sistema tributário, que este deve ser justo quanto à distribuição dos recursos entre os entes federativos, para que as receitas sejam estabelecidas de modo que destine os recursos para onde sejam mais úteis e necessários.

Ademais, o sistema tributário brasileiro é conhecido por sua complexidade, o que pode dificultar a arrecadação eficiente e gerar disputas entre os entes federativos, ocasionando as chamadas guerras fiscais. Nas palavras de Marcus Abraham¹⁴, essas guerras fiscais se caracterizam pela

disputa entre entes federativos na busca da atração de investimentos, empreendimentos e recursos privados para o seu território, a partir da concessão de incentivos fiscais, com o objetivo de gerar mais renda, empregos, crescimento econômico e desenvolvimento local. Pode se dar pela renúncia fiscal na isenção ou na postergação do pagamento de impostos, doação de terrenos ou de equipamentos para instalação

12 SILVEIRA, Daniel. YAMAMOTO, Nan Huei Chang. CIABATARI, Roberta. Reforma Tributária: Desdobramentos no Federalismo Fiscal. **Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas**. 1 sem. 2024. P. 28-44. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/276/197>. Acesso em: 14 mai. 2025.

13 CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004. p. 8-9 da apresentação.

14 ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025. p. 43.

do empreendimento, financiamento e crédito com juros subsidiados etc. Assim, por exemplo, oferece-se uma alíquota mais reduzida de um determinado tributo para que se instale, no território de um ente federado, uma empresa, indústria ou empreendimento, e não em outro, onde a alíquota seria maior.

Nesse sentido, Misabel Derzi¹⁵ aponta que as Administrações Tributárias são competidoras desconfiadas e estão imbuídas das mesmas pretensões: “atração de investimentos e/ou manutenção da arrecadação necessária. Instalou-se, entre nós, uma guerra fiscal sem precedentes que, em lugar de reduzir a carga e a regressividade do sistema, acentua-os.”

5. A REPARTIÇÃO DE RECEITAS

Tendo em vista que a grande maioria dos tributos é de competência da União, a Constituição previu uma série de regras para que haja uma repartição das receitas tributárias por ela recebida para os Estados e Municípios. A mesma coisa acontece com algumas transferências que os Estados são obrigados a realizarem para os Municípios.

Tratando mais especificamente das transferências feitas aos Municípios, a Constituição dispõe que pertencem aos Municípios (i) o produto da arrecadação do IRRF (imposto de renda retido na fonte), sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; (ii) 50% do produto da arrecadação do ITR (imposto sobre a propriedade territorial rural), relativamente aos imóveis neles situados; (iii) 50% do produto da arrecadação do IPVA (imposto sobre a propriedade de veículos automotores) licenciados em seus territórios e, em relação a veículos aquáticos e aéreos, cujos proprietários sejam domiciliados em seus territórios; (iv) 25% do produto de arrecadação do ICMS; e (v) 25% do produto de arrecadação do IBS, além do Fundo de Participação dos Municípios.

Embora a Constituição de 1988 tenha ampliado o papel dos Municípios (por exemplo, criando o Fundo de Participação dos Municípios - FPM e o Fundo de Participação dos Estados - FPE), essas transferências nem sempre são suficientes ou proporcionais às necessidades locais, especialmente em regiões com menor capacidade de arrecadação própria. Nesse sentido, Municípios pequenos são altamente dependentes da União, o que enfraquece sua autonomia política e administrativa.

Quanto ao ITR, apesar de a regra ser a transferência de 50% do produto de arrecadação aos Municípios, a Constituição prevê que o Município pode receber 100% dessa arrecadação caso opte, na forma da lei, desde que “não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal”. Nessa perspectiva, passa-se a analisar como se dá essa possibilidade de o Município receber a totalidade da arrecadação do ITR.

Quanto a essa previsão, é importante destacar a diferença entre competência e capacidade tributária. A competência tributária é, nos termos do artigo 6º do Código Tributário Nacional, “a competência legislativa plena”, ou seja, o poder de instituir tributos por meio de lei. A competência tributária é indelegável (artigo 7º do CTN), de modo que

15 DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, bolsa família e silêncio. *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 16, n. 108, fev./maio 2014. p. 53-54

um ente federativo não pode atribuir a competência de instituição de um tributo a outro – por exemplo, os estados delegarem a competência de instituir o ICMS aos municípios.

Segundo Kiyoshi Harada¹⁶, “competência tributária nada mais é do que a atribuição constitucional do poder de tributar às entidades políticas componentes da Federação”. Nesse sentido, Luciano Amaro¹⁷ argumenta que “a Constituição não cria tributos; ela outorga competência tributária, ou seja, atribui aptidão para criar tributos”.

Hugo de Brito Machado¹⁸ destaca ainda que o princípio da competência é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade de tributação àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada.

Já a capacidade tributária refere-se às funções de arrecadar ou fiscalizar tributos. Essa capacidade é delegável, nos termos do artigo 7º do CTN: “A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária”.

Sobre o assunto, destaca Luís Eduardo Schoueri¹⁹:

Alerte-se desde já que a competência legislativa nada tem a ver com a capacidade para arrecadar os tributos, já que esta sim é delegável, nos termos do art. 7º, caput, e § 3º do Código Tributário Nacional.

Já a competência tributária é indelegável e, mesmo que não seja exercida por uma pessoa jurídica de direito público, não pode outra valer-se do vácuo para instituir tributo fora de sua competência. É o que se extrai dos arts. 7º e 8º do Código Tributário Nacional: [...]

Dessa forma, a Constituição dá competência tributária à União para instituir o ITR (art. 153, VI). Caso os Municípios optem, a capacidade tributária ativa pode ser delegada da União aos Municípios. Repisa-se: a capacidade tributária é delegada, a competência, não.

6. O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL – ITR

A Constituição Federal dispõe, no artigo 153, VI, que cabe à União instituir o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR). Esse imposto, de acordo com o Código Tributário Nacional (CTN) tem como fato gerador “a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.”

Sua base de cálculo, ao contrário do IPTU, é o valor fundiário do imóvel. Ou seja, não abarca a construção que está na área, mas apenas o valor do lote em si. Essa base de cálculo acarreta um valor menor de imposto ao comparar com o IPTU, o qual incide sobre o valor venal do imóvel, ou seja, abarca a construção realizada na propriedade.

16 HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 30 ed. São Paulo: Atlas, 2021, pág. 438.

17 AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 25 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023, pág. 50.

18 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 40.

19 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025, pág. 251.

A Constituição dispõe também que o ITR será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e, o que mais importa agora, será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Em outras palavras, caso o Município opte, poderá arrecadar 100% do valor do ITR de competência da União. O CTN prevê expressamente essa possibilidade, ao afirmar que a função de arrecadar e fiscalizar tributos pode ser delegada de uma pessoa jurídica de direito público a outra.

Segundo Leandro Paulsen²⁰, esse dispositivo não altera a competência para a instituição do ITR, que prossegue sendo da União. Mas autoriza o legislador federal a delegar ao Município, mediante opção deste, a condição de sujeito ativo da obrigação tributária, titular dos poderes de fiscalizar, lançar e exigir o pagamento, bem como de regulamentá-lo em nível infralegal.

Esse modelo híbrido de competência e repartição representa uma exceção dentro do sistema tributário nacional, pois transfere atribuições de natureza administrativa sem alterar formalmente a competência legislativa. Isso revela uma flexibilização funcional do federalismo tributário brasileiro, voltada à maior descentralização da gestão fiscal local.

A norma de eficácia limitada da Constituição foi regulamentada pela Lei nº 11.250/2005. Essa lei disciplina que a União poderá firmar, através da Secretaria da Receita Federal, convênio com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do ITR, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal.

Os requisitos e as condições necessárias para a celebração dos convênios foram regulamentados inicialmente pela Instrução Normativa nº 884/2008 da RFB. Atualmente, são regulamentados pela Instrução Normativa nº 1640/2016 da RFB. Os requisitos para a celebração do convênio dispõem que o ente federativo deve ter (i) estrutura de tecnologia da informação suficiente para acessar os sistemas da RFB, que contemple equipamentos e redes de comunicação; (ii) lei vigente instituidora de carreira específica composta de cargo com atribuições de fiscalização, lançamento e cobrança de créditos tributários; (iii) servidor aprovado em concurso público de provas ou de provas e títulos para o cargo, em efetivo exercício; e (iv) optado pelo Domicílio Tributário Eletrônico (DTE).

Além disso, durante a execução do convênio, os Municípios devem, por exemplo, informar os valores de terra nua por hectare (VTN/ha), para fins de atualização do Sistema de Preços de Terras (SIPT) da RFB, cumprir as regras de sigilo fiscal e prestar, aos sujeitos passivos, atendimento decorrente dos procedimentos fiscais efetuados por seus servidores.

20 PAULSEN Leandro. SOARES José Eduardo. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**; 13. ed. – Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2025, pág. 208.

Além disso, os Municípios devem guardar em boa ordem as informações, os processos e os demais documentos referentes aos procedimentos fiscais em andamento, bem como aos concluídos nos últimos 6, no caso de a conclusão do trabalho resultar em liberação da DITR sem lançamento de ofício, elaborar, conjuntamente com a unidade da RFB de sua circunscrição, cronograma de expedição de avisos de cobrança e arcar com os custos do treinamento de seus servidores e da expedição de notificação de lançamento, intimação, avisos e outros documentos.

Como bem abordado por Leandro Paulsen e José Eduardo Soares²¹, o ITR segue sendo instituído pela União, por lei federal, mas a sua fiscalização, o seu lançamento e a sua cobrança podem ser delegados aos Municípios, mediante opção destes, na forma da Lei n° 11.250/2005.

Nos termos da IN 1640/2016, a Receita Federal se reserva competência supletiva para a fiscalização, o lançamento e a cobrança do imposto, restando expresso, ainda, que o convênio entre União e Município não abrange a competência da RFB para lançamento de multa por atraso na entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) e o contencioso administrativo decorrente do exercício das atribuições delegadas.

A opção pelo convênio produz efeitos a partir do primeiro dia útil do segundo mês subsequente. Eventual indeferimento é formalizado pelo Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – CGITR, que é constituído por três representantes da administração tributária federal e por três representantes dos Municípios ou do Distrito Federal.

Segundo o IBGE²², existem 5570 Municípios no Brasil. De acordo com o levantamento da Receita Federal²³, apenas 1390 Municípios estão com convênio vigente com a União. Ou seja, apenas 24,95%. Contudo, 141 (2,53%) outros Municípios já assinaram o convênio, mas ainda não estão com ele vigente. Além disso, 464 Municípios tiveram a solicitação indeferida, o que equivale a 8,33%.

Esse cenário revela que, apesar de a Constituição permitir a delegação de competências administrativas relacionadas ao ITR aos Municípios, a adesão ainda é limitada. O baixo número de convênios vigentes pode ser atribuído a diversos fatores, entre eles a ausência de estrutura técnica local para assumir a fiscalização e o lançamento do tributo, o desconhecimento sobre o funcionamento do convênio e, em alguns casos, a falta de incentivo efetivo por parte da União para fomentar essa descentralização administrativa.

A baixa adesão dos Municípios ao convênio do ITR não é um fato isolado, mas um sintoma de barreiras estruturais e de um cálculo custo-benefício desfavorável para a maioria dos entes locais.

21 PAULSEN, Leandro. SOARES, José Eduardo. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**; 13. ed. – Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2025, pág. 208.

22 Cidades e Estados. **IBGE**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados>. Acesso em 15 mai. 2025.

23 Consulta de Entes Conveniados. **Receita Federal**. Ministério da Economia. Disponível em: <https://servicos.receita.fazenda.gov.br/servicos/termoitr/controlador/controlPrincipal.asp?acao=telaInicial>. Acesso em 15 mai. 2025.

A existência de um Comitê Gestor paritário (CGTR), que decide sobre os pedidos de convênio, também implica que a concessão da delegação não está isenta de critérios políticos e técnicos, podendo gerar situações em que o indeferimento se baseia em argumentos burocráticos ou na ausência de documentação formal. Isso reforça a percepção de que, embora o instrumento jurídico esteja disponível, sua operacionalização prática enfrenta barreiras significativas.

Outro aspecto importante a ser considerado é que a delegação de competências prevista pela Lei nº 11.250/2005 não se traduz, necessariamente, em aumento automático de arrecadação. Mesmo com o direito de reter 100% do valor arrecadado, os Municípios precisam investir na formação de pessoal, estrutura administrativa e tecnologia para efetivar uma fiscalização eficiente. Caso contrário, a delegação pode se tornar apenas um mecanismo simbólico de descentralização, sem resultados concretos no fortalecimento da autonomia local.

A IN nº 1640/2016 da RFB impõe requisitos que, para a realidade da maioria dos pequenos e médios Municípios, são proibitivos. A exigência de uma carreira fiscal estruturada, servidores concursados com dedicação específica e uma infraestrutura tecnológica mínima representa um custo fixo elevado. Para um município com poucos recursos, o investimento necessário para fiscalizar o ITR frequentemente não se justifica frente ao potencial de arrecadação.

Além disso, a exclusão do Município das competências relativas à aplicação de multas pela não entrega da DITR e ao contencioso administrativo limita, de certo modo, a efetividade da delegação. Ainda que o ente local realize a fiscalização de campo, a autoridade final sobre determinados aspectos da relação tributária permanece com a Receita Federal, o que evidencia um modelo de descentralização apenas parcial.

O modelo de convênio representa uma descentralização parcial e assimétrica. A União delega a parte mais onerosa e politicamente sensível do processo - a fiscalização de campo, o lançamento e a cobrança. No entanto, retém para si competências estratégicas, como a aplicação de multas por atraso na entrega da DITR e, crucialmente, todo o contencioso administrativo.

Isso cria uma anomalia: o Município realiza o trabalho de base, mas a palavra final em caso de litígio permanece com a administração federal. Na prática, a União terceiriza o ônus da fiscalização, mantendo o controle sobre as regras do jogo. O Município arca com os custos de treinamento, pessoal e tecnologia, mas não detém a autonomia completa sobre o tributo. Trata-se mais de uma delegação de encargos do que de uma genuína transferência de poder.

Outro fator crítico é a relativamente baixa arrecadação do ITR. O cerne da questão reside na fragilidade de sua própria concepção, cujo ponto de partida é a base de cálculo. O imposto incide apenas sobre o valor da terra nua (VTN), ou seja, o valor do solo com sua aptidão natural, desconsiderando todas as benfeitorias realizadas pelo proprietário, como

construções, instalações, culturas, pastagens ou florestas plantadas. Este valor é, ainda por cima, autodeclarado pelo próprio contribuinte por meio da DI TR.

Essa particularidade de incidir apenas sobre a terra nua, somada à autodeclaração, cria um duplo incentivo à subavaliação e diminui drasticamente o potencial do imposto. Conseqüentemente, a responsabilidade de contestar esses valores recai sobre o poder público, uma tarefa de enorme complexidade. Portanto, mesmo que mais Municípios firmem o convênio com a União, existe a possibilidade de a arrecadação não aumentar como esperado.

Contudo, para os Municípios menores, essa arrecadação, por mais que possa ser pouca, já faria bastante diferença – caso os Municípios consigam superar as demais dificuldades supramencionadas.

Conforme dados divulgados pela Receita Federal²⁴, até junho de 2025, o valor total arrecadado com o ITR em 2025 no Brasil todo considerando os Municípios não conveniados é de R\$ 49.696.377,37. Considerando apenas os Municípios conveniados, o valor arrecadado passa para R\$ 454.729.579,30.

A análise desses dados confirma que a descentralização do ITR ainda é tímida frente ao potencial redistributivo e federativo que poderia exercer. Para que esse mecanismo cumpra seu papel de fortalecer a autonomia financeira dos entes locais, seria necessário um programa nacional articulado de capacitação, suporte técnico e desburocratização do processo de adesão, visando integrar mais Municípios ao convênio e assegurar condições reais para o exercício pleno das atribuições delegadas.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise do federalismo fiscal brasileiro, à luz do ITR, evidencia as fragilidades e potencialidades do modelo de repartição de receitas vigente no país. Embora a Constituição Federal de 1988 tenha consagrado a autonomia dos entes federativos e ampliado a participação dos Municípios no sistema tributário nacional, os dados e os dispositivos legais demonstram que essa autonomia continua, em grande medida, dependente da boa vontade da União em delegar competências operacionais e redistribuir recursos de forma equitativa.

O ITR surge como exemplo paradigmático de um tributo federal cuja gestão pode ser parcialmente transferida aos Municípios por meio de convênio. Contudo, a baixa adesão a esse modelo, associada a exigências técnicas e burocráticas elevadas, tem limitado sua efetividade como instrumento de fortalecimento da autonomia municipal. Além disso, a manutenção de funções estratégicas sob responsabilidade da Receita Federal revela que a descentralização, embora possível, ainda é superficial.

A dependência dos entes subnacionais de transferências constitucionais e a concentração de tributos de alta arrecadação na esfera federal perpetuam desigualdades regio-

24 Arrecadação ITR por Município. **Receita Federal**. Ministério da Economia. Disponível em: <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-itr-por-municipio>. Acesso em 26 ago. 2025.

nais e inviabilizam um federalismo efetivamente cooperativo. A experiência do ITR deixa claro que não basta permitir a descentralização em termos legais; é necessário garantir condições materiais para que os Municípios exerçam plenamente as funções delegadas, com apoio técnico, capacitação e investimentos estruturantes.

Portanto, é imperativo que o modelo de federalismo fiscal brasileiro seja repensado não apenas na perspectiva da redistribuição de receitas, mas também na redistribuição real de capacidades institucionais. O caso do ITR pode ser um ponto de partida para esse debate, servindo de exemplo para outras formas de descentralização tributária mais efetivas e sustentáveis. Só assim será possível superar a autonomia meramente formal dos entes locais e promover um desenvolvimento mais equilibrado e justo no território nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2025.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 25 ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023, pág. 50.
- Arrecadação ITR por Município. **Receita Federal**. Ministério da Economia. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-ittr-por-municipio>. Acesso em 26 ago. 2025.
- BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 21 ago. 2025.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 ago. 2025.
- 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 21 ago. 2025.
- 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, Brasília, DF, 28 dez. 2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11250.htm. Acesso em: 25 ago. 2025.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB 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). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 6 de novembro de 2008, página 23. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/15844>. Acesso em: 25 ago. 2025.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1.640, de 11 de maio de 2016**. 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 relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e altera a Instrução Normativa RFB nº 1.562, de 29 de abril de 2015. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 12 maio 2016. Seção 1, p. 61. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/73816>. Acesso em: 25 ago. 2025.
- CATARINO, João R. **Lições de Fiscalidade**, vol. I. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2015.
- Cidades e Estados. **IBGE**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados>. Acesso em 15 mai. 2025.
- Consulta de Entes Conveniados. **Receita Federal**. Ministério da Economia. Disponível em: <https://servicos.receita.fazenda.gov.br/servicos/termoitr/controlador/controlPrincipal.asp?acao=telaInicial>. Acesso em 15 maio 2025.
- CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004.
- DEODATO, Alberto. **Manual de Ciência das Finanças**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1967.
- GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Fundamentos das Transferências Intergovernamentais**. Direito Público, Vol. 1, nº 27, maio/jun. 2009.

- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 30 ed. São Paulo: Atlas, 2021.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. **Guerra fiscal, bolsa família e silêncio**. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 16, n. 108, fev./maio 2014. p. 53-54.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Federalismo fiscal brasileiro, **Revista Nomos**, Fortaleza, Universidade Federal do Ceará, v. 26, jan./jun. 2007. p. 137-143.
- PAULSEN, Leandro. SOARES, José E. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2025.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 14^a ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- SILVEIRA, Daniel. YAMAMOTO, Nan Huei Chang. CIABATARI, Roberta. Reforma Tributária: Desdobramentos no Federalismo Fiscal. **Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas**. 1 sem. 2024. P. 28-44. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/276/197>. Acesso em: 14 mai. 2025.
- STF, **RE 1.382.848/CE**, Tribunal Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, 01 de julho de 1992, DJ. 28.08.1992.
- ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.