

**ROGÉRIO OLIVEIRA ANDERSON**

**O CUMPRIMENTO DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO  
IMPOSTO TERRITORIAL RURAL NA REGIÃO CENTRO-  
OESTE**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS  
Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação – PRPPG  
Programa de Mestrado em Direito Agrário  
Goiânia  
set. 2010

**ROGÉRIO OLIVEIRA ANDERSON**

**O CUMPRIMENTO DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO  
IMPOSTO TERRITORIAL RURAL NA REGIÃO CENTRO-  
OESTE**

Dissertação apresentada ao  
Programa de Pós-Graduação em  
Direito, da Universidade Federal de  
Goiás, como requisito para obtenção  
do título de Mestre

Orientador: Prof. Dr. Cleuler Barbosa  
das Neves

GOIÂNIA  
2010

**ROGÉRIO OLIVEIRA ANDERSON**

**O CUMPRIMENTO DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO  
IMPOSTO TERRITORIAL RURAL NA REGIÃO CENTRO-  
OESTE**

Dissertação defendida e aprovada em 15 de setembro de 2010, pela  
Banca Examinadora constituída pelos professores:

\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Cleuler Barbosa da Neves  
Orientador

Avaliação: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Luiz Carlos Falconi  
Membro da Banca

Avaliação: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Carlos Frederico Marés de  
Souza Filho  
Membro da Banca

Avaliação: \_\_\_\_\_

À minha amada esposa Marilene pela doce  
compreensão pelos momentos de ausência e à  
minha querida mãe, Zaira, pelo apoio e  
desprendimento imprescindíveis para que este  
trabalho se realizasse.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao professor e orientador desta dissertação, Dr. Cleuler Barbosa das Neves, pela confiança em aceitar a orientar-me.

Ao Programa de Mestrado em Direito da UFG, por suscitar-me grandes desafios, incontáveis conflitos e uma conversão.

Aos Professores do Programa por haverem proporcionado a abertura de meus horizontes, tornando-me uma pessoa muito melhor do que quando ingressei no Mestrado.

Aos colegas mestrandos pela profícua convivência acadêmica na qual certamente recebi mais do que contribui. A eles devo o despertar para inúmeras questões agrárias e ambientais.

Aos amigos e familiares pela compreensão face aos momentos de ausência.

Aos meus filhos Lucas Henrique e Julia Victoria que a cada dia tornam minha vida mais bonita.

A Deus.

## SUMÁRIO

	<b>SIGLAS E ABREVIATURAS-----</b>	<b>08</b>
	<b>RELAÇÃO DE QUADROS-----</b>	<b>09</b>
	<b>RESUMO-----</b>	<b>10</b>
	<b>ABSTRACT-----</b>	<b>11</b>
	<b>INTRODUÇÃO-----</b>	<b>12</b>
<b>1</b>	<b>A EVOLUÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE E DA EXTRAFISCALIDADE DO ITR -----</b>	<b>15</b>
<b>2</b>	<b>A CONSTITUIÇÃO PRINCIPIOLÓGICA-----</b>	<b>21</b>
	2.1 As normas jurídicas -----	21
	2.2 Os princípios -----	25
	2.3 A função promocional do direito-----	30
<b>3</b>	<b>A CONSTITUIÇÃO AGRÁRIA-----</b>	<b>34</b>
	3.1 A produtividade como dever-----	37
	3.2 Produtividade na Constituição Federal -----	41
	3.3 O conceito constitucional de produtividade -----	44
	3.4 A produtividade na lei da reforma agrária -----	49
	3.5 O grau de utilização na lei da reforma agrária -----	50
	3.6 O grau de eficiência na exploração econômica na LRA ---	58
	3.7 A produtividade na lei do imposto territorial rural-----	62
	3.8 O grau de utilização na lei do imposto territorial rural-----	63
	3.9 O grau de eficiência econômica na exploração na LITR----	67
<b>4</b>	<b>A CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA-----</b>	<b>74</b>
	4.1 A extrafiscalidade agrária-----	77
	4.2 A regra matriz de incidência tributária do ITR -----	82
	4.2.1 Histórico-----	82
	4.2.2 Critério material -----	88
	4.2.2.1 Imunidades Tributárias Agrárias-----	92
	4.2.2.2 Isenções Agrárias -----	97
	4.2.2.3 Fato Gerador -----	100
	4.2.3 Critério espacial -----	101
	4.2.4 Critério pessoal -----	106
	4.2.4.1 Competência Tributária-----	107
	4.2.4.2 Capacidade Tributária Ativa-----	109
	4.2.4.3 Capacidade Tributária Passiva -----	113
	4.2.4.4 Domicílio Tributário -----	117
	4.2.4.5 Obrigações Acessórias-----	118
	4.2.4.6 Lançamento-----	119
	4.2.5 Critério temporal -----	120

4.2.6	Critério quantitativo -----	121
4.2.6.1	Base de Cálculo -----	122
4.2.6.2	Alíquota -----	131
<b>5</b>	<b>O CUMPRIMENTO DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO ITR NA REGIÃO</b>	
	<b>CENTRO-OESTE-----</b>	<b>139</b>
5.1	O cadastro do INCRA -----	140
5.2	O cadastro da Receita Federal do Brasil-----	142
5.3	Possíveis soluções para a divergência-----	144
	<b>CONCLUSÃO-----</b>	<b>152</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS -----</b>	<b>154</b>

## SIGLAS E ABREVIATURAS

APP	Área de Preservação Permanente
art.	Artigo
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
Cf.	Confira
CTN	Código Tributário Nacional
Dec.-lei	Decreto-lei
DJ	Diário de Justiça
DJe	Diário de Justiça Eletrônico
ET	Estatuto da Terra
et al	<i>et alii</i>
GEE	Grau de Eficiência na Exploração
GU	Grau de Utilização (do ITR)
GUT	Grau de Utilização da Terra
ha	Hectares
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais
Ibid.	Ibidem
Inc.	Inciso
IN	Instrução Normativa
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
ITR	Imposto Territorial Rural
LC	Lei Complementar
LICC	Lei de Introdução ao Código Civil
LITR	Lei do Imposto Territorial Rural
LRA	Lei da Reforma Agrária
LT	Lei de Terras
Min.	Ministro
MP	Medida Provisória
n.º	Número
op. cit.	obra citada.
PA	Política Agrícola
PAR.	Parágrafo
RA	Reforma Agrária
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RL	Reserva Legal
RT	Revista dos Tribunais
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
T	Toneladas
v. g.	<i>verbi gratia</i>

## RELAÇÃO DE QUADROS

01-	Grau de Utilização na LRA -----	51
02-	Área Efetivamente Utilizada na LRA-----	54
03-	Área Aproveitável na LRA-----	55
04-	Grau de Eficiência na Exploração na LRA-----	59
05-	Índices de Rendimentos para Produtos Agrícolas – INCRA-----	60
06-	Grau de Utilização na LITR -----	64
07-	Área Efetivamente Utilizada na LITR-----	66
08-	Área Aproveitável na LITR-----	67
09-	Exigência de Produtividade na LRA e na LITR-----	69
10-	Imóveis Tributados, VTN Declarado X Preço de Mercado-----	124
11-	Apuração da Base de Cálculo do ITR -----	130
12-	Alíquotas do ITR-----	136
13-	Grau de Utilização por Tamanho de Imóvel-----	141
14-	Imóveis Tributados Segundo o Grau de Utilização -----	142

## RESUMO

A partir do néo-positivismo (ou pós) jurídico os princípios lograram obter o *status* de norma jurídica dotada de densidade normativa suficiente para a regulação direta das condutas intersubjetivas. Daí em diante, os princípios adentraram às Constituições contemporâneas em vista de sua evidente posição na pirâmide normativa. Neste sentido, ao condicionar o direito de propriedade, o princípio da função social é norma jurídica da mais absoluta precedência no ordenamento jurídico brasileiro. Tanto é assim que a Constituição Agrária serve-se de institutos do ordenamento jurídico-repressivo e do ordenamento premial justamente para fazer valer o princípio em tela. Assim, a propriedade que não cumpre a sua função social pode sofrer desapropriação agrária ou tributação mais gravosa. A extrafiscalidade agrária é instituto de direito premial, ligado ao requisito econômico da função social da propriedade rural, que determina a progressividade, ou regressividade, de alíquotas em função da produtividade do imóvel rural. Mais produtiva a propriedade, menores as alíquotas aplicáveis e vice-versa. Entretanto, observa-se que a produtividade não vem sendo verdadeiramente incentivada conforme determina a Constituição razão pela qual há necessidade de se conferir interpretação que, em preservando a legislação ordinária, faça-a conformar o exercício da propriedade ao cumprimento de sua função social, especialmente no que diz respeito ao seu requisito econômico, que é a produtividade agrária.

Palavras-chaves: 1. Tributação agrária; 2. Progressividade de alíquotas; 3. Produtividade; 4. Função social da propriedade; 5. Imposto territorial rural.

## ABSTRACT

From the legal neo-positivism (or after) the principles succeeded in gaining the status of rule of law endowed with enough normative density for the direct regulation of intersubjective interactions. From there in ahead, the principles stepped into the contemporary constitutions in order to clear its position on the Kelsen normative pyramid. In this sense, when conditioning the property rights, the principle of social function is the absolute rule of law in the Brazilian legal system. As much as that the Agrarian Constitution is served by institutes of the legal-repressive order and also by the premial order just to make to be valid the principle on screen. Thus, the property that does not fulfill its social function may suffer agrarian dispossession or higher taxation. The agrarian extrafiscality is an institute of premial order, linked to the economic condition of the social function of rural property, which determines the progressivity or regressivity of tax rates depending on the productivity of rural property. More productive property, lower the rates that apply, and vice versa. However, it is observed that productivity has not been truly encouraged as the Constitution specifies why it is necessary to provide interpretation that, in preserving the usual legislation make it conforms to the exercise of the ownership to fulfill its social function, especially with regard to their economic condition, which is the agrarian productivity.

Key words: 1. Agrarian taxation; 2. Progressive tax ; 3. Productivity ; 4. Property social function; 5. Rural territorial tax.

## INTRODUÇÃO

A presente dissertação analisa o principal mecanismo tributário para incentivar a produtividade agrária, conforme previsto no artigo 153, § 4º, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

O imposto territorial rural é um tributo iluminado por uma relevante função extrafiscal, cuja origem é o direito agrário brasileiro, especialmente a partir da promulgação da EC 10/64 e da publicação do Estatuto da Terra, em 30/11/1964.

Assim, o objeto desta dissertação, intitulada “O cumprimento da função extrafiscal do imposto territorial rural na região centro-oeste”, é a extrafiscalidade agrária prevista a partir da combinação dos artigos 153, § 4º, inciso I, e 185, inciso II, e 186, inciso I, da Constituição Federal de 1988 e os dispositivos da legislação ordinária que pretendem regulamentá-la, ou seja, os artigos 6º da Lei 8.629/93, e 10º, e anexo único, da Lei 9.393/96.

O objetivo imediato é o cumprimento de requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Agrário pela Universidade Federal de Goiás. O objetivo mediato é demonstrar a inidoneidade da progressividade das alíquotas do ITR, previstas no anexo único da Lei 9.393/96, para o fim de incentivar a produtividade agrária prevista na Constituição Federal.

O marco teórico metodológico é Karl Popper, sendo os referenciais teóricos os estudos de Hans Kelsen e Norberto Bobbio. A investigação empregou o método dedutivo, partindo-se de conhecimentos gerais, estabelecidos a partir da interpretação da Constituição, para conhecimentos específicos, previstos na legislação ordinária.

Como procedimento metodológico, pretendeu-se delimitar o tema no capítulo um estabelecendo um histórico do direito de propriedade, sua função social, e da extrafiscalidade do ITR, ao longo do ordenamento jurídico brasileiro no tempo.

No capítulo dois, faz-se uma análise das normas jurídicas, especialmente dos princípios jurídicos, de forma a demonstrar o itinerário doutrinário e legislativo que percorreram na conquista de sua atual configuração na teoria geral do direito, ou seja, tratam-se de espécie de norma

jurídica dotada de densidade normativa plena, adentrando, inclusive, nas Constituições contemporâneas, razão pela qual regulam comportamentos e estabelecem boa parte dos fundamentos da ordem jurídica. Ainda aqui, são estabelecidos os principais contornos do direito premial, fundado na função promocional do ordenamento jurídico, que pretende estimular e desestimular comportamentos através de sanções positivas das quais a extrafiscalidade é um dos maiores exemplos.

No capítulo três conceitua-se a “Constituição Agrária”, ou seja, o subsistema constitucional composto de normas jurídicas voltadas ao equacionamento da questão agrária, quer no que diz respeito a uma justa distribuição de terras, quer no que diz respeito ao desenvolvimento econômico do campo. É demonstrado que a Constituição Agrária é dicotômica, isto é, divide-se em normas de reforma agrária e em normas de política agrícola, devendo estas normas ser compatibilizadas de forma a atingir os objetivos do constituinte.

É justamente na função social da propriedade, instituto central do direito agrário, que se encontra a exigência constitucional de se dar destinação produtiva à terra. A produtividade é um dos requisitos para o cumprimento da função social da propriedade. É o requisito econômico que é cumprido a partir da observância de índices de produtividade previstos na legislação ordinária, sob pena de aplicação do instituto da desapropriação agrária ou, no que mais interessa ao presente estudo, aplicação de alíquotas progressivas, aumentando-se o valor do ITR para as propriedades rurais menos produtivas.

No capítulo quatro, denominado “A Constituição Tributária”, procura-se demonstrar que o modelo tributário constitucional é fundado em algumas normas que visam proteger o sujeito passivo da relação jurídico-tributária. É trabalhada a extrafiscalidade agrária especialmente do imposto territorial rural, objeto desta dissertação.

A extrafiscalidade é instituto de direito premial, pois estabelece a graduação do gravame tributário a partir do condicionamento do comportamento do sujeito passivo a determinados objetivos de interesse coletivo. O ITR, diz a Constituição, deve ter alíquotas progressivas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Assim, a lei

ordinária cuida de graduar as alíquotas do ITR em conformidade com o aumento ou diminuição da produtividade do imóvel agrário.

Deste modo, faz-se uma análise crítica de todos os elementos da hipótese de incidência tributária do ITR, demonstrando-se algumas inconsistências no que tange ao cumprimento de sua função extrafiscal. É demonstrada a inexistência de índices de produtividade para a maioria das atividades agrárias, o que retira boa parte da efetividade do mandamento constitucional da extrafiscalidade agrária. Além disso, são indicadas inconsistências na base de cálculo do tributo, decorrentes da sub-declaração dos contribuintes, fato que aponta para a inocuidade da atual forma de cobrança da exigência. Entretanto, é sugerido um caminho hermenêutico que, além de compatível com a Carta, resguarda o interesse do constituinte de incentivar a propriedade produtiva.

No capítulo cinco, o cumprimento da função extrafiscal do ITR, especialmente na região centro-este, é analisado a partir de dados da Receita Federal do Brasil - RFB e do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA. Referidos dados e informações demonstram que o ITR continua a dever efetividade no intento maior, histórico, aliás, de estimular a produtividade agrária. Como o ITR é um tributo sujeito a lançamento por homologação, é demonstrada a incongruência dos dados da RFB e do INCRA de forma que a produtividade informada pelos produtores rurais para fins tributários seja bem diversa da que compõe as estatísticas cadastrais da autarquia fundiária.

Nos limites de uma dissertação de mestrado, este trabalho, mediante pesquisa bibliográfica e quantitativa, procura esboçar os elementos para uma tributação justa da propriedade rural de forma a verdadeiramente se estabelecer uma extrafiscalidade efetiva, comprometida com a produtividade do imóvel agrário.

# 1 A EVOLUÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE E DA EXTRAFISCALIDADE DO ITR

A propriedade certamente é um dos institutos jurídicos que mais evoluíram desde a vitória dos ideais das revoluções liberais dos séculos XVII e XVIII.

Seu caráter absoluto, aos poucos, cedeu espaço para novas perspectivas da dogmática jurídica à medida em que os direitos sociais foram incorporados às constituições no decorrer do século XX.

Além disso, a perda da centralidade do Código Civil, como estatuto pretensamente extenso o suficiente para reger toda a vida de relações, teve como uma de suas conseqüências a emergência de um constitucionalismo forte e abrangente que ilumina todas as áreas do direito, especialmente o direito civil.

No direito brasileiro, em especial no campo da propriedade, instituto básico da dogmática do direito privado, a evolução também foi grande já que partiu-se de um conceito fundado no Código Napoleônico (1804), portanto de caráter exclusivo, absoluto e perpétuo, para se definir a propriedade como o direito de usar, gozar, dispor e reaver a coisa sem qualquer outra exigência ou consideração que não fosse a própria vontade do proprietário, não por outra razão denominado *dominus*, para uma nova leitura do instituto, subordinando-o à observância de determinados valores.

Tamanha era a influência do individualismo nessa época, que parte da doutrina não se constrangia ao afirmar que o *dominus* poderia destruir a coisa, caso assim desejasse, e isto não lhe provocaria qualquer conseqüência jurídica, além é óbvio, da perda da propriedade.

Com o crescimento das concepções sociais, e a incorporação dos direitos de segunda geração nas Constituições (México, 1917; Weimar, 1919), o conceito de propriedade passa por uma releitura, ou seja, ainda se cuida do direito real por excelência (aliás, o único sobre coisa própria), entretanto, não

se admite mais seu caráter exclusivo, absoluto e perpétuo, devendo seu exercício pautar-se pelo cumprimento de sua função social.

O princípio da função social da propriedade, ainda que não seja tecnicamente uma novidade no direito brasileiro, somente com a Constituição Federal de 1988 assumiu toda a sua força ordenadora e irradiante no campo das relações públicas e privadas.

Parte da ausência de efetividade do princípio da função social da propriedade deve-se ao fato de que a doutrina até o início da segunda metade do século XX pouca importância dava aos princípios.

Princípio não era norma, não possuía densidade normativa. Quando muito, era considerado critério de hermenêutica.

A partir dos estudos de Bobbio, Dworkin, Alexy e outros, o neo-positivismo (ou pós) logrou trazer os princípios à sua atual configuração: cuida-se, ao lado das regras, de espécie de norma jurídica.

Portanto, dúvida não há, na atual dogmática, de que os princípios são normas e, como tais, têm o poder de regular diretamente condutas. Além disso, mantêm função estruturante do sistema, alicerçando as bases para a correta interpretação e aplicação do direito.

A função social da propriedade, até então tida como princípio, trouxe, ao ser positivada no art. 5.º, inc. XXIII, da Constituição Federal de 1988, toda sua carga normativa sobre os objetivos do constituinte a respeito do direito de propriedade conformando-o e tornando-o mais consentâneo com os fins sociais a que o direito se destina.

Nesse sentido, o Texto Constitucional de 1988, ao garantir o direito de propriedade (art. 5.º, inc. XXII), foi pródigo ao estabelecer condicionamentos ao cumprimento da respectiva função social em vários dispositivos (art. 5.º, inc. XXIII, art. 170, inciso III, art. 182, § 2.º, art. 186).

Portanto, a propriedade garantida pela Constituição de 1988, e pelo Código Civil de 2002 (art. 1228), não é a mesma do Código Bevilacqua. É um instituto renovado sob os auspícios de uma nova concepção de direito, de uma nova visão de mundo, de uma nova maneira de se compreender a relação do indivíduo com a comunidade em que vive.

Passou-se a exigir do proprietário determinados compromissos, pois, a contrapartida de conviver sob a proteção de uma ordem jurídica que lhe garante e protege direitos, inclusive o de propriedade, é justamente utilizar a terra em benefício de todos, proprietários e trabalhadores, e do meio ambiente.

Além disso, é assente na atual dogmática a inexistência de direitos absolutos que devem ser exercidos de forma condicionada aos interesses da sociedade.

Dentro desse quadro da evolução do direito de propriedade, é fato que o constituinte de 1988 preocupou-se com uma questão essencial no que tange à propriedade rural: combater a existência de propriedades improdutivas.

Tal preocupação está muito bem assentada em vários dispositivos da Constituição Federal de 1988, que são expressos ao exigir da propriedade o cumprimento de sua função social.

Como mecanismos diretos de intervenção na propriedade rural, há expressos comandos constitucionais destinados a se fazer evitar a manutenção de propriedades improdutivas.

Isso pode ser concluído a partir dos dispositivos que tratam da política agrícola e fundiária (Título VII, Capítulo III) que limitam a desapropriação para fins de reforma agrária da propriedade produtiva (art. 185, II, CF/88).

Como forma indireta de intervenção na propriedade, sobretudo a rural, a Constituição manteve com a União Federal a competência tributária para a instituição do Imposto Territorial Rural – ITR, conforme artigo 153, inciso VI, estabelecendo no § 4º, inciso I, do referido dispositivo, a progressividade e a fixação de alíquotas diferenciadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Cuida-se do instituto da extrafiscalidade, ou seja, o desestímulo à manutenção de propriedades improdutivas, segundo o legislador constitucional, deve ser feito a partir dos institutos da progressividade e regressividade através do aumento ou diminuição das alíquotas.

Como se sabe, o fenômeno jurídico-tributário admite diversas perspectivas do ponto de vista das funções da tributação.

Assim, a função fiscal do tributo pode ser vista a partir de uma visão arrecadatória, de efetiva transferência de recursos financeiros (dinheiro, em

moeda escritural ou espécie) do sujeito passivo para o patrimônio do sujeito ativo da relação jurídica tributária.

O Estado tem, na atualidade, diversos compromissos de ordem social para cumprir. A própria existência do Estado, hoje, justifica-se a partir de uma visão social que exige que certas prestações positivas devam ser cumpridas em benefício dos indivíduos (segurança, saúde e educação, por exemplo).

A fiscalidade seria, então, o aspecto do fenômeno tributário que explica, do ponto de vista fazendário, a entrega de recursos para o Tesouro Público para que o Estado possa cumprir com suas funções.

Por outro lado, a parafiscalidade seria o fenômeno da transferência de capacidade tributária ativa do sujeito originariamente responsável pela cobrança e arrecadação do tributo para que outro realize tais funções, tudo no objetivo de se atingir determinados valores socialmente relevantes.

Determinadas funções de interesse social são melhor exercidas com o auxílio dos denominados entes de colaboração, ou por entidades da administração indireta, criados a partir de lei, que lhes defere capacidade tributária ativa para exigir contribuições. É o que ocorria quando o ITR era cobrado e administrado pelo INCRA, antes que a Lei 8.022, de 12 de abril 1990, transferisse tal atribuição à então Secretaria da Receita Federal, atualmente Receita Federal do Brasil.

Por fim, e ainda dentro de uma visão clássica das funções da tributação, há o fenômeno da extrafiscalidade que é uma forma de intervenção indireta do Estado nas condutas das pessoas físicas e jurídicas.

A partir de referido instituto, o Estado estimula ou desestimula comportamentos visando atingir determinados fins de interesse coletivo.

Mais conveniente que uma intervenção direta, sempre mais traumática, pois proíbe condutas criminalizando-as ou implicando em formas coercitivas de limitação, ou eliminação, do direito de propriedade (desapropriação, por exemplo), a intervenção indireta a partir da extrafiscalidade afasta o fenômeno da sub-rogação, procurando obter dos cidadãos o comportamento desejado e socialmente relevante, a partir de estímulos ou desestímulos a comportamentos.

Portanto, o poder eminente do Estado sobre todas as coisas e pessoas é exercido de forma mais civilizada, afastado que fica o poder-dever da autoridade, através da ação positiva ou negativa do indivíduo.

O imposto territorial rural, de competência tributária da União, é uma espécie tributária nitidamente revestida de funções extrafiscais por expresse comando constitucional (art. 153, inc. VI, e § 4º, inc. I). As normas gerais de direito tributário, previstas no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal no que tange ao ITR estão no Código Tributário Nacional, especificamente nos artigos 29 a 31.

Seus objetivos, além de trazer recursos financeiros para o Estado, são o estímulo à formação de propriedades produtivas e o combate à propriedade improdutiva, cuja perniciosidade, tem sua gênese nas origens do Estado Brasileiro, especialmente na forma de exploração da então colônia portuguesa (latifúndio, fundado na escravidão e na monocultura).

Como concretização do exercício pleno da competência tributária para instituição do ITR, o legislador ordinário trouxe a lume a Lei Federal 9.393/1996, regulamentada pelo Decreto Presidencial 4.382/2002. Anteriormente, o ITR foi regulado pelas leis federais 4.504/64, 6.746/79 e 8.847/1994.

Referido diploma legislativo faz a descrição da hipótese de incidência tributária, descrevendo todos os elementos da Regra Matriz de Incidência do ITR.

Interessa para este estudo, além da estruturação jurídica do ITR e sua regra matriz de incidência, a efetividade do disposto nos arts. 10 e 11 da Lei Federal 9.393/1996 no que concerne ao cumprimento da função extrafiscal do referido tributo expressamente determinada pelo inciso I, do § 4º, do art. 153 da Constituição Federal de 1988; ou seja, a progressividade e a fixação de alíquotas na forma como estabelecida na lei federal em referência (progressividade em função da área total do imóvel e o respectivo grau de utilização) têm efetivamente desestimulado a manutenção de propriedades improdutivas na região Centro-Oeste?

Com base em tal questionamento, pretendeu-se, através da análise dos cadastros da Receita Federal do Brasil e do Instituto Nacional de

Colonização e Reforma Agrária – INCRA, verificar a efetividade do preceito legal em estudo (artigo 11 da Lei Federal 9.393/1996), para o fim de se aferir o cumprimento do mandamento constitucional de desestímulo à propriedade improdutiva.

O problema consiste em saber se a tabela constante no Anexo Único da Lei Federal 9.393/1996, formulada com base na área total do imóvel e no respectivo grau de utilização, contém critério quantitativo suficiente e adequado para o fim de desestímulo à propriedade improdutiva, preconizado pelo constituinte de 1988.

A partir da análise dos cadastros dos órgãos federais, responsáveis pelas administrações fundiária e tributária, será possível concluir-se pelo pleno cumprimento do mandamento constitucional, quando, então, os dados estarão a demonstrar uma possível redução do nível de concentração da propriedade rural e também no número de propriedades consideradas improdutivas.

Disto se conclui que há necessidade de maiores estudos a respeito do tema, pois caso fique demonstrada a insuficiência do critério para cálculo do ITR, na forma estabelecida pelos artigos 10 e 11, incluindo o Anexo Único, da Lei Federal 9.393/1996, no atendimento do comando constitucional, haverá necessidade de modificações de *lege ferenda*, visto não ser aceitável eventual distorção identificada.

Melhor que alterações na legislação é a sugestão final de uma exegese comprometida com o Texto Constitucional que preserve a legislação ordinária e lhe dê conformidade com o objetivo de promover a produtividade agrária, levando os órgãos tributários a alterar a sistemática operacional do respectivo tributo, de forma a dar interpretação conforme e fazer o ITR, efetivamente, cumprir sua importante função extrafiscal.

## 2 A CONSTITUIÇÃO PRINCÍPIOLÓGICA

### 2.1. AS NORMAS JURÍDICAS

As normas jurídicas, ao contrário do que ocorre nas leis da natureza, não estabelecem necessariamente uma relação de causa e efeito entre os elementos antecedentes e conseqüentes em análise. Em verdade, conforme ficará demonstrado, existe uma relação imputativa, atributiva, entre os antecedentes e conseqüentes da norma jurídica que a diferencia das leis naturais.

Hans Kelsen, que fixou os fundamentos do positivismo jurídico, ainda não superado totalmente na ciência do direito, distinguiu os âmbitos do ser (*sein*) e do dever-ser (*sollen*), identificando o modo como atua a norma jurídica na regulação de comportamentos:

Assim como a lei natural é uma afirmação ou enunciado descritivo da natureza, e não o objeto a descrever, assim também a lei jurídica é um enunciado ou afirmação descritiva do Direito, a saber, da proposição jurídica formulada pela ciência do Direito, e não o objeto a descrever, isto é o Direito, a norma jurídica. Esta - se bem que quando tem caráter geral seja designada como 'lei' - não é uma lei, não é algo que, por qualquer espécie de analogia com a lei natural, possa ser designado como 'lei'. Ela não é, com efeito, um enunciado pelo qual se descreve uma ligação de fatos, uma conexão funcional. Não é sequer um enunciado, mas o sentido de um ato com o qual se prescreve algo e, assim, se cria a ligação entre fatos, a conexão funcional que é descrita pela proposição jurídica, como lei jurídica.<sup>1</sup>

Segundo Tércio Sampaio Ferraz Junior, Kelsen propôs uma ciência jurídica preocupada em ver, nos diferentes conceitos, o seu aspecto normativo, reduzindo-os a normas ou a relações entre normas. O princípio de sua proposta está numa radical distinção entre duas categorias básicas de todo o conhecimento humano: ser e dever ser, a partir da qual se distinguem o mundo da natureza e o mundo das normas.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. Lisboa: Arménio Amado, 1984, p. 90.

<sup>2</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980, p. 37.

Àquelas leis que descrevem uma relação de causalidade física entre os fatos antecedentes e o fatos conseqüentes podem ser denominadas leis da natureza. São, portanto, descritivas, causais e inexoráveis. Significa que presentes determinados fatos e condições, a consequência, inevitavelmente se fará existir como, por exemplo, ocorre com as leis da física e da biologia.

As leis jurídicas, ou normas jurídicas, diferentemente, atuam em campo diverso. Fábio Ulhoa Coelho observa que

Os estudiosos das normas jurídicas (e também das normas morais, das de etiqueta, etc.) não estabelecem relação de causalidade entre os dados emergentes de seu objeto, mas uma relação de natureza diversa.

O verbo composto *dever ser* é, assim, o conectivo deôntico, que serve de ligação entre o antecedente e o conseqüente de uma relação imputativa.<sup>3</sup>

Neste sentido, o professor prossegue a ensinar que a lógica que permeia a norma jurídica é a do *dever ser*, ou seja, a norma não é descritiva, mas, sim, prescritiva de condutas que devem ser observadas. Em síntese, as normas jurídicas não descrevem o que *é*, mas prescrevem o que *deve ser* numa relação imputativa entre o antecedente e o conseqüente.

Geraldo Ataliba ensina que a este caráter da norma jurídica, que lhe permite atribuir qualidades e efeitos às coisas e comportamentos, que lhe dá a virtude de imputar efeitos próprios seus (jurídicos) às coisas que recaem sob seu poder, dá-se o nome de atributividade.<sup>4</sup>

A lógica do *dever-ser*, ínsita à norma jurídica, além de preceptiva, pois condiciona comportamentos, constitui a moldura dos institutos jurídicos, ou seja, estabelece os alicerces sobre os quais cada direito ou obrigação na ordem jurídica deverá ser edificado.

Este *dever ser* é materializado através daquilo que Paulo de Barros Carvalho denomina *imputabilidade deôntica*. Diz o mestre:

Kelsen insistiu na diferença entre as leis da natureza, submetidas ao princípio da causalidade física, e as leis jurídicas, articuladas pela

---

<sup>3</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Roteiro de lógica jurídica*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 48.

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 9. tir. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 28.

imputabilidade deôntica. Lá, a síntese do “*ser*”, aqui a do “*dever-ser*”. Nas duas causalidades temos a implicação, o conectivo condicional atrelando o antecedente ao conseqüente.<sup>5</sup>

O doutrinador continua a ensinar aduzindo que na linguagem jurídica o *dever-ser* está sempre ligado às condutas inter-humanas, tendo, portanto, significação, ainda que nada denote, pois não aponta para objetos do mundo, inexistindo fatos ou situações que lhe possam especificamente ocorrer.

Isto significa que, apesar de prescritiva, a norma jurídica não produz, somente pela sua existência, a modificação no mundo exterior que dela, muitas vezes, se espera. Este trabalho procura demonstrar justamente que apesar de existirem normas jurídicas de superior categoria, postas na Constituição, o estímulo tributário à produtividade é deficiente, pois não encontra respaldo no mundo fático, contribuindo, deste modo, para o atual quadro fundiário brasileiro.

Assim, a propriedade está condicionada ao cumprimento da sua função social sob pena de não ser *propriedade* no sentido jurídico do termo, pois não cumpre o *dever-ser* estabelecido na Carta.

Do mesmo modo, um tributo carregado de determinadas funções extrafiscais, estabelecidas na Constituição, não poderá deixar, ou não deveria deixar, de cumprir tais desideratos. Se a Constituição diz que o ITR deverá ser progressivo em função da produtividade do imóvel rural inconstitucional se faz norma jurídica ordinária infiel a tal mandamento, ainda que involuntariamente.

Aqui a lógica do *dever-ser*, a lógica deôntica, condiciona e limita o direito de propriedade agrária. Portanto, ela estabelece comportamentos de acordo com os prescritivos modais da proibição, da permissão e da obrigação.

É obrigatória a utilização racional e adequada da propriedade, assim como é proibida a manutenção de propriedades improdutivas. Além disso, é permitido o uso da propriedade em consonância com sua função social. Por aí se vê que os modais deônticos estabelecidos na Constituição não reconhecem um direito de propriedade absolutamente livre de condicionamentos, conforme tentou-se demonstrar no capítulo 1.

---

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

Tais condicionamentos não desnaturam o modo capitalista de produção, muito embora com preocupações sociais (arts. 1º, inciso IV, *in fine*, e 170, da Constituição), admitido pela ordem constitucional brasileira. Pelo contrário, para que sejam preservadas a propriedade privada e a livre iniciativa, mister se faz um regime jurídico, um marco legal, que as condicione aos interesses coletivos em estrita observância ao cumprimento da função social.

A propriedade cumpridora de sua função social é protegida, resguardada e incentivada pela ordem constitucional, razão pela qual as normas jurídicas protetoras e condicionadoras do direito em estudo muito mais que restrições são verdadeiras cláusulas assecuratórias. Tanto é assim que a própria Constituição cuida de imunizar a propriedade produtiva da desapropriação para fins de reforma agrária e lhe destina um tratamento tributário menos gravoso.

Nota-se a preocupação das normas jurídicas de estabelecer modais deônticos verdadeiramente comprometidos com os ideais sociais que a ordem constitucional agasalha. O proibido, o permitido e o obrigatório condicionam e determinam o direito em questão, não para destruí-lo, mas para protegê-lo visto que um quadro de desigualdade e hermetismo é o ambiente mais que propício à ruptura da ordem, nem sempre de forma pacífica e conformada aos padrões de civilidade admitidos na contemporaneidade.

Portanto, no estudo das normas jurídicas que compõem o marco jurídico da propriedade agrária, tanto constitucionais, como legais, há de se ter em vista a natureza, os objetivos e os meios pelos quais o mandamento constitucional da propriedade cumpridora de sua função social será alcançado.

Há de se ter em vista o fato de que a propriedade agrária, na concepção atual de direito, é diversa das concepções clássicas e liberais do instituto o que significa que os modais deônticos comportam, tanto na gênese da norma, como nas suas interpretação e aplicação, preocupações marcadas com o sentido social emprestado ao instituto.

Por tudo isso, norma jurídica, aqui, é norma interpretada e aplicada conforme a Constituição que conforma o direito de propriedade com a marca e os limites do interesse social que ela representa.

## 2.2 PRINCÍPIOS

Há muito a doutrina da teoria geral do direito tem apontado no sentido da normatividade plena dos princípios, afastando-se, portanto, da visão puramente positivista que os inseria, quando muito, tão-somente na categoria dos critérios de hermenêutica.

Segundo Miguel Reale

Princípios gerais de direito são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas. Cobrem, desse modo, tanto o campo da pesquisa pura do direito quanto o de sua atuação prática.<sup>6</sup>

Entretanto, para alcançar os foros de normatividade plena, e o reconhecimento de sua condição de espécie de norma jurídica, os princípios percorreram longo itinerário doutrinário que parte, historicamente, da concepção jusnaturalista, passa pelo positivismo e alcança, na contemporaneidade, o néo-positivismo jurídico no qual dúvidas não há acerca de sua natureza de norma jurídica.

Na fase jusnaturalista os princípios são considerados pautas gerais, destituídas totalmente de densidade normativa, com elevado grau de indeterminação, aproximando-se muito mais dos valores que das regras.

Segundo Paulo Bonavides, na fase jusnaturalista os princípios habitam ainda esfera por inteiro abstrata e sua normatividade, basicamente nula e duvidosa, contrasta com o reconhecimento de sua dimensão ético-valorativa de idéia que inspira os postulados de justiça. O professor prossegue aduzindo que o ideal de justiça, no entendimento dos autores jusnaturalistas, impregna a essência dos princípios gerais de direito.<sup>7</sup> Estavam longe de ser considerados espécies de normas jurídicas, razão pela qual, eram desprovidos de normatividade.

---

<sup>6</sup> REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 19 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 300.

<sup>7</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 259-262.

No positivismo jurídico, os princípios deixam o olimpo etéreo das formulações metafísicas e passam a compor o direito positivo, adentrando nos códigos e nas leis escritas.

Paulo Bonavides, citando Gordillo Cañas, leciona que, nesta fase, os princípios entram nos códigos unicamente como “válvula de segurança”, e não como algo que se sobrepusesse à lei, ou lhe fosse anterior, senão que, extraídos da mesma foram ali introduzidos para estender sua eficácia de modo a impedir o vazio normativo.<sup>8</sup>

Mas, ainda aqui no positivismo jurídico, os princípios não possuem densidade normativa. Consistem, nesta fase, critério de hermenêutica. São princípios gerais que informam o direito positivo, destituídos de normatividade jurídica.

O professor Bonavides, neste ponto, é incisivo ao dizer que o juspositivismo, ao fazer dos princípios pautas programáticas supralegais, assinalaram, a sua carência de normatividade, estabelecendo, portanto, a sua irrelevância jurídica.<sup>9</sup>

Para o direito de então, normas jurídicas eram sinônimos de regras, Os princípios eram categoria à parte, voltados para a interpretação enquanto mecanismos de hermenêutica, ou, como um dos métodos de integração de lacunas.

O positivismo, especialmente após as experiências traumáticas dos regimes totalitários, precisou, entretanto, evoluir para abraçar novas formas de normatividade e de exegese, pois a sociedade de então não se limitava aos rígidos conceitos dos códigos. A realidade insistia em não se limitar ao direito positivo.

Nesta evolução, a partir do neopositivismo jurídico, ao lado das regras, os princípios passaram a se constituir em espécies normativas dotadas de densidade suficiente para reger diretamente as relações intersubjetivas, ou seja, a partir de tal visão um princípio pode ser diretamente aplicado ainda que nem sempre com a intermediação de uma regra.

---

<sup>8</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 262.

<sup>9</sup> Idem. Op. cit. p. 263.

Pela pertinência das colocações, pede-se vênia para citar Norberto Bobbio, em trecho histórico sobre o tema, onde aduz que

Para mim não há dúvida: os princípios gerais são normas como todas as outras. (...) Para sustentar que os princípios gerais são normas, os argumentos são dois, e ambos válidos: antes de mais nada, se são normas aquelas das quais os princípios são extraídos, através de um procedimento de generalização sucessiva, não se vê porque não devam ser normas também eles: se abstraio da espécie animal obtenho sempre animais, e não flores ou estrelas. Em segundo lugar, a função para qual são extraídos e empregados é a mesma cumprida por todas as normas, isto é, a função de regular um caso. E com que finalidade são extraídos em caso de lacuna? Para regular um comportamento não-regulado; mas então servem ao mesmo escopo a que servem as normas expressas.<sup>10</sup>

Portanto, para Bobbio o procedimento de generalização sucessiva apenas confirma o caráter normativo dos princípios visto que ao generalizar regras, para se alcançar princípios, não há possibilidade lógica de se obter nada além de normas mais gerais. As mais gerais do sistema.

Além disso, os princípios, segundo Bobbio, regulam diretamente os casos, visto que o que se procura com um princípio, basicamente, é a regulação de condutas. É o estabelecimento de um *dever-ser*, tal como ocorre com as normas jurídicas em geral.

Robert Alexy observa que os princípios são normas jurídicas em razão de estarem afetados a esta relação imputativa de *dever-ser*:

Tanto regras, como princípios são normas, porque ambos dizem o que deve ser. Ambos podem ser formulados por meio das expressões deontológicas básicas do dever, da permissão e da proibição. Princípios são, tanto quanto as regras, razões para juízos concretos de *dever-ser*, ainda que de espécies muito diferentes. A distinção entre regras e princípios é, portanto, uma distinção entre duas espécies de normas.<sup>11</sup>

Isto posto, e tendo em vista o caráter nitidamente principiológico que, na contemporaneidade, contrasta o direito atual com o sistema anterior, é imperativo que qualquer análise da ordem jurídica que pretenda ter foros de

---

<sup>10</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10. ed. Brasília: UNB, 1999, p.158.

<sup>11</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 87.

cientificidade demande um cuidado maior com a questão do papel dos princípios no ordenamento jurídico, especialmente no que diz respeito à sua inclusão nas cartas constitucionais mais recentes.

De fato, a partir do reconhecimento da normatividade plena dos princípios, natural foi o caminho de sua constitucionalização. O Professor Alexy aduz que a atribuição de princípios às constituições tem relevância, sobretudo, para a questão de sua hierarquia constitucional<sup>12</sup>. Com efeito, ainda é válida a afirmação kelseniana de que a Constituição é o fundamento de validade da ordem jurídica.

José Joaquim Gomes Canotilho explica o fenômeno da constitucionalização dos princípios a partir da própria natureza das normas constitucionais:

a Constituição é uma lei, configurando a forma típica de qualquer lei, compartilhando com as leis em geral um certo número de características (forma escrita, redação articulada, publicação oficial etc). Mas também, é uma lei diferente das outras: é uma lei específica, já que o poder que a gera e o processo que a veicula são tidos como constituintes, assim como o poder e os processos que a reformam são tidos como constituídos, por ela mesma; é uma lei necessária, no sentido de que não pode ser dispensada ou revogada, mas apenas modificada; é uma lei hierarquicamente superior – a lei fundamental, a lei básica – que se encontra no vértice da ordem jurídica, à qual todas as leis têm de submeter-se; é uma lei constitucional, pois, em princípio, ela detém o monopólio das normas constitucionais.<sup>13</sup>

Na clássica conceituação de Celso Antônio Bandeira de Mello:

princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. trad. de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 137.

<sup>13</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Fundamentos da constituição*. Coimbra: Almedina, 1991, p. 40.

<sup>14</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 8.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 545.

A tal ensinamento o eminente doutrinador acrescenta ser *contumélia irremissível* a desobediência a um princípio, pois, nesta hipótese, se trataria de uma subversão do próprio ordenamento jurídico razão pela qual seria a mais grave forma de ilegalidade contra as bases do sistema em que se funda o direito.

Conforme se espera demonstrar neste trabalho, o modelo constitucional de propriedade, adotado na Constituição de 1988, é principiológico pois seus modais deônticos, seu sistema de atributividade, não se esgotam em regras. As regras são importantes e imprescindíveis espécies normativas, dotadas da mais absoluta pertinência no direito contemporâneo. Entretanto, são insuficientes para explicar e regular completamente determinados institutos como, por exemplo, a produtividade agrária.

Apenas para ilustrar esta incapacidade das regras, cite-se o caso da propriedade produtiva que descumpra os requisitos ambientais da sua função social. A partir somente de regras, especialmente a do artigo 185, inciso II, da Constituição, não é possível defender a possibilidade de sua desapropriação para fins de reforma agrária, o que é, na doutrina do direito agrário, um contra-senso.

Assim, é mister fundamentar a propriedade, e sua respectiva função social, nos princípios constitucionais de forma a inseri-los na exegese das normas constitucionais, sob pena de se ter uma interpretação insuficiente para explicar o fenômeno do ponto de vista dogmático.

Pior do que uma interpretação insuficiente é a inevitável consequência, ou seja, ao se deixar de interpretar corretamente, de forma a estabelecer a anatomia precisa da propriedade na Constituição, a aplicação correspondente não terá outro caminho que não seja a não efetividade do Texto Constitucional, ou, mais grave ainda, a própria Constituição, fundamento da ordem jurídica, será desrespeitada.

A Constituição deixa de ser observada tal como deveria e este fato tem implicações diretas na realidade já que, conforme se espera demonstrar, o princípio da função social da propriedade, pelo menos pelos resultados da pesquisa, não vem contando com um importante instrumento que é a extrafiscalidade agrária do ITR.

Referido princípio, que condiciona a competência tributária da União para instituir o ITR, dotando-o de extrafiscalidade, não cumpre o seu papel, conforme determina a Carta, razão pela qual a tributação, enquanto instrumento fiscal (art. 187, inciso I, da CF/88), apesar de possuir plena normatividade, visto que princípio, é promessa do constituinte não cumprida, não efetivada.

Por fim, na atualidade, os princípios, expressos e implícitos, constituem verdadeiras normas jurídicas e, como tais, devem ser observados de acordo com sua correspondente posição na escala hierárquica da pirâmide normativa de Hans Kelsen de forma a se constituir em fundamentos de validade das demais normas que lhes sejam inferiores, mesmo que tal visão pareça demasiadamente arraigada no positivismo jurídico e que novas teorias demandem a superação de tal paradigma.

## 2.3 A FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO

Vistas as características das normas jurídicas, especialmente dos princípios, inclusive com o realce do caráter principiológico que marca o direito de hoje, faz-se necessária uma incursão na teoria do direito promocional ou premial eis que, conforme ficará demonstrado, os mecanismos utilizados pela Constituição para o alcance do cumprimento pleno da função social da propriedade, especialmente do ponto de vista da produtividade, fundam-se nesta modalidade de realização do controle social.

No Estado contemporâneo, assevera Norberto Bobbio,

é cada vez mais freqüente o uso de técnicas de estímulo de comportamentos, de tal sorte que junto à concepção tradicional de direito como ordenamento protetivo-repressivo, forma-se uma nova concepção do ordenamento com função promocional. Há, com isso, uma verdadeira mudança no modo de realizar o controle social: passa-se de um controle passivo, que se preocupa mais em desfavorecer as ações nocivas do que as ações vantajosas, a um controle ativo, que se preocupa em favorecer as ações vantajosas, mais do que desfavorecer as ações nocivas.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> BOBBIO, Norberto. *Contribución a la teoría del derecho*. Madri: Fernando Torres, 1980, p. 367.

Com efeito, a concepção tradicional do direito, que ainda forte influência exerce na dogmática, sempre pugnou pela sanção como o instrumento hábil a fazer prevalecer a ordem jurídica.

Ao apontar este elemento funcional da sanção jurídica, Kelsen não teve dúvidas ao aduzir que as sanções são postas no ordenamento jurídico para obter um dado comportamento humano que o legislador considera desejável.<sup>16</sup>

Kelsen denomina de ordem social coercitiva aquela na qual são decretadas medidas de coerção contra atitudes socialmente danosas. O mestre, mesmo ao apontar para a possibilidade de ordens jurídicas alternativas, é cético em relação à possibilidade do gênero humano se emancipar deste ordenamento repressivo, coercitivo.<sup>17</sup>

Realizado um comportamento proibido pela norma, o ordenamento jurídico-repressivo atua no sentido de sanear a insurgência através da aplicação de sanções. A obrigação de pagar inadimplida dá espaço à aplicação de juros e demais acessórios, além do surgimento da pretensão à tutela jurisdicional satisfativa. A prática do fato típico provoca a *persecutio criminis*, esta indisponível, em regra.

Como se percebe no ordenamento com tal conotação há um lapso indefinido no tempo, mas indubitavelmente anterior, entre a ocorrência da infração à ordem jurídica e o estabelecimento das sanções; ou seja, as infrações à ordem jurídica são anteriores à atuação do sistema repressivo de sancionamento.

Aliás, as sanções, em regra, somente ocorrem com a atuação das instâncias competentes, pois, conforme visto, a natureza deôntica da norma jurídica impede-a de alterar o mundo exterior da mesma forma das leis naturais, estas sim, causais. Em grande parte dos casos, as normas jurídicas alteram o mundo exterior a partir da atuação dos mecanismos de justiça.

---

<sup>16</sup> BOBBIO, Norberto. *Dalla struttura alla funzione: nuovi studi di teoria del diritto*. Milano: Edizioni di Comunità, 1977, p. 71.

<sup>17</sup> KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 26-28.

De todo modo, observa-se que o ordenamento jurídico clássico, que é protetivo da ordem jurídica, através de mecanismos de sanção, atua posteriormente à ocorrência de uma infração. Sem infração, não há sanção. Não há objeto sobre o qual possa atuar uma norma sancionadora de uma conduta ilícita.

Bobbio, conforme visto acima, propõe uma nova forma, uma nova visão de ordenamento jurídico que explique a existência de sanções premiais, ou positivas, como a extrafiscalidade agrária parece sugerir, e que se destinam a fazer a vontade do indivíduo convergir para o interesse público.

Charles-Albert Morand aponta que a partir de tal visão ocorre uma importante mudança na estrutura das normas jurídicas. O modelo de normas jurídicas “hipótese de incidência → sanção”, típico do positivismo kelseniano, continua a existir, mas não é o único, nem o mais importante, a ele tendo se somado o das normas jurídicas estruturadas pelo esquema “finalidades → meios de alcance destas finalidades”.<sup>18</sup>

Indubitavelmente o direito brasileiro seguiu tais caminhos pois é perfeitamente identificável, sobretudo no objeto deste presente trabalho, a presença de normas jurídicas direcionadas à persecução do interesse público (reforma agrária, produtividade, *v. g.*), através do estabelecimento de incentivos e desincentivos das condutas individuais.

Trata-se da passagem de um controle social fundado principalmente sobre normas providas de sanções (“se fizer, ou não fizer, x, lhe será imputada a consequência y”), ao controle social confiado cada vez mais a normas técnicas cuja força deriva da relação meio-fim, ou seja, do fato de que a realização ou não de certa ação não permite alcançar o fim desejado ou imposto.<sup>19</sup>

Interessa cada vez, estimular ou desestimular comportamentos, como a manutenção de propriedades improdutivas, *v. g.*, através de mecanismos de intervenção direta e indireta no meio econômico. Isto se aplica

---

<sup>18</sup> MORAND, Charles-Albert. *Le droit néo-moderne des politiques publiques*. Paris: LGDJ, 1999, p. 101-102.

<sup>19</sup> BOBBIO, Norberto. *Dalla struttura alla funzione: nuovi studi di teoria del diritto*. Milano: Edizioni di Comunità, 1977, p. 71.

a todos os ramos do direito, mas, para os fins deste trabalho, a sanção premial decorrente da extrafiscalidade agrária assume importância mais elevada pois é conhecida a dificuldade histórica de se fazer a propriedade rural cumprir sua função social.

Desta forma, o comportamento socialmente desejável é estimulado e o indivíduo obtém benefícios diretos à sua conformidade com o interesse coletivo. Além disso, o ordenamento atua *ex ante facto*, ou seja, a partir do direito premial busca-se prevenir a ocorrência do ilícito através de estímulos comportamentais prévios, impedindo assim que a ilicitude se instale para daí ser combatida.

A produtividade é estimulada não quando o produtor seja flagrado em falta. Mas, ao contrário, o ordenamento premial incentiva o produtor a direcionar seu comportamento de forma concomitante, ou anterior, ao exercício de sua atividade agrária.

Em consequência, conforme diz o Professor Tércio Sampaio Ferraz Jr., Bobbio promove uma inflexão nova na concepção formalista tradicional do direito, redimensionando o que chama, então, de função promocional do ordenamento jurídico, na qual o aumento vertiginoso das chamadas normas de organização (aquelas com as quais o Estado regula sua própria atividade assistencial, fiscalizadora e produtora) confere às sanções positivas um outro relevo.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10. ed. Brasília: UNB, 1999, p. 12-13.

### 3 A CONSTITUIÇÃO AGRÁRIA

A Constituição Agrária é um dos subsistemas da ordem constitucional de 1988 que veicula normas destinadas a dar pleno cumprimento à função social da propriedade agrária de forma a possibilitar o desenvolvimento do campo, seja através da produção de alimentos e matérias primas, seja mediante a criação de oportunidades de trabalho com distribuição de renda.

Segundo José Afonso da Silva, a propriedade rural, com sua natureza de bem de produção, tem como utilidade natural a produção de bens necessários à sobrevivência humana, daí porque a Constituição consigna normas que servem de base à sua peculiar disciplina jurídica (arts. 184 a 191). Essas disposições, segundo o mestre, formam um conjunto de regras constitucionais que possibilita a ampla intervenção do Poder Público nas relações de propriedade e de trabalho rural, com condicionamentos profundos, mas que não fundamenta a socialização da terra.<sup>21</sup>

A este conjunto de normas, finalisticamente afetadas ao desiderato constitucional do cumprimento da função social da propriedade, pode-se dar o nome de Constituição Agrária.

Benedito Ferreira Marques ensina que o direito agrário é dicotômico, pois compreende, nos termos do Texto Constitucional, a política de reforma agrária (especialmente nos arts. 184 a 186) e a política agrícola (especialmente no art. 187).<sup>22</sup>

Do mesmo modo que o direito agrário, a Constituição Agrária é dicotômica, pois o programa normativo nela inserido busca, basicamente, uma *distribuição justa das terras*, com a utilização, se necessário, do instituto da desapropriação agrária, e o seu *melhor aproveitamento* mediante instrumentos que incentivem a utilização produtiva dos imóveis agrários, como crédito e tributação.

---

<sup>21</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 26. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 819.

<sup>22</sup> MARQUES, Benedito. *Direito agrário brasileiro*. 7. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2007, p. 17.

A Constituição Agrária, por outro lado, não se resume apenas aos dispositivos contidos no capítulo III, do título VII, da Magna Carta visto que, em verdade, todo o corpo do Texto Maior contém disposições esparsas, expressas e implícitas que cuidam direta ou indiretamente da questão agrária, nas suas diversas vertentes. Como exemplo, pode-se citar o próprio direito de propriedade, previsto no artigo 5º, inciso XXII, mas condicionado pelo inciso XXIII, do mesmo dispositivo. Tais normas estão topograficamente localizadas no Título II da Constituição mas, sem dúvida, compõem organicamente o corpo de normas que tratam da ordem constitucional agrária.

Outro exemplo é o princípio da dignidade da pessoa humana, previsto no inciso III, do artigo 1º, do Título I, da Carta, que é vetor hermenêutico indispensável para a perfeita compreensão da Constituição Agrária, sem o qual não se faz possível qualquer efetivação das normas de reforma agrária e de política agrícola, previstas nos artigos 184 a 191.

Por fim, e no que mais interessa ao objeto de estudo desta dissertação, observa-se que faz parte da Constituição Agrária várias normas de natureza tributária, especialmente as que prevêm a extrafiscalidade do ITR (art. 153, § 4º, inciso I), a imunidade das pequenas glebas definidas em lei (art. 153, § 4º, inciso II) e das operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (art. 184, § 5º).

Tais normas, que veiculam preceitos de direito tributário, nem sempre localizadas nos artigos 184 a 191 da Constituição, são, indubitavelmente, também de direito agrário, e compõem a Constituição Agrária pois objetivam dar efetividade ao mandamento da função social da propriedade.

Assim, dúvida não pode existir que a Constituição Agrária é subsistema importante do Texto Constitucional e necessariamente deve ser tomada como indispensável vetor dogmático e hermenêutico, sem desconsiderar seu claro sentido deontico, para que se compreenda quais os fins buscados pelo constituinte e, da mesma forma, quais os mecanismos utilizados para o cumprimento de tais metas constitucionais.

Basicamente a Constituição Agrária estabelece formas diretas e indiretas de intervenção na propriedade agrária para que a terra seja melhor distribuída e aproveitada, ou seja, a Carta manda que a terra pertença a um

número maior de pessoas do que ocorre historicamente neste país, vedado o minifúndio, e que lhe seja dada destinação produtiva, ambiental e socialmente comprometida.

As formas diretas de intervenção são as mais traumáticas pois implicam na perda, por desapropriação ou por expropriação, do direito de propriedade, presentes os requisitos fixados na própria Carta e na lei.

São típicos exemplos de normas protetivo-repressivas, cuja principal característica é sua atuação *a posteriori*, ou seja, na profilaxia, quando o mal já está instalado. São formas sub-rogatórias pois implicam na substituição da vontade do indivíduo pela vontade do Estado na implementação de determinadas políticas públicas (reordenamento agrário, *v. g.*).

As formas indiretas, dentre as quais avultam em importância, os instrumentos creditícios e fiscais (art. 187, inciso I), como a extrafiscalidade do ITR e o crédito agrícola, afastam a sub-rogação, pois, mediante técnicas de incentivo e desincentivo, buscam trazer o indivíduo para o comportamento socialmente desejável.

Cuidam-se de normas decorrentes do denominado direito premial, já estudado, e atuam num momento anterior ao das normas repressivas, pois buscam conformar, através de estímulos, a vontade individual em consonância com a política pública estipulada no Texto Constitucional.

A Constituição Agrária serve-se das duas concepções de ordenamento jurídico supra referidas, pois, o artigo 187, § 2º, da Constituição Federal estabelece que serão compatibilizadas as ações de política agrícola e de reforma agrária. Portanto, a dicotomia do direito agrário constitucional é, nos termos da Carta, *compatibilizada*.

O principal instrumento direto utilizado, na atualidade, para a reforma agrária, previsto na Constituição Agrária, é o instituto da desapropriação por interesse social (art. 184). É exemplo de ordenamento repressivo, pois busca combater a grande propriedade improdutiva, de forma direta, ao cambiar (por dinheiro ou títulos da dívida agrária), de forma coercitiva, o direito de propriedade daquele produtor que não dê destinação produtiva ao imóvel.

São grandes mecanismos de política agrícola os denominados instrumentos fiscais previstos no art. 187, inciso I, da Constituição. O principal

exemplo no direito brasileiro de instrumento fiscal de política agrícola é a extrafiscalidade agrária do ITR. É exemplo de ordenamento premial que busca, ao combater, através da progressividade de alíquotas em função da produtividade do imóvel, a grande propriedade improdutiva, de forma indireta e de modo a agravar o tratamento tributário daquele produtor que não dê destinação produtiva ao imóvel.

Assim, a dicotomia do direito agrário, faz-se através da previsão de mecanismos constitucionais que devem ser compatibilizados na busca do cumprimento da função social da propriedade, especialmente, no que toca ao presente trabalho, em sua vertente econômica que exige do titular do imóvel sua utilização adequada, racional e, portanto, produtiva.

A Constituição Agrária é, como visto, um modelo, uma visão mais avançada do quadro fundiário brasileiro. Um passo adiante na concretização da dignidade da pessoa humana. Não é conjunto de normas programáticas, pois estabelece modais deônticos em normas que prescindem de interposição legislativa, ou seja, a Constituição, em seu subsistema agrário, é imediata e plenamente aplicável.

O Constituinte vislumbrou um projeto agrário para o país que necessariamente passa pelo absoluto respeito às normas constitucionais que tratam da referida dicotomia compatibilizada e pelo cuidado técnico na gênese da norma ordinária, sua interpretação e aplicação. Este trabalho busca, modestamente, contribuir para a criação de um direito agrário inspirado e praticado de acordo com a Constituição.

### 3.1 A PRODUTIVIDADE COMO DEVER

A exigência de trabalhar a terra e fazê-la produzir não é novidade nos diversos ordenamentos jurídicos ao longo do tempo e do espaço. Após um período de grande fome, por determinação de D. Fernando I, em 1375, o direito português estabeleceu que *todos os que tivessem herdades suas ou emprazadas, ou por qualquer outro título, fossem constrangidos a lavrá-las*. No

mesmo ato, o soberano determinou que as terras incultas fossem entregues a lavradores interessados em nelas produzir.<sup>23</sup>

Carlos Frederico Marés de Souza Filho, ao responder o porquê da exigência de utilização da terra, além de se referir à segurança alimentar, relacionada à produção de alimentos, também discorre sobre a necessidade de se produzir riquezas para que, mediante salários e intervenção do Poder Público, através dos impostos gerados, seja possível produzir a felicidade e a dignidade de todos, como apregou a encíclica *Rerum Novarum*, do Papa Leão XIII.<sup>24</sup>

Assim, a evolução da propriedade agrária, e dos demais institutos vinculados à posse e uso do imóvel agrário, estão umbilicalmente ligados ao requisito da produtividade, razão pela qual os diversos ordenamentos jurídicos que se sucederam no tempo o mantêm como um dos elementos do princípio da função social da propriedade, iluminando os caminhos por onde o produtor rural deve passar para que seu imóvel agrário seja social e juridicamente aceito e protegido.

Produtividade, segundo o dicionário Houaiss da Língua Portuguesa é: 1) característica ou condição do que é produtivo; 2) capacidade de produzir (*p. da terra*); 3) volume produzido; 4) relação entre a quantidade ou valor produzido e a quantidade ou valor dos insumos aplicados à produção; 5) quantidade de produto por unidade de capital investido ou de trabalho.<sup>25</sup>

Como se percebe, cuida-se de conceito eminentemente econômico. Entretanto, questiona-se: existe um conceito *jurídico* do que seja a produtividade?

Inicialmente será analisada a questão dos fundamentos da exigência constitucional de produtividade para, daí, apresentar um conceito jurídico da expressão o que terá o efeito de condicionar as demais análises deste trabalho, sobretudo a questão da extrafiscalidade do ITR. A produtividade, será visto, é

---

<sup>23</sup> LIMA, Ruy Cirne. *Pequena história territorial do Brasil; sesmarias e terras devolutas*. 2. Ed. Porto Alegre: Sulina, 1954, pág. 15.

<sup>24</sup> SOUZA FILHO, Carlos Frederico Marés. *Desapropriação sanção por descumprimento da função social?* Revista de direito agrário. MDA. INCRA. NEAD. INCRA. Ano 19. Nº 18, 2006, p. 69.

<sup>25</sup> HOUAISS, Antônio. VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 1556.

componente do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária do ITR, pois faz variar a respectiva alíquota de forma progressiva, conceito, portanto, imprescindível para se atingir os objetivos da pesquisa.

Diversos são os fundamentos que justificam a exigência de produtividade do imóvel agrário. Além de ser um requisito para o cumprimento da função social da propriedade, princípio reitor de todos os institutos do direito agrário, segurança alimentar e inclusão social são elevadas as razões pelas quais exige-se da propriedade agrária índices mínimos de produtividade, que demonstrem que o imóvel sobre o qual se exerce atividade econômica agrária, está utilizado em proveito da sociedade.

Outro fundamento é o caráter limitado e finito do solo agricultável. Com efeito, nem todas as terras são aptas ao exercício de atividade agrária, especialmente agricultura e pecuária, o que revela a evidência de ser o solo um bem estratégico em qualquer ordem jurídica, razão que, por si só, já justificaria o cuidado e a vigilância dos Estados preocupados com a alimentação, com a saúde, e com a dignidade de seus habitantes.

Conforme recorda João Sayad, a terra representa para diversas economias uma reserva de valor, ou seja, um ativo real que consegue transferir poder de compra de um período para outro. No caso do Brasil, continua o professor e ex-ministro, a escolha da terra como reserva de valor se deve também a razões históricas decorrentes do processo de industrialização tardia, além do poder político ao qual a propriedade imobiliária, sobretudo a rural, esteve sempre atavicamente jungida.<sup>26</sup>

Por outro lado, o referido autor aduz, com razão, que a terra agrícola tem como característica mais importante o fato de não ter uso alternativo, e dessa forma ela, a terra, é ou não é cultivada.

Por tais motivos, conforme recordam Ludwig Einstein Agurto Plata e Bastiaan Philip Reydon, a terra agrícola converteu-se em um ativo líquido, o que facilita seu uso como reserva de valor pelos seus proprietários (uso não produtivo). Portanto, as políticas de intervenção no mercado da terra são uma necessidade permanente e devem procurar restringir sua excessiva liquidez,

---

<sup>26</sup> SAYAD, João. *Especulação em terras rurais: efeitos sobre a produção agrícola e o novo ITR*. Pesquisa e planejamento econômico, v. 12, n. 1, p. 87-107, abr., 1982.

por meio do aumento de seu custo de manutenção via tributação como instrumento para tolher seus movimentos especulativos, entre outros.<sup>27</sup>

Por fim, não é possível criar artificialmente solos rurais, além dos que existem atualmente, e a recuperação de áreas degradadas nem sempre se revela economicamente viável, exigindo grandes investimentos.

Morada habitual e produção efetiva são requisitos que acompanham os primórdios da legislação agrária, desde as sesmarias, conforme supra citado, passando pela Lei de Terras de 1850<sup>28</sup>, até os dias atuais<sup>29</sup>, onde a produtividade é exigência constitucional que se descumprida pode dar ensejo à perda do direito de propriedade, ou de seus desdobramentos, não somente como sanção propriamente dita, mas como reflexo da política pública de ordenamento, ou de re-ordenamento territorial rural, estabelecida pela Constituição.

Isto não significa, entretanto, que o direito de propriedade esteja totalmente esvaziado pelas exigências de produtividade, afinal, conforme será visto, determinadas situações, como, *v. g.*, catástrofes climatológicas, podem inviabilizar, ainda que temporariamente, o exercício de atividades agrárias e, conseqüentemente, o cumprimento dos índices mínimos de produtividade estabelecidos na Constituição e na legislação que a regulamenta.

O ordenamento jurídico ressalva situações que permitem o não atendimento dos índices de produtividade, como, por exemplo o repouso de determinadas áreas, mediante estudo técnico, aprovado pelo órgão competente, para implantação de projeto agropecuário.<sup>30</sup>

Ao se analisar detidamente a legislação que trata dos institutos de direito agrário, no Brasil, verifica-se a existência de dois dispositivos normativos, ao nível de lei ordinária federal, que cuidam da produtividade do imóvel agrário, embora com finalidades nem sempre convergentes quiçá reveladoras de uma aparente antinomia que necessita ser solvida. Trata-se do

---

<sup>27</sup> PLATA, Ludwig Einstein Agurto, REYDON, Bastiaan Philip. *Políticas de intervenção no mercado terras no governo FHC. In* Brasil, Ministério do Desenvolvimento Agrário. Núcleo de Estudos Agrários e Desenvolvimento Rural. *Mercados de terras no Brasil : estrutura e dinâmica* / organizadores Bastiaan Philip Reydon. Francisca Neide Maemura Cornélio. Brasília, 2006.

<sup>28</sup> Artigos 4º, 5º e 6º da Lei 601, de 18 de setembro 1.850.

<sup>29</sup> Artigo 5.º, incisos III e IV, da Lei 11.952, de 25 de junho de 2009.

<sup>30</sup> Artigo 7º da Lei 8.629/93.

disposto no artigo 6º da Lei 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e do artigo 10, da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

Assim, no presente capítulo será feito o cotejo de referidos dispositivos legais à luz do filtro axiológico da Constituição que imuniza a propriedade produtiva do instituto da desapropriação para fins de reforma agrária (art. 185, incisos I e II), bem como estabelece em seu favor tratamento tributário menos gravoso (art. 153, § 4º, inciso I, *a contrario*).

Portanto, far-se-á uma incursão nos domínios do direito econômico e do direito tributário para que se compreenda melhor este verdadeiro instituto de direito constitucional agrário que é a produtividade e as formas estabelecidas pelo constituinte para incentivá-la, de forma a proteger o direito de propriedade daquele titular comprometido com a ordem constitucional.

### 3.2 PRODUTIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Como se sabe, a propriedade agrária cumpre sua função social mediante a observância dos requisitos do artigo 186 da Constituição Federal, *verbis*:

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

I - aproveitamento racional e adequado;

II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;

III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho;

IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

Além disso, a propriedade produtiva é referida *a contrario* no ponto, adiante desenvolvido, em que se trata da competência tributária da União para a instituição do ITR, no artigo 153, § 4º, inciso I do Texto Constitucional:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VI - propriedade territorial rural;

(...)

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

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de *propriedades improdutivas*;  
(...)

Assim, produtividade é um signo presente na Constituição e, conforme abaixo, será buscado um conceito jurídico da expressão como forma de compreender suas condicionantes e para dar uma interpretação que concilie a legislação ordinária com as determinações constitucionais que combatem a propriedade improdutiva, negando-lhe proteção jurídica.

Pode-se afirmar que o cumprimento da função social da propriedade, sobretudo a agrária, exige pelo menos três requisitos básicos e fundamentais, que sempre devem estar presentes simultaneamente: a) Requisito econômico, configurado pelo aproveitamento racional e adequado da terra, mediante critérios e graus de exigência de utilização estabelecidos em lei, e que serão objeto de consideração no presente trabalho; b) Requisito ambiental, como tal considerada a utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente, que realça o caráter antropocêntrico do direito ambiental, pois a preservação da fauna e da flora é essencial à sadia qualidade de vida para as presentes e futuras gerações<sup>31</sup>; e c) Requisito social, que é cumprido com a observância das disposições que regulam as relações de trabalho e pela exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e trabalhadores.

Giselda Maria Fernandes Novaes Hironaka identifica três finalidades do artigo 186 da Constituição: uma finalidade de *ordem econômica*, especialmente consagrada no inciso I, que revela a preocupação com a produção e a produtividade; uma outra finalidade de *ordem social*, especialmente no inciso III, que demonstra o cuidado com a segurança advinda das relações trabalhistas; e, por derradeiro, uma finalidade de *ordem ecológica*, especialmente consagrada no inciso II, que claramente determina a obrigação de se proteger o meio ambiente.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> artigo 225, caput, da CF/88.

<sup>32</sup> HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes. *Atividade agrária e proteção ambiental: uma simbiose possível*. São Paulo: Ed. Cultural Paulista, 1997, 122.

Como recorte metodológico, observa-se que, neste trabalho, será considerado apenas o requisito econômico, ou a finalidade de ordem econômica, da função social da propriedade agrária, estabelecidos no artigo 186, inciso I, da Constituição Federal, ou seja, apenas o aproveitamento racional e adequado do imóvel agrário será analisado.

Isto não significa, entretanto, que os requisitos ambiental e social não sejam importantes e relevantes no estudo da matéria. Ao contrário, são elementos imprescindíveis e fundamentais na compreensão da função social da propriedade, sobretudo a agrária, razão pela qual, ainda que não com a profundidade desejável, haverá *oportune tempore* o referenciamento necessário sobre tais aspectos mesmo porque é impossível falar-se em propriedade produtiva na qual não se respeite o meio ambiente, não se cumpra as legislações que regulamentam as relações de trabalho (não apenas as celetistas, mas todas as demais que tratam do trabalho agrário) e não se explore a terra de forma a propiciar o bem estar físico e mental dos proprietários e trabalhadores.

Segundo José Afonso da Silva

A produtividade é um elemento da função social da propriedade. Não basta, porém, ser produtiva para que ela seja tida como cumpridora do princípio. Se ela produz, mas de modo irracional, inadequado, descumprindo a legislação trabalhista em relação a seus trabalhadores, evidentemente que está longe de atender à sua função social. Apesar disso, a Constituição estabeleceu que a lei garantirá atendimento especial à propriedade produtiva e fixará normas para o cumprimento dos requisitos relativos à sua função social.<sup>33</sup>

Assim, a produtividade deve ser vista como parte importante de um verdadeiro sistema constitucional de princípios reitores da propriedade agrária que, entretanto, deve ser interpretada de acordo com os demais elementos da sua função social.

---

<sup>33</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 26. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 820.

### 3.3 O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE PRODUTIVIDADE

De acordo com o artigo 186, inciso I, da Constituição Federal de 1988, a função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, além dos requisitos ambiental e social, o do aproveitamento racional e adequado da terra na qual se exerça atividade agrária.

Apesar de a Constituição se referir a “propriedade rural”, é certo que o imóvel pode ser urbano ou rural, ou seja, pode estar localizado tanto nos limites da zona urbana do município, como fora dela. O critério para identificação de um imóvel como urbano ou rural é estabelecido pelo município<sup>34</sup>; entretanto, a natureza agrária do imóvel é determinada pelo critério da destinação. Se agrária for, agrário será o imóvel<sup>35</sup> e dele se exigirão os índices constitucionais de produtividade sob pena, inclusive, de cobrança progressiva do ITR, conforme adiante, e desapropriação por interesse social.

Além disso, não é só a propriedade, enquanto o direito real na mais pura acepção do termo, que se submete à exigência do cumprimento da sua função social, em sua vertente econômica. A posse e todos os demais desdobramentos do direito de propriedade estão vinculados à exigência dos índices mínimos de produtividade agrária.

Aliás, a utilização da terra sobrepõe-se à respectiva titulação<sup>36</sup> pois, para o direito agrário, mais vale um torrão produzindo que uma certidão do registro imobiliário de uma gleba abandonada, ou seja, ao direito agrário repugna a propriedade improdutiva.

Aproveitamento racional e adequado são expressões com significado específico no âmbito do direito constitucional agrário. Se é certo que adequação e razoabilidade constituem corolários do princípio da proporcionalidade, na província do direito agrário aproveitar um imóvel sob a luz da sua função social é fazê-lo produzir de acordo com suas potencialidades econômicas, com eficácia e eficiência.

---

<sup>34</sup> Artigos 29 e 32 do CTN, Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1.966.

<sup>35</sup> Lei 4.504/64, artigo 4º; Decreto-Lei 57/66, artigo 15; Lei 8.629/93, artigo 4º.

<sup>36</sup> MARQUES, Benedito Ferreira. *Direito agrário brasileiro*. 7. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007, p. 17.

Adota-se no Brasil o critério legal para estabelecer se um imóvel é produtivo, ou não. Isto significa que a administração pública, mediante estudos e laudos técnicos, define, por localização geográfica (por microrregião homogênea, por zona de pecuária, *v.g.*), a produtividade mínima exigível do produtor rural.

Por tal razão, o estabelecimento de índices mínimos de produtividade, por um órgão governamental, se não feito com parcimônia, pode implicar em intervenção excessiva do Estado no meio econômico-agrário, pois dirigir assim, ao nível de detalhes, o exercício de atividade econômica, se não feito com critério, transborda-se em dirigismo estatal pouco recomendável num Estado que, além de social, é de direito e tem como um de seus fundamentos da ordem econômica a livre iniciativa (art. 170, *caput*, CF/88).

É a própria Carta Magna que defere à lei ordinária o estabelecimento de critérios e graus de exigência para apurar se o aproveitamento de determinado imóvel é racional e adequado. Portanto, o critério é legal. É o que vige, ainda que possa ser contestado.

As únicas exigências que a Constituição faz, em tema de produtividade do imóvel agrário, abstraindo-se, é claro, dos demais requisitos da função social da propriedade, é que o aproveitamento econômico do imóvel seja racional e adequado. Racional é qualidade daquilo que é razoável<sup>37</sup>, ou seja, iluminado por idéias que decorram do uso da razão enquanto método de compreensão e modificação do mundo exterior. Já a adequação é a qualidade daquilo onde há equilíbrio ou conformidade entre os meios e os fins buscados.

O aproveitamento da terra, no dizer do Constituinte, é a sua destinação em atividade econômica. Aproveitamento, aqui, é o contrário de abandono. Aproveitar é explorar os potenciais produtivos da terra. Não se desconhece a existência de institutos de direito ambiental que favorecem a preservação ambiental voluntária, significando a não utilização da terra para

---

<sup>37</sup> Para fins deste artigo consideram-se sinônimas as expressões racionalidade, razoabilidade e proporcionalidade vez que possuem conteúdo semântico semelhante. Entretanto, é reconhecida a existência de diferenças que se avultam a depender do corte metodológico. Aqui o objetivo é interpretar o dispositivo constitucional em epígrafe de forma a sugerir um caminho exegético que propicie plena aplicabilidade ao requisito econômico da função social do imóvel agrário.

fins econômicos em favor das presentes e futuras gerações.<sup>38</sup> Entretanto, o foco deste trabalho é a produtividade da terra enquanto entregue à atividade econômico-agrária de produção primária de alimentos e matérias primas.<sup>39</sup>

A terra deve ser aproveitada em atividade econômica, para o fim de produzir alimentos e riquezas, e a expressão em estudo foi utilizada para sublinhar tal alvitre do constituinte originário, revelador do completo afastamento das idéias oitocentistas acerca do direito de propriedade que permitia, inclusive, a destruição da coisa pelo *dominus*.

A razoabilidade, aqui entendida como sinônimo do princípio da proporcionalidade, vincula não só o Estado a estabelecer índices de produtividade razoáveis e conducentes a prestigiar a política pública determinada na constituição dirigente<sup>40</sup>, como, também, por força da denominada eficácia horizontal dos direitos fundamentais<sup>41</sup>, na sua vertente objetiva, impõe ao produtor rural agir com responsabilidade perante todos, já que a mesma ordem jurídica que obriga a produzir, é a que defende a propriedade cumpridora de sua função social em benefício de toda a sociedade.

Com efeito, segundo Ingo Wolfgang Sarlet

Outra função autônoma que se atribui aos direitos fundamentais consiste no reconhecimento de deveres de proteção do Estado, no sentido de que a este cabe zelar, inclusive de forma preventiva, pela proteção dos direitos fundamentais dos indivíduos, não só contra os poderes públicos, mas igualmente contra agressões provenientes de particulares e de Estados estrangeiros. Essa função deflui da existência de um dever geral de efetivação atribuído ao Estado, agregado à dimensão objetiva dos direitos fundamentais. Esse dever do Estado, por sua vez, importa na sua obrigação de adotar medidas de diversas naturezas, com o objetivo de proteger, de forma efetiva, o exercício dos direitos fundamentais.<sup>42</sup>

---

<sup>38</sup> Art. 44-A do Código Florestal.

<sup>39</sup> Cumpre observar que a expressão 'atividade primária', enquanto sinônimo de atividade agrária, não significa ausência de valor agregado ou falta de conhecimento aplicado (tecnologia) no campo. Em verdade, é fato notório que, cada vez mais, o desenvolvimento de atividades agrárias exige investimentos em equipamentos e tecnologia 'antes, dentro e depois da porteira', sob pena de inviabilização econômica do empreendimento.

<sup>40</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

<sup>41</sup> No RE 158.215/RS o Supremo Tribunal Federal afirmou a aplicabilidade da eficácia horizontal dos direitos fundamentais em matéria constitucional-agrária.

<sup>42</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 7. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2007. p. 175.

Pierre Müller, referindo-se muito embora à proporcionalidade, que, como dito, é admitida aqui como sinônimo de razoabilidade, obtempera que tal princípio estabelece ao mesmo tempo uma obrigação e uma interdição. Obrigação de utilizar meios adequados e interdição de utilizar meios desproporcionados.<sup>43</sup>

A razoabilidade remete a uma expressão econômica daquilo que possa ser produzido no imóvel. Ou seja, tomando-se fatores como pedologia, topografia e climatologia é possível afirmar-se, de maneira objetiva, que determinadas culturas não devem ser desenvolvidas em certas regiões.

O gado *angus*, por exemplo, é uma raça menos tolerante às condições de clima de regiões como o cerrado brasileiro o que autoriza dizer não ser razoável a pecuária com tal raça nesta região, salvo na adoção de medidas corretivas, como melhoramento genético e confinamento. No entanto, tais correções não podem transmudar, deliberadamente, o empreendimento agrário em atividade deficitária.

Tudo isto remete, portanto, a uma noção de eficiência econômica no exercício da atividade agrária, de modo a se estabelecer, dentro do possível, uma relação ótima entre meios e fins.

Assim como há de se ter em vista a eficácia dos meios, ou seja, o aproveitamento do imóvel agrário deve ser adequado no sentido de não configurar qualquer tipo de excesso. A vedação do excesso, aqui entendida como limite e condicionante do direito de propriedade, obriga o aproveitamento da terra sem abuso de direito, ou seja, a exploração do imóvel agrário deve respeitar-lhe as características, de conformidade com o estado da arte da técnica agrônômica, fazendo-o produzir sem, no entanto, provocar-lhe degradação. Equilíbrio difícil, porém necessário.

Adequada é a exploração em conformidade com os potenciais produtivos do imóvel, mediante o emprego de técnicas e meios que respeitem suas peculiaridades em função da atividade agrária a ser desenvolvida.

---

<sup>43</sup>MÜLLER, Pierre. *Le principe de la proporcionalité*. Zeitschrift für Schweizerisches Recht, Neue Folge, v. 97, fasc. 3, Basel, 1978, p. 212.

Cada dia mais aponta-se para a inviabilidade de utilização da queimada como técnica de preparo para colheita da cana-de-açúcar, por exemplo. Em alguns Estados, inclusive, já há previsão legislativa para a abolição gradativa de tal técnica nos canaviais como a Lei 11.241, de 19 de setembro de 2002, do Estado de São Paulo.

Portanto, é de se concluir que a utilização do fogo enquanto método despalhador e facilitador do corte da cana-de-açúcar é técnica agrária inadequada e, deste modo, constitucionalmente proibida, e apenas por razões de ordem econômica e social sua eliminação dos campos está se realizando de forma gradativa nas mais diversas unidades da federação. Aqui revela-se a preocupação ambiental.

Oxalá chegue um dia em que produtores rurais, administração pública e poder judiciário, considerem de fato o trabalho do cortador de cana, nos moldes atuais, degradante e, portanto, inadequado, e seu produto insuscetível de consideração no cálculo da produtividade do imóvel. Neste dia, que há de vir, haverá uma grande evolução na cultura econômica e jurídica do país.

Enfim, razoabilidade e adequação são os elementos do conceito de produtividade do imóvel agrário contido na Constituição a partir da interpretação do *caput* e do inciso I do artigo 186 da Constituição Federal. Talvez inadvertidamente, o constituinte originário tenha apregoado a necessária observância do princípio da proporcionalidade na exploração do imóvel agrário, exigindo do produtor rural nada mais, nada menos, que bom senso no gerenciamento de seus recursos de modo a extrair o máximo de produtividade sem, no entanto, comprometer a força natural da terra pois essa, como dito, é recurso finito e de difícil renovação.

Isto posto, pode-se conceituar produtividade, do ponto de vista jurídico-constitucional, como o requisito econômico da função social da propriedade, que exige do respectivo titular, a utilização racional e adequada do imóvel agrário de forma a dar-lhe destinação econômica compromissada com o meio ambiente, com a legislação do trabalho e com o bem estar físico e mental dos proprietários e trabalhadores.

### 3.4 A PRODUTIVIDADE NA LEI DA REFORMA AGRÁRIA

Conforme já referido, a necessidade de se utilizar e dar destinação produtiva à terra tem diversos fundamentos. Os principais são segurança alimentar e inclusão social, visto que um vasto território agricultável, como é o do Brasil, não justifica a importação massiva de alimentos, submetendo o interesse nacional à política interna de nações estrangeiras (o caso do trigo argentino é um bom exemplo), nem pode, ou não poderia, coadunar com a precariedade das relações sociais e de trabalho no campo, configuradas pela concentração da propriedade nas mãos de poucos, em detrimento de uma maioria empobrecida e marginalizada.

Boa parte dos males que afligem o campo têm como duas razões diretas a concentração fundiária e a não utilização da terra conforme preconiza a Constituição Federal e isto é prejudicial não só para os pequenos, médios e grandes produtores, mas para toda a sociedade.

Por tais razões, em matéria de produtividade agrária, preferiu o constituinte originário autorizar intervenção do estado no domínio econômico-agrário. Especificamente no que tange à Lei 8.629/93 – lei da reforma agrária, observa-se intervenção por direção, na abalizada doutrina de Eros Roberto Grau. Segundo o mestre

No caso das *normas de intervenção por direção* estamos diante de comandos imperativos, dotados de cogência, impositivos de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes no campo da *atividade econômica em sentido estrito*.<sup>44</sup>

Isto significa que o produtor rural que não cumpra o comando constitucional da produtividade do imóvel agrário encontra-se em situação irregular do ponto de vista da política pública estabelecida na norma maior, conforme restará demonstrado.

Fábio Nusdeo aduz que a intervenção por direção corresponde a todas as normas de caráter legal ou regulamentar destinadas a impor,

---

<sup>44</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 157.

diretamente, uma dada conduta aos agentes econômicos, quer privados, quer públicos.<sup>45</sup>

A intervenção por direção preconizada pela lei da reforma agrária é aquela que permite a desapropriação do imóvel rural por interesse social para fins de reforma agrária, conforme o que dispõe o artigo 184 da Constituição Federal, pois, na lição de Carlos Frederico Marés Souza Filho, o proprietário da terra que no exercício de seu direito de propriedade não faz com a gleba produza adequadamente, proteja os recursos naturais e o meio ambiente, gere bem estar a si e a seus trabalhadores ou não cumpra as leis trabalhistas, viola a lei.<sup>46</sup>

Deveria ser o último instrumento para fins de implementação da reforma agrária, mas, conforme será visto, a ineficácia do instituto da extrafiscalidade do ITR é razão que justifica a utilização da desapropriação como o principal mecanismo jurídico de reordenamento territorial rural.

A Lei 8.629/93 estabelece a obrigação do produtor de atingir determinados índices de produtividade, sob pena de aplicação do instituto da reforma agrária. Tais índices são revelados pela conjugação de dois conceitos: grau de utilização (GUT) e grau de eficiência na exploração (GEE).

A conformação jurídica de tais índices será o objeto de estudo do próximo tópico.

### 3.5 GRAU DE UTILIZAÇÃO NA LEI DA REFORMA AGRÁRIA

Procurando materializar o mandamento constitucional do cumprimento da função social da propriedade<sup>47</sup>, que exige, sobretudo, da grande propriedade o atendimento ao requisito da produtividade, o legislador ordinário trouxe à luz o disposto no artigo 6º, da Lei 8.629/93, que conforma a

---

<sup>45</sup> NUSDEO, Fábio. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 195.

<sup>46</sup> SOUZA FILHO, Carlos Frederico Marés. *Desapropriação sanção por descumprimento da função social?* Revista de direito agrário. MDA. INCRA. NEAD. INCRA. Ano 19. Nº 18, 2006, p. 69.

<sup>47</sup> Constituição Federal, artigos 5º, incisos XXII e XXIII, 185, inciso II, e 186, *caput*, e inciso I.

intervenção do estado no domínio econômico-agrário na modalidade *por direção* já referida.

O artigo 6º, em seus parágrafos 1º, 3º, 4º, 5º e 6º da Lei 8.629/93, fiel ao artigo 186, inciso I, da Constituição, estabelece que:

Art. 6º Considera-se propriedade produtiva aquela que, explorada econômica e racionalmente, atinge, simultaneamente, graus de utilização da terra e de eficiência na exploração, segundo índices fixados pelo órgão federal competente.

§ 1º O grau de utilização da terra, para efeito do *caput* deste artigo, deverá ser igual ou superior a 80% (oitenta por cento), calculado pela relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável total do imóvel.

§ 3º Considera-se efetivamente utilizadas:

I - as áreas plantadas com produtos vegetais;

II - as áreas de pastagens nativas e plantadas, observado o índice de lotação por zona de pecuária, fixado pelo Poder Executivo;

III - as áreas de exploração extrativa vegetal ou florestal, observados os índices de rendimento estabelecidos pelo órgão competente do Poder Executivo, para cada Microrregião Homogênea, e a legislação ambiental;

IV - as áreas de exploração de florestas nativas, de acordo com plano de exploração e nas condições estabelecidas pelo órgão federal competente;

V - as áreas sob processos técnicos de formação ou recuperação de pastagens ou de culturas permanentes, tecnicamente conduzidas e devidamente comprovadas, mediante documentação e Anotação de Responsabilidade Técnica.

§ 4º No caso de consórcio ou intercalação de culturas, considera-se efetivamente utilizada a área total do consórcio ou intercalação.

§ 5º No caso de mais de um cultivo no ano, com um ou mais produtos, no mesmo espaço, considera-se efetivamente utilizada a maior área usada no ano considerado.

§ 6º Para os produtos que não tenham índices de rendimentos fixados, adotar-se-á a área utilizada com esses produtos, com resultado do cálculo previsto no inciso I do § 2º deste artigo.

A lei em comento traz o importante conceito de grau de utilização da terra - GUT que é a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável do imóvel.

**Quadro 1 – Grau de utilização na LRA**

<b>Grau de Utilização</b>	<b>=</b>	<b>Área Efetivamente utilizada</b>	<b>÷</b>	<b>Área Aproveitável</b>
---------------------------	----------	--	----------	------------------------------

Esta relação deve ser superior a oitenta por cento, ou seja, a área efetivamente utilizada deverá corresponder ao referido percentual, ou lhe ser superior, conforme ficará demonstrado nas linhas que se seguem, sob pena do

imóvel ser considerado improdutivo e incidirem as conseqüências previstas na própria Constituição, especialmente, aqui, desapropriação por interesse social.

Áreas efetivamente utilizadas, na dicção da lei, são as plantadas com produtos vegetais; as de pastagens nativas e plantadas, observado o índice de lotação por zona de pecuária<sup>48</sup>, fixado pelo Poder Executivo; as de exploração extrativa vegetal ou florestal, observados os índices de rendimento estabelecidos pelo órgão competente do Poder Executivo, para cada microrregião homogênea<sup>49</sup>, e a legislação ambiental; de exploração de florestas nativas, de acordo com plano de exploração e nas condições estabelecidas pelo órgão federal competente; as sob processos técnicos de formação ou recuperação de pastagens ou de culturas permanentes, tecnicamente conduzidas e devidamente comprovadas, mediante documentação e anotação de responsabilidade técnica.

Produtos vegetais são tanto aqueles destinados à alimentação humana, como os destinados à alimentação animal, além dos medicamentosos e dos destinados ao fornecimento de matérias-primas; ou seja, para o fim de apuração da área efetivamente utilizada pouco importa o destino e a qualidade da produção, bastando somente fazer a terra produzir referidos produtos de conformidade com os índices de produtividade estabelecidos pelo poder executivo.

Os produtos vegetais devem observar o disposto no inciso I, do artigo 2º, da Lei 8.629/93, ou seja, a área será considerada efetivamente utilizada caso sejam atingidos os índices de rendimento em referência.

As pastagens nativas e plantadas não deixam de ser produtos vegetais, entretanto, a teleologia do dispositivo direciona-se à produção animal, entendidos como tal, os produtos de origem animal (carnes, laticínios, peles, etc.), de acordo com o seu porte, e em observância aos índices de lotação por zona de pecuária fixados pelo órgão competente. Aqui exige a lei determinada

---

<sup>48</sup> O índice de lotação por zona de pecuária é a quantidade de animais apascentados dividida pela área necessária à sua manutenção. Tal índice, conforme diz a lei, é fixado pelo poder executivo.

<sup>49</sup> Microrregião homogênea é conceito utilizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística para classificar municípios de acordo com suas características geográficas e econômicas.

produtividade de produtos animais para incluir certa área de pastagens como efetivamente utilizada e, desta forma, considerá-la no cálculo.

As zonas de exploração extrativa vegetal ou florestal bem como as áreas de exploração de florestas nativas, de acordo com plano de exploração e nas condições estabelecidas pelo órgão federal competente, referem-se à atividade de extração e de coleta de produtos vegetais e animais além de serviços ambientais, observados os índices de rendimento estabelecidos pelo órgão competente do poder executivo, para cada microrregião homogênea, e a legislação ambiental.

Por fim, as áreas sob processos técnicos de formação ou recuperação de pastagens ou de culturas permanentes, tecnicamente conduzidas e devidamente comprovadas, mediante documentação e anotação de responsabilidade técnica, também são consideradas áreas efetivamente utilizadas no cálculo da produtividade do imóvel.

Com efeito, na atividade agrária é comum, presentes certas condições, e por razões técnicas, que se deixe de utilizar a terra por determinado tempo para que os processos de correção do solo, pastagens e culturas, sigam seu ciclo natural de recuperação e possam tornar a área produtiva, ou mais produtiva, ou, ainda, possam evitar a degradação da terra em razão do exaurimento, ou do excesso, de determinados componentes necessários ao seu equilíbrio.

Seria injusto desconsiderá-las como efetivamente utilizadas já que se trata de áreas nas quais se procura dar efetividade aos mandamentos constitucionais da produtividade do imóvel rural e da preservação ambiental.

Assim,

Quadro 2 – Área Efetivamente Utilizada na LRA

<b>Área Efetivamente Utilizada (Art. 6º, § 3º, Lei 8.629/93)</b>	=	<b>Áreas:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>plantadas com produtos vegetais;</b></li> <li>• <b>pastagens nativas e plantadas;</b><sup>50</sup></li> <li>• <b>as de exploração extrativa vegetal ou florestal;</b><sup>51</sup></li> <li>• <b>de exploração de florestas nativas;</b><sup>52</sup></li> <li>• <b>sob processos técnicos de formação ou recuperação de pastagens ou de culturas permanentes</b><sup>53</sup></li> </ul>
--	---	---

No caso de consórcio ou intercalação de culturas, considera-se efetivamente utilizada a área total do consórcio ou intercalação. Consórcio de culturas é o plantio, desenvolvimento e colheita de duas espécies vegetais numa mesma área ao mesmo tempo (feijão e milho, por exemplo) com objetivos econômicos ou para atender às necessidades do solo como a fixação de nitrogênio ou a simples manutenção da cobertura vegetal. Na intercalação, ou rotação, de culturas, o plantio ocorre sobre a mesma área, mas em épocas diferentes, a depender das condições climatológicas (soja e trigo, *v.g.*).<sup>54</sup>

No caso de mais de um cultivo no ano, com um ou mais produtos, no mesmo espaço, considera-se efetivamente utilizada a maior área cultivada no período.<sup>55</sup>

Para os produtos que não tenham índices de rendimentos fixados, adotar-se-á a área utilizada com esses produtos, com resultado do cálculo previsto no inciso I do § 2º do artigo 6º da Lei 8.629/93, ou seja, divide-se a quantidade colhida de cada produto pelos respectivos índices de rendimento estabelecidos pelo órgão competente do Poder Executivo, para cada microrregião homogênea.<sup>56</sup> Trata-se de norma residual que busca fixar um

---

<sup>50</sup> Observado o índice de lotação por zona de pecuária, fixado pelo Poder Executivo.

<sup>51</sup> Observados os índices de rendimento estabelecidos pelo órgão competente do Poder Executivo, para cada microrregião homogênea, e a legislação ambiental.

<sup>52</sup> De acordo com plano de exploração e nas condições estabelecidas pelo órgão federal competente.

<sup>53</sup> Tecnicamente conduzidas e devidamente comprovadas, mediante documentação e anotação de responsabilidade técnica.

<sup>54</sup> Art. 6º, § 4º, da Lei 8.629/93.

<sup>55</sup> Art. 6º, § 5º, da Lei 8.629/93.

<sup>56</sup> Art. 6º, § 6º, da Lei 8.629/93.

critério para as culturas nas quais não exista previsão específica de índice de rendimento.

Por outro lado, área aproveitável do imóvel é conceito estabelecido *a contrario* a partir da leitura e interpretação do artigo 10 da Lei 8.629/93. Com efeito, dispõe a referida norma:

Art. 10. Para efeito do que dispõe esta lei, consideram-se não aproveitáveis:

I - as áreas ocupadas por construções e instalações, excetuadas aquelas destinadas a fins produtivos, como estufas, viveiros, sementeiros, tanques de reprodução e criação de peixes e outros semelhantes;

II - as áreas comprovadamente imprestáveis para qualquer tipo de exploração agrícola, pecuária, florestal ou extrativa vegetal;

III - as áreas sob efetiva exploração mineral;

IV - as áreas de efetiva preservação permanente e demais áreas protegidas por legislação relativa à conservação dos recursos naturais e à preservação do meio ambiente.

A área aproveitável do imóvel é a diferença entre sua área total e as áreas não aproveitáveis, como tais estabelecidas no artigo 10, supra transcrito.

**Quadro 3 – Área Aproveitável na LRA**

<b>Área Aproveitável</b>	<b>=</b>	<b>Área Total</b>	<b>-</b>	<b>Área Não Aproveitável (Art. 10, Lei 8.629/93)</b>
--------------------------	----------	-------------------	----------	--

São áreas não aproveitáveis as ocupadas por construções e instalações, ou seja, benfeitorias, com exceção das destinadas a fins produtivos, conforme enumera o inciso I, do art. 10, da Lei. 8.629/93; as comprovadamente imprestáveis para qualquer tipo de exploração agrária, eis que sobre elas é impossível o exercício de qualquer atividade agrária; as destinadas à efetiva exploração mineral, observando-se que exploração mineral não é atividade agrária, por determinação legal; e, as de efetiva preservação permanente e as demais protegidas por legislação relativa à conservação dos recursos naturais e à preservação do meio ambiente.

De maneira geral, a lei preocupa-se em identificar, como aproveitável, a terra nua na qual se possa efetivamente praticar atividade agrária. Por tal razão elimina do cálculo áreas onde, seja por razões econômicas, seja por razões ambientais, não haja condições de se promover

adequada e racionalmente o ciclo produtivo agrário que retira da força natural de cada espécie, vegetal ou animal, seu modo particular de desenvolvimento.

As áreas ocupadas com construções e instalações, com exceção das destinadas a fins produtivos são áreas não aproveitáveis pela razão de não estarem diretamente vinculadas ao exercício de atividade agrária. Correspondem a benfeitorias que não possuem a função de tornar o imóvel mais produtivo. Por outro lado, conforme expressa disposição, as áreas com construções e instalações destinadas a fins produtivos, por evidente, são consideradas como utilizadas.

As áreas comprovadamente imprestáveis para qualquer tipo de exploração agrária estão excluídas do conceito de área não aproveitável pela circunstância de não possibilitarem o exercício racional e adequado de qualquer atividade agrária. São áreas, por exemplo, onde a topografia do solo é incompatível com qualquer atividade agrária, impossibilitando o cultivo de culturas, ou a criação de animais, ou, ainda de qualquer outra forma de produção agrária.

As áreas destinadas à efetiva exploração mineral são aquelas nas quais a União, titular das riquezas minerais do país (artigos 20, inciso IX, e 176, *caput*, da CF/88), tenha concedido ou outorgado as respectivas explorações e nas quais o concessionário tenha iniciado o processo extrativo já que, nesta hipótese, o titular do imóvel perde a posse sobre o mesmo.

O parágrafo 2º, do artigo 176 da Constituição, estabelece, por outro lado, que é assegurada participação do proprietário do solo nos resultados da lavra, na forma e no valor que dispuser a lei.

Em todo o caso, o fato da existência de jazida mineral efetivamente explorada, observados os critérios legais de outorga e de distribuição de participações, torna impossível, em regra, o exercício de qualquer atividade agrária, já que o subsolo passa a ser explorado por terceiro, concessionário da União, cuja atividade econômica é sabidamente de forte impacto no meio ambiente.

De certa forma, nesta espécie de exploração do subsolo, há um esvaziamento do direito de propriedade, ou de um de seus atributos, vez que o

titular da terra vê-se impossibilitado de dar destinação produtiva ao solo, dadas as peculiaridades da atividade de mineração.

As áreas de efetiva preservação permanente e as demais protegidas por legislação relativa à conservação dos recursos naturais e à preservação do meio ambiente são aquelas previstas no Código Florestal, nos artigos 2º e 3º, e que têm por função materializar os objetivos inscritos no artigo 225 da Constituição Federal, ou seja, garantir a todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida.

Também não poderiam ser consideradas como áreas aproveitáveis eis que cumprem outra função no sistema constitucional da propriedade agrária, ou seja, trata-se de áreas destinadas à conservação e preservação do meio ambiente, de forma a delimitar o referido direito, enquadrando-o nos limites do interesse social presente e futuro.

Note que a lei fala em áreas de *efetiva* preservação, incluindo as de reserva legal, denotando a necessidade da existência real de tais sítios, razão pela qual a mera averbação no ofício de registro de imóveis é irrelevante para os fins do cálculo da produtividade do imóvel. Eventual averbação na matrícula do imóvel que não esteja fundamentada na efetiva existência de tais áreas de preservação tem como consequência a consideração de tais áreas como aproveitáveis, sob pena de fraude à lei.

O grau de utilização da terra, para o fim de considerar a propriedade produtiva, nos termos do artigo 6º, *caput* e parágrafo primeiro, da Lei 8.629/93, deverá ser igual ou superior a 80% (oitenta por cento), calculado pela relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável total do imóvel.

Ou seja, um imóvel de 100 (cem) hectares de área aproveitável deve ter 80% (oitenta por cento) de sua área utilizada; isto é, 80 (oitenta) hectares devem ser utilizados para atividade econômica agrária, observados os índices de produtividade; o não alcance dos referidos índices de produtividade implica na desconsideração da área como se fosse efetivamente utilizada.

Caso o grau de utilização da terra alcance 79% (setenta e nove por cento), ou menos, a propriedade, ou um de seus desdobramentos, poderá ser

apontada para fins de desapropriação por interesse social, presentes os demais requisitos para tal espécie de intervenção.<sup>57</sup>

Teoricamente, o imóvel estaria subutilizado, ou seja, considerado improdutivo, pois revela o desinteresse do seu titular no desenvolvimento econômico da gleba, conduta inconstitucional e vedada pela ordem jurídica.

### 3.6 O GRAU DE EFICIÊNCIA ECONÔMICA NA EXPLORAÇÃO NA LEI DA REFORMA AGRÁRIA

Outro importante conceito para a compreensão do que seja a propriedade produtiva, previsto no artigo 6º da lei da reforma agrária, é o de grau de eficiência econômica na exploração da terra – GEEE, estabelecido de acordo com a natureza da produção em análise.

O grau de eficiência econômica na exploração identifica a produtividade do imóvel agrário, pois é a partir dele que se verifica quanto se produziu de cada cultura ou criação, cotejando tal resultado com o disposto na legislação.

Diz o artigo 6º da Lei 8.629/93:

Art. 6º Considera-se propriedade produtiva aquela que, explorada econômica e racionalmente, atinge, simultaneamente, graus de utilização da terra e de eficiência na exploração, segundo índices fixados pelo órgão federal competente.

§ 2º O grau de eficiência na exploração da terra deverá ser igual ou superior a 100% (cem por cento), e será obtido de acordo com a seguinte sistemática:

I - para os produtos vegetais, divide-se a quantidade colhida de cada produto pelos respectivos índices de rendimento estabelecidos pelo órgão competente do Poder Executivo, para cada Microrregião Homogênea;

II - para a exploração pecuária, divide-se o número total de Unidades Animais (UA) do rebanho, pelo índice de lotação estabelecido pelo órgão competente do Poder Executivo, para cada Microrregião Homogênea;

III - a soma dos resultados obtidos na forma dos incisos I e II deste artigo, dividida pela área efetivamente utilizada e multiplicada por 100 (cem), determina o grau de eficiência na exploração.

---

<sup>57</sup> Não se tratar de única propriedade pequena ou média, conforme artigo 185, inciso I, por exemplo.

§ 6º Para os produtos que não tenham índices de rendimentos fixados, adotar-se-á a área utilizada com esses produtos, com resultado do cálculo previsto no inciso I do § 2º deste artigo.

§ 7º Não perderá a qualificação de propriedade produtiva o imóvel que, por razões de força maior, caso fortuito ou de renovação de pastagens tecnicamente conduzida, devidamente comprovados pelo órgão competente, deixar de apresentar, no ano respectivo, os graus de eficiência na exploração, exigidos para a espécie.

Para os produtos vegetais, deve-se dividir a quantidade colhida pelos índices de rendimento estabelecidos pelo órgão competente. Para exploração pecuária, deve-se dividir o número de unidades animais pelo índice de lotação por zona de pecuária estabelecido pelo referido órgão.

Portanto, as palavras-chave, aqui, são, para produtos vegetais, *índices de rendimento*, e para produtos animais, *índices de lotação*. Isto significa que a produção de determinado produto vegetal deverá atingir pelo menos certa quantidade, observada a unidade geográfica (microrregião homogênea), para que se possa concluir que a produtividade atingiu os mínimos índices exigidos pela lei. O mesmo se diz em relação aos produtos animais, cuja produtividade é aferida a partir de uma lotação mínima por unidade geográfica adotada (microrregião homogênea).

Rendimento e lotação são as constantes a serem apuradas mediante aplicação da fórmula estabelecida no inciso III, do parágrafo 2º, do artigo 6º, da Lei 8.629/93.

Para se obter o grau de eficiência na exploração, a soma dos resultados obtidos na apuração das produtividades dos produtos vegetais (quantidade colhida) e animais (unidades animais) deve ser dividida pela área efetivamente utilizada e multiplicada por 100 (cem).

**Quadro 4 – Grau de Eficiência na Exploração na LRA**

<b>Grau de Eficiência na Exploração de Produtos Vegetais</b>	=	<b>Quantidade colhida/índices de Rendimento</b>	÷	<b>Área Efetivamente Utilizada</b>	x	<b>100</b>
<b>Grau de Eficiência na Exploração Pecuária</b>	=	<b>Unidades Animais/índices de Lotação por Zona de Pecuária</b>	÷	<b>Área Efetivamente Utilizada</b>	x	<b>100</b>

O resultado deve ser igual ou superior a 100 (cem). Isto significa que a produtividade do imóvel agrário, naquela microrregião homogênea, ou zona

de lotação de pecuária, é igual ou superior aos índices oficiais, o que denota ser aquele imóvel produtivo e, portanto, insuscetível de apontamento para reforma agrária, caso também observe os demais requisitos da função social da propriedade (ambiental e social).

Atualmente, a instrução normativa 11, de 4 de abril de 2003, do Presidente do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, estabelece, dentre outras matérias, os procedimentos para cálculo dos graus de utilização da terra - GUT e de eficiência na exploração - GEE.

Nos anexos desta instrução normativa constam as tabelas com os índices de rendimento e de lotação por zona de pecuária para fins de cálculo do grau de eficiência na exploração do imóvel agrário, ora em estudo.

Apenas para ilustrar, os índices de rendimento de produtos agrícolas (vegetais) constam na tabela 1, do anexo à instrução normativa em referência, conforme abaixo:

**Quadro 5 – Índices de Rendimentos para Produtos Agrícolas - INCRA**

<b>PRODUTOS</b>	<b>REGIÃO</b>	<b>UNIDADE</b>	<b>RENDIMENTOS POR HECTARE</b>
<b>Abacate (frutos)</b>	<b>Todo País</b>	<b>Cento Frutos</b>	<b>300</b>
<b>Abacaxi (frutos)</b>	<b>Todo País</b>	<b>Cento Frutos</b>	<b>120</b>
<b>Agave ou Sisal (fibras)</b>	<b>Todo País</b>	<b>Ton.</b>	<b>0,70</b>
<b>Alfafa</b>	<b>Todo País</b>	<b>Ton.</b>	<b>6,00</b>
<b>Algodão Arbóreo (em caroço)</b>	<b>Norte / Nordeste Restante do País</b>	<b>Ton. Ton.</b>	<b>0,20 0,60</b>
<b>Algodão Herbáceo (em caroço)</b>	<b>Norte / Nordeste/ Sudeste (exceto SP) Restante do País</b>	<b>Ton. Ton. Ton.</b>	<b>0,30 0,60 1,20</b>
<b>Alho</b>	<b>Todo país</b>	<b>Ton.</b>	<b>3,00</b>
<b>Amendoim (em casca)</b>	<b>Norte / Nordeste Restante do País</b>	<b>Ton. Ton.</b>	<b>1,00 1,50</b>
<b>Arroz de Sequeiro (em casca)</b>	<b>Sul Restante do País</b>	<b>Ton. Ton.</b>	<b>1,30 0,90</b>
<b>Arroz de Várzea (em casca)</b>	<b>Rio Grande do Sul Santa Catarina Restante do país</b>	<b>Ton. Ton. Ton.</b>	<b>3,40 2,50 1,40</b>
<b>Banana</b>	<b>Todo país</b>	<b>Cachos</b>	<b>700</b>
<b>Batata Doce</b>	<b>Todo País</b>	<b>Ton.</b>	<b>6,00</b>
<b>Batata Inglesa</b>	<b>São Paulo/ Minas Gerais/Paraná Restante do País</b>	<b>Ton. Ton. Ton.</b>	<b>12,00 9,00 5,00</b>
<b>Cacau (em caroço)</b>	<b>Todo País</b>	<b>Ton.</b>	<b>0,70</b>
<b>Café (em côco)</b>	<b>Sul / Sudeste Restante do País</b>	<b>Ton. Ton.</b>	<b>1,50 1,00</b>
<b>Caju (frutos)</b>	<b>Todo País</b>	<b>Cento Frutos</b>	<b>500</b>
<b>Cana de Açúcar</b>	<b>São Paulo/Paraná</b>	<b>Ton. Ton.</b>	<b>70,00 50,00</b>

	<b>Restante do País</b>		
<b>Cebola</b>	<b>Todo País</b>	<b>Ton.</b>	<b>7,00</b>
<b>Chá (em folha verde)</b>	<b>Todo País</b>	<b>Ton.</b>	<b>5,00</b>
<b>Côco da Bahia</b>	<b>Todo País</b>	<b>Cento Frutos</b>	<b>20</b>
<b>Fava</b>	<b>Todo País</b>	<b>Ton.</b>	<b>0,30</b>
<b>Feijão</b>	<b>Sul Restante do País</b>	<b>Ton. Ton.</b>	<b>0,60 0,30</b>
<b>Fumo (em folha seca)</b>	<b>Sul Restante do País</b>	<b>Ton. Ton.</b>	<b>1,40 0,80</b>
<b>Juta (fibras)</b>	<b>Todo País</b>	<b>Ton.</b>	<b>1,30</b>
<b>Laranja</b>	<b>Todo País</b>	<b>Cento Frutos</b>	<b>800</b>
<b>Limão</b>	<b>Todo País</b>	<b>Cento Frutos</b>	<b>1.000</b>
<b>Linho Fibras</b>	<b>Todo País</b>	<b>Ton.</b>	<b>0,60</b>
<b>Mamona (sementes)</b>	<b>Nordeste Restante do País</b>	<b>Ton. Ton.</b>	<b>0,60 1,20</b>
<b>Mandioca</b>	<b>Norte / Nordeste Restante do País</b>	<b>Ton. Ton.</b>	<b>7,00 12,00</b>
<b>Manga</b>	<b>Todo País</b>	<b>Cento Frutos</b>	<b>500</b>
<b>Milho (em grão)</b>	<b>Sul / São Paulo Norte / Nordeste Restante do País</b>	<b>Ton. Ton. Ton.</b>	<b>1,90 0,60 1,30</b>
<b>Pêssego</b>	<b>Todo País</b>	<b>Cento Frutos</b>	<b>600</b>
<b>Pimenta do Reino</b>	<b>Norte Restante do País</b>	<b>Ton. Ton.</b>	<b>3,20 1,20</b>
<b>Soja (sementes)</b>	<b>Paraná / São Paulo Sul (exceto PR) Restante do País</b>	<b>Ton. Ton. Ton.</b>	<b>1,90 1,40 1,20</b>
<b>Tangerina</b>	<b>Todo País</b>	<b>Cento Frutos</b>	<b>700</b>
<b>Tomate</b>	<b>Sul / Sudeste Restante do País</b>	<b>Ton. Ton.</b>	<b>30,00 20,00</b>
<b>Trigo (em grão)</b>	<b>Rio Grande do Sul Restante do País</b>	<b>Ton. Ton.</b>	<b>0,80 1,00</b>
<b>Uva</b>	<b>Sul / São Paulo Restante do País</b>	<b>Ton. Ton.</b>	<b>12,00 8,00</b>

Fonte: Instrução Normativa n.º 11/2003 do INCRA.

Assim, tomando-se a tabela acima, verifica-se que o rendimento mínimo por hectare da cana-de-açúcar, em São Paulo e no Paraná, *v. g.*, é de 70 (setenta) toneladas por hectare por ano, ou seja, para que um imóvel seja considerado produtivo deve produzir, no mínimo, tal quantidade de referida cultura.

Caso tal índice seja alcançado, o requisito econômico estará atendido, demonstrando que a terra foi objeto de exploração econômica e que atingiu os índices mínimos preconizados pela legislação agrária para considerá-lo produtivo.

### 3.7 A PRODUTIVIDADE NA LEI DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

O ITR é um dos maiores exemplos no direito brasileiro de um tributo extrafiscal. Sua missão constitucional é estimular a produtividade do imóvel agrário, privilegiando-o com uma tributação menos gravosa caso o produtor atinja determinados índices de aproveitamento econômico, conforme adiante estudado.

Diferentemente do que ocorre na lei da reforma agrária, que trata de intervenção por direção, a extrafiscalidade do ITR é intervenção do estado no domínio econômico-agrário na modalidade *por indução*, na lição de Eros Roberto Grau:

defrontamo-nos com preceitos que, embora prescritivos (deônticos), não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção. Trata-se de *normas dispositivas*. Não, contudo, no sentido de suprir a vontade dos seus destinatários, porém, na dicção de Modesto Carvalhosa, no de 'levá-lo a uma opção econômica de interesse coletivo e social que transcendem os limites do querer individual.<sup>58</sup>

A extrafiscalidade agrária, melhor estudada no próximo capítulo, certamente insere-se no contexto do direito premial, já visto, ao estabelecer *incentivos* e *desincentivos* para determinadas atividades de forma que a vontade dos indivíduos convirja, na medida do possível, para o interesse social que é, no caso do ITR, o combate à propriedade improdutiva.

O artigo 153, § 4º, inciso I, da Constituição Federal, estabelece que o ITR *será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas*.

Trata-se de medida indutora da atividade econômica já que, a partir da observância dos prescritivos constitucionais que regulamentam a propriedade produtiva, o indivíduo, movido por seus próprios interesses, mas induzido por uma tributação menos gravosa, certamente adotará a providência mais racional do ponto de vista econômico, ou seja, evitará o aumento de carga

---

<sup>58</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 158.

tributária mediante o cumprimento do mandamento constitucional supra transcrito.

Obviamente tais considerações são feitas a partir de um modelo teórico, pois, são conhecidas as imensas dificuldades do ponto de vista jurídico e prático de se estimular verdadeiramente a produtividade do imóvel agrário. Tais dificuldades serão demonstradas mais adiante no decorrer deste trabalho.

A regulamentação do dispositivo constitucional em referência vem, atualmente, na Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que estabelece, em seu anexo único, a progressividade das alíquotas do ITR em função do grau de utilização da terra e das dimensões do imóvel. As normas gerais de direito tributário, conforme o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, no que tange ao ITR, estão previstas nos artigos 29 a 31 do Código Tributário Nacional.

Também na lei do ITR, o legislador instituiu conceitos para a determinação do grau de utilização (GU) e do grau de eficiência econômica na exploração (GEEE) como forma de aferir a produtividade do imóvel e, assim, fazer variar as alíquotas do tributo para, pretensamente, dar cumprimento ao mandamento constitucional do incentivo à propriedade produtiva e, portanto, fazê-la cumpridora deste requisito da função social.

Por outro lado, para o fim de determinar a alíquota aplicável, a lei do ITR manda considerar a dimensão dos imóveis rurais como um dos elementos do critério quantitativo, simultaneamente ao grau de utilização, para o fim da progressividade do tributo, situação que será objeto de análise *oportune tempore*.

### 3.8 O GRAU DE UTILIZAÇÃO NA LEI DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

Conceito fundamental para se compreender como o ITR cumpre sua função extrafiscal é o de grau de utilização da terra - GU caracterizado pela relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável do imóvel (art. 10, inciso VI, da Lei 9.393/96). Quanto menor o grau de utilização

da terra, maior a alíquota aplicável, nos termos do anexo único da lei 9.393/96, objeto das principais preocupações desta dissertação.

Mas, para se chegar ao grau de utilização da terra, segundo a lei do ITR, há necessidade de se identificar no imóvel sua área efetivamente utilizada em função da área aproveitável. Como dito, o grau de utilização da terra, na LITR, é a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável (art. 10, § 1º, inciso VI).

**Quadro 6 – Grau de Utilização na LITR**

<b>Grau de Utilização</b>	<b>=</b>	<b>Área Efetivamente utilizada</b>	<b>÷</b>	<b>Área Aproveitável</b>
---------------------------	----------	------------------------------------	----------	--------------------------

De forma muito similar à lei da reforma agrária, a área efetivamente utilizada, nos termos do artigo 10, inciso V, da Lei 9.393/96, é considerada como sendo a porção do imóvel na qual no ano anterior tenham sido plantados produtos vegetais; tenha servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária; tenha sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental; tenha servido para exploração de atividades granjeira e aquícola; ou tenha sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993.

O conceito de produtos vegetais, aqui na Lei 9.393/96, corresponde ao mesmo contido na Lei 8.629/93, linhas acima. São as culturas permanentes e temporárias, destinadas à alimentação (humana e animal), à produção de matérias primas e medicamentos.

As áreas utilizadas para a pecuária e para a exploração extrativa deverão observar os índices de produtividade fixados em norma do Poder Executivo. É o índice de lotação por zona de pecuária, por exemplo, que estabelece a quantidade mínima de cabeças/ano para que se possa concluir que determinada área possa ser considerada “área utilizada”. Isto significa dizer que o proprietário deverá apascentar determinado número de cabeças de gado para que as áreas de pastagem, nativas ou plantadas, sejam consideradas como efetivamente utilizadas.

São as áreas de pastos naturais, melhorados ou plantados, inclusive as ainda em formação, que efetivamente forem utilizadas para a criação de animais de grande e médio porte, e as áreas plantadas com forrageiras de corte que se destinam à alimentação desses animais, observado o índice de lotação mínima do rebanho.<sup>59</sup>

Estão dispensadas do cumprimento do índice de lotação por zona de pecuária, as áreas previstas no parágrafo 3º, do artigo 10, da Lei 9.393/96, ou seja, as áreas inferiores a 1.000 ha, se localizados em municípios compreendidos na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense, 500 ha, se localizados em municípios compreendidos no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental e, 200 ha, se localizados em qualquer outro município.

O mesmo raciocínio se aplica nas áreas onde se pratique exploração extrativa, ou seja, somente serão consideradas efetivamente utilizadas as que atingirem determinada produtividade e nas quais se observe a legislação ambiental.<sup>60</sup>

Para o fim de identificar a área efetivamente utilizada, se necessário, o produtor rural poderá valer-se dos dados sobre a área utilizada e respectiva produção, fornecidos pelo arrendatário ou parceiro, quando o imóvel, ou parte dele, estiver sendo explorado em regime de arrendamento ou parceria.<sup>61</sup>

Quando a área tiver sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental, será considerada a área total objeto de plano de manejo sustentado, desde que aprovado pelo órgão competente, e cujo cronograma esteja sendo cumprido pelo produtor.<sup>62</sup>

Por fim, será considerada como efetivamente utilizada a área dos imóveis rurais que, no ano anterior, estejam: a) comprovadamente situados em área de ocorrência de calamidade pública decretada pelo Poder Público, de

---

<sup>59</sup> ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. *Manual de tributos da atividade rural*. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 411.

<sup>60</sup> Op. cit., *idem*.

<sup>61</sup> Lei 9.393/96, art. 10, parágrafo 4º.

<sup>62</sup> Lei 9.393/96, art. 10, parágrafo 5º.

que resulte frustração de safras ou destruição de pastagens; e, b) oficialmente destinados à execução de atividades de pesquisa e experimentação que objetivem o avanço tecnológico.<sup>63</sup>

Pela Lei 9.393/96, a observância de grau mínimo de produtividade para classificação como efetivamente utilizadas não inclui as áreas exploradas através do cultivo de produtos vegetais e exercício de atividades granjeira e aqüícola.<sup>64</sup>

Assim,

**Quadro 7 – Área Efetivamente Utilizada na LITR**

<p><b>Área Efetivamente Utilizada (Art. 10, inciso V, da Lei 9.393/96)</b></p>	<p>=</p>	<p><b>Porção do imóvel na qual no ano anterior:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Tenham sido plantados produtos vegetais;</b></li> <li>• <b>Tenham servido de pastagem, nativa ou plantada;</b><sup>65</sup></li> <li>• <b>Tenham sido objeto de exploração extrativa;</b><sup>66</sup></li> <li>• <b>Tenham servido para exploração de atividades granjeira e aqüícola;</b></li> <li>• <b>Tenham sido o objeto de implantação de projeto técnico.</b></li> </ul>
--	----------	--

Área aproveitável, para os fins da LITR, é aquela passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aqüícola e florestal, ou seja, submetida a exploração agrária, excluídas as áreas: a) ocupadas com benfeitorias úteis ou necessárias destinadas à atividade agrária; b) de preservação permanente<sup>67</sup> e de reserva legal<sup>68</sup>; c) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão

<sup>63</sup> Lei 9.393/96, art. 10, parágrafo 6º.

<sup>64</sup> Observa-se aqui uma diferença marcante entre o disposto no artigo 6º da Lei 8.629/93 e o artigo 10, parágrafo primeiro, da Lei 9.393/96, já que, para fins tributários, não há exigência de grau de eficiência econômica para os produtos vegetais e atividades granjeira e aqüícola, o que será objeto de estudo adiante.

<sup>65</sup> Observados os índices de lotação por zona de pecuária.

<sup>66</sup> Observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental.

<sup>67</sup> A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido da desnecessidade de ato declaratório ambiental, do IBAMA, para fins de exclusão da base de cálculo do imposto territorial rural das áreas de preservação permanente, conforme REsp 665.123/PR, 2ª Turma, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 5.2.2007.

<sup>68</sup> Recentemente, acórdão do Superior Tribunal de Justiça considerou exigível a averbação na matrícula do imóvel, para fins de exclusão da base de cálculo do imposto territorial rural, das áreas de reserva legal, por força do disposto no artigo 16, §8º, do Código Florestal, conforme REsp 1.125.632/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/08/2009, DJe 31/08/2009.

competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior; d) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;<sup>69</sup> e) sob regime de servidão florestal ou ambiental; f) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; g) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizadas pelo poder público.

Novamente observa-se a preocupação do legislador em identificar apenas a terra nua, ou seja, aquela onde possa ser efetivamente exercida atividade agrária, razão pela qual houve a exclusão das áreas com benfeitorias, bem como as ocupadas com áreas de interesse ambiental, supra citadas.

**Quadro 8 - Área Aproveitável na LITR**

<b>Área Aproveitável</b>	=	<b>Área Total do Imóvel</b>	-	<b>Áreas:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Enumeradas no Artigo 10, inciso II, da Lei 9.393/96</li> <li>• Ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias</li> </ul>
--------------------------	---	-----------------------------	---	---

A correlação entre estes dois fatores, área utilizada *versus* área aproveitável, é que fixa o grau de utilização do imóvel e a alíquota aplicável a cada caso específico. Entretanto, para que uma área seja considerada utilizada, na LITR, é mister atingir os índices de produtividade, conforme se demonstra no tópico seguinte.

### 3.9 O GRAU DE EFICIÊNCIA ECONÔMICA NA EXPLORAÇÃO NA LEI DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

Do mesmo modo que a lei da reforma agrária, a LITR preocupou-se com a produtividade do imóvel rural, estabelecendo critérios próprios de

---

<sup>69</sup> CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *Imposto sobre a propriedade territorial rural*. In Barroso, Lucas Abreu; Miranda, Alcir Gursen; Soares, Mário Lúcio Quintão (org.). *O direito agrário na constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 153.

aferição que, conforme já referido, destinam-se, ou deveriam, dar cumprimento ao disposto no artigo 153, § 4º, inciso I, da Constituição Federal. Assim, as alíquotas do ITR devem ser progressivas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Para que uma área seja considerada utilizada, há necessidade do produtor rural aproveitar racional e adequadamente seu imóvel de forma a atingir determinados índices de produtividade, correspondentes ao grau de eficiência na exploração econômica da terra e, assim, sofrer uma tributação menos gravosa.

A progressividade das alíquotas do ITR depende, pois, do índice de produtividade do imóvel demarcado a partir do grau de utilização alcançado se o grau de eficiência na exploração econômica também se fizer presente.

A tabela contida no anexo da Lei 9.393/96 estabelece referida progressividade em função do tamanho do imóvel<sup>70</sup> e do seu grau de utilização. Neste ponto, poderia surgir uma dúvida a respeito da exigência de grau de eficiência econômica na exploração do imóvel agrário, para os fins do ITR, já que a tabela se refere tão somente ao grau de utilização.

Ainda que, conforme ficará demonstrado, seja a legislação tributária menos rigorosa, neste ponto, em verdade a LITR estabelece de fato o referido componente do conceito de produtividade, ou seja, há sim a presença condicionadora de determinados índices de produtividade do imóvel agrário na norma em referência.

Deste modo, são exigíveis índices de produtividade (rendimento e lotação), nos termos do disposto no artigo 10, § 1º, inciso V, alíneas 'b' e 'c', da Lei 9.393/96, *verbis*:

Art. 10. (...)

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

(...)

V - área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:

---

<sup>70</sup> A análise da constitucionalidade da inclusão das dimensões do imóvel no critério quantitativo da hipótese de incidência tributária, efetuada no anexo da lei 9.393/96, é objeto de controvérsia doutrinária no sentido do extravasamento da norma de competência tributária, ou seja, a constituição não autorizaria a fixação de tal critério da forma como feita na lei em estudo. Mais adiante se fará a análise de tal questão.

(...)

b) servido de pastagem, nativa ou plantada, *observados índices de lotação por zona de pecuária*;

c) sido objeto de exploração extrativa, *observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental*;

(...) – sem itálicos no original

Observa-se que a LITR exige índices de produtividade somente em relação a imóveis rurais que no exercício anterior tenham servido de pastagens, nativas ou plantadas, e dos que tenham sido objeto de exploração extrativa, condicionando, neste último caso, de forma expressa, além do alcance dos índices de produtividade, o atendimento da legislação ambiental.

Portanto, apenas atividades pecuária e de exploração extrativa estão subordinadas ao cumprimento de índices mínimos de produtividade agrária. Aqui se mostra umas das faces mais criticáveis da Lei 9.393/96, pois exclui as demais atividades agrárias, como a produção agrícola, por exemplo, do cumprimento dos índices de produtividade, verdadeiro contra-senso tendo em vista o mandamento constitucional de estímulo à produtividade do imóvel agrário.

Segue abaixo quadro comparativo entre a LITR e a LRA, no que tange à exigência do cumprimento dos índices mínimos de produtividade:

**Quadro 9 – Exigência de Produtividade na LRA e na LITR**

<b>LEI 8.629/93 Art. 6º, § 3º, incisos I a V</b>	<b>LEI 9.393/96 Art. 10, § 1º, inciso V, alíneas 'b' e 'c'</b>
<b>as áreas plantadas com produtos vegetais<sup>71</sup></b>	<b>que no ano anterior tenha sido plantada com produtos vegetais<sup>72</sup></b>
<b>as áreas de pastagens nativas e plantadas, observado o índice de lotação por zona de pecuária, fixado pelo Poder Executivo</b>	<b>que no ano anterior tenham servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária</b>
<b>as áreas de exploração extrativa vegetal ou florestal, observados os índices de rendimento estabelecidos pelo órgão</b>	<b>que no ano anterior tenham sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a</b>

<sup>71</sup> Apesar de não constar expressamente a exigência dos índices de produtividade, em verdade, o referido dispositivo deve ser lido em conjunto com o disposto no § 3º, do mesmo artigo 6º, da Lei 8.629/93, que estabelece uma fórmula residual ao prever que *para os produtos que não tenham índices de rendimentos fixados, adotar-se-á a área utilizada com esses produtos, com resultado do cálculo previsto no inciso I do § 2º deste artigo*. Portanto, a lei 8.629/93 exige índices de produtividade mínimos nas áreas exploradas com produtos vegetais, o que não ocorre com a Lei 9.393/96, onde não há esta fórmula residual.

<sup>72</sup> Conforme dito na nota anterior, não há na Lei 9.393/96, nem por norma expressa exigência de índices de produtividade para produtos vegetais.

competente do Poder Executivo, para cada Microrregião Homogênea, e a legislação ambiental	legislação ambiental
as áreas de exploração de florestas nativas, de acordo com plano de exploração e nas condições estabelecidas pelo órgão federal competente	
áreas sob processos técnicos de formação ou recuperação de pastagens ou de culturas permanentes, tecnicamente conduzidas e devidamente comprovadas, mediante documentação e Anotação de Responsabilidade Técnica	
	que no ano anterior tenham servido para exploração de atividades granjeira e aquícola
Não perderá a qualificação de propriedade produtiva o imóvel que, por razões de força maior, caso fortuito ou de renovação de pastagens tecnicamente conduzida, devidamente comprovados pelo órgão competente, deixar de apresentar, no ano respectivo, os graus de eficiência na exploração, exigidos para a espécie.	que no ano anterior tenham sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;

Cleuler Barbosa das Neves identificou referida inconsistência, aduzindo que

A legislação tributária apresenta critérios mais elásticos que a legislação agrária, pois enquanto esta exige índices mínimos de produtividade, embora relativamente módicos, para toda e qualquer atividade agrária, aquela apenas exige índices ainda mais módicos de lotação mínima por zona de pecuária (art. 10, § 1º, V, 'b') e para a exploração extrativa (art. 10, § 1º, V, 'c'), olvidando-se de estabelecer índices de produtividade mínima para a produção agrícola e para as atividades granjeira e aquícola (art. 10, § 1º, V, 'a', 'd').<sup>73</sup>

Referidos índices devem ser fixados pela Receita Federal do Brasil, ouvido o Conselho Nacional de Política Agrícola, devendo ser dispensados de seu cumprimento os imóveis com área inferior a: a) 1.000 (mil) hectares localizados na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense; b) 500 hectares, se localizados em municípios compreendidos no

---

<sup>73</sup> NEVES, Cleuler Barbosa das. *O ato administrativo na tutela ambiental do solo rural: Uma análise da erosão liminar e do uso do solo na bacia do ribeirão João Leite*. Tese apresentada como exigência parcial para a obtenção do grau de Doutor em Ciências Ambientais, linha de pesquisa em Direito Ambiental, junto ao Programa de Doutorado em Ciências Ambientais – Ciamb da Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação – PRPPG da Universidade Federal de Goiás – UFG. Março de 2006, p. 166.

Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental; c) 200 hectares, se localizados em qualquer outro município.<sup>74</sup>

Diferentemente do que ocorre com a lei da reforma agrária, a fixação dos índices de produtividade do imóvel rural, para fins tributários, é competência da Receita Federal do Brasil que deverá, entretanto, consultar o Conselho Nacional de Política Agrícola. A consulta a referido conselho é obrigatória, mas não necessariamente vinculante, pois a lei não é expressa neste sentido.

A regulamentação no âmbito infralegal dos índices de produtividade para fins de ITR vem, atualmente, na Instrução Normativa 256, de 11 de dezembro de 2002, do Secretário da Receita Federal do Brasil, que em seus artigos 24 a 27 fixa-os somente para as atividades pecuária e extrativa.

A LITR estabelece, na mesma disposição, a dispensa do cumprimento dos índices de produtividade dos imóveis referidos nas alíneas do artigo 10, § 3º, supra transcrito. Ou seja, mesmo que se pratiquem atividades pecuárias e extrativas, sujeitas em princípio, ao cumprimento dos índices de produtividade, os imóveis com as dimensões referidas no dispositivo legal citado são isentos de tal obrigação.

Isto significa que, ao lado de ser mais benéfica, pois exclui a maioria das atividades agrárias do cumprimento dos índices de produtividade, para fins tributários, a Lei 9.393/96, mesmo onde o exige, o faz de forma parcial, isentando de tal obrigação grande parte dos imóveis agrários, pois, mesmo os que se dedicam às atividades pecuária e de exploração extrativa não necessitam atender aos índices de produtividade, caso se enquadrem no disposto no artigo 10, § 3º da referida lei.

Além disso, conforme Heron Arzúa, em crítica que serve também à lei de reforma agrária, parece equivocado medir o grau de rendimento, e portanto da produtividade, das terras utilizadas pela pecuária em função do número de cabeças de gado em confronto com a lotação do pasto, eis que tal critério meramente quantitativo desconsidera questões como qualidade e peso

---

<sup>74</sup> Lei 9.393/96, art. 10, § 3º

do gado, olvidando-se de questões qualitativas, muito mais relevantes nos dias que correm.<sup>75</sup>

Não bastasse isso, a doutrina aponta inconstitucionalidade no dispositivo legal que determina à Receita Federal do Brasil, ouvido o Conselho Nacional de Política Agrícola, a fixação de índices de produtividade que terão influência decisiva na identificação da alíquota a ser aplicável ao sujeito passivo (art. 10, § 3º, da Lei 9.393/96).

Com efeito, segundo João Caetano Muzzi Filho e Geraldo Mascarenhas L. C. Diniz encontra-se o sujeito passivo da relação jurídico-tributária coagido a recolher o imposto cuja base tributada funda-se e depende não de lei formal, mas de mera instrução normativa da Receita Federal, em ofensa ao princípio da reserva legal.<sup>76</sup>

Em todo o caso, para fins didáticos, mesmo que se desconsidere a inconstitucionalidade supra apontada, do ponto de vista da tributação territorial rural, foram excluídas do cumprimento dos índices de produtividade a maioria das atividades agrárias, limitando-se a LITR a exigir tal obrigação apenas dos imóveis que no ano anterior tenham servido de pastagens, nativas ou plantadas, e dos que tenham sido objeto de exploração extrativa, ainda assim se tiverem as dimensões em referência, ou seja, sobejarem em tamanho os imóveis descritos no artigo 10, § 3º, da Lei 9.393/96 o que retira boa parte da efetividade do artigo 153, § 4º, inciso I, da Constituição Federal.

Por outro lado, a qualidade do que se produz é irrelevante. Eficiente para a lei é o produtor que lota o pasto, sem se preocupar com saúde e com a qualidade dos seus animais.

Pergunta-se: poderia o legislador ordinário deixar de conferir efetividade ao mandamento da extrafiscalidade do ITR em relação à maioria das atividades agrárias? Produtividade é conceito que se esgota na quantidade produzida, seja de produtos da pecuária, seja na atividade extrativa?

---

<sup>75</sup> ARZUA, Heron. *Tributação da agropecuária*. Revista de direito tributário, v. 7, n. 23/24, p. 234-246, jan./jun., 1983.

<sup>76</sup> MUZZI FILHO, João Caetano. DINIZ, Geraldo Mascarenhas L. C.. *O novo ITR e a realidade que espelha mecanismo de resguardo da constituição federal ou arbitrariedade fiscal: limites*. Repertório IOB de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, n. 2, p. 46-42, 2. quinz., jan., 1997.

A resposta negativa se impõe, pois ao deferir referido tratamento tributário às atividades agrícola, aqüícola e granjeira, o legislador ordinário simplesmente nega aplicação à previsão expressa da Constituição Federal que determina a aplicação de alíquotas progressivas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Sim, porque a exclusão das atividades agrícola, aqüícola e granjeira da exigência de produtividade convola-se em tratamento tributário privilegiado dos não cumpridores da função social da propriedade.

Portanto, pela lei ordinária, a prática de atividade agrícola, como a plantação de soja, *v. g.*, pelo menos para fins tributários, não subordina o titular do imóvel ao cumprimento do mandamento da produtividade, isto é, não são exigidos do produtor agrícola os índices mínimos de produtividade, razão pela qual sua inércia, do ponto de vista do ITR, não terá qualquer efeito, situação que não é admitida pela Constituição que manda, repise-se, variar as alíquotas, de forma progressiva, para o fim de desestimular a manutenção da propriedade improdutiva.

Há inconstitucionalidade material no dispositivo, pois afronta mandamento constitucional expreso consubstanciado no princípio da extrafiscalidade do ITR. Como aplicar alíquotas progressivas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas se não se exige produtividade agrícola em tais imóveis?

O dispositivo trata de forma igual, ou seja, elimina o cumprimento dos requisitos de produtividade, imóveis que se encontram em situação desigual; isto significa que o produtor comprometido com a função social da propriedade e, portanto, o que suporta todos os custos incidentes, é tratado pela lei da mesma forma daquele de quem a Constituição não merece obediência.

Tanto um como o outro terão suas áreas consideradas como utilizadas para fins de cálculo do ITR, sem qualquer observância da extrafiscalidade determinada pela Constituição, e com desrespeito ao princípio da igualdade. Aliás, a hipótese configura situação na qual o infrator do princípio da função social da propriedade é beneficiado pois suporta o mesmo ônus tributário daquele fiel ao mandamento constitucional. Injustiça, portanto.

## 4 A CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

As razões que levaram o constituinte originário de 1988 a introduzir todo o sistema tributário nacional no corpo da Carta Constitucional, são sociológicas e pré-jurídicas que, em princípio desbordariam do objeto deste trabalho, mas é noção corrente que, talvez pela herança ibérica de pouco apreço às instituições, preferiu-se proteger o indivíduo, e seu patrimônio, contra os desmandos do Estado, através de garantias constitucionais formais e materiais que somente o Texto Maior poderia fornecer.

O constituinte brasileiro consciente da tendência invasiva que permeia, ainda hoje, toda a administração pública tributária preferiu inserir, a partir do artigo 145, o capítulo I, do Título VI da Carta, denominado 'Do Sistema Tributário Nacional'.

Entretanto, e isso precisa ficar desde já esclarecido, os direitos e garantias fundamentais do contribuinte encontram-se em todo o Texto Constitucional e não se resumem somente àqueles expressos no capítulo do sistema tributário nacional. Portanto, tanto quanto a Constituição Agrária, a Constituição Tributária deita raízes por todo o Texto Constitucional e não se limita ao título VI da Carta.

Não é sem fundamento que Roque Antônio Carrazza alerta para o fato de que todos os artigos da lei maior só encontram sua real dimensão se conjugados com os princípios magnos do sistema constitucional. A Constituição, no louvável propósito de transformar a República Federativa do Brasil num Estado Democrático de Direito, submeteu a ação tributária das pessoas políticas a um extenso rol de princípios que protegem, ao máximo, os contribuintes contra eventuais abusos fazendários.<sup>77</sup>

Infelizmente, vige a corrente noção nos meios fazendários de que muito mais fácil, e menos desgastante, do que reduzir despesas, ou aumentar a eficiência arrecadatória, é ampliar as receitas tributárias absorvendo da sociedade os recursos para financiar as atividades do Estado. Tal fato é

---

<sup>77</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. rev. ampl. atual. até a emenda constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 41-42.

comprovado pela notória e excessiva carga tributária brasileira nos últimos anos.

Segundo estudo publicado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, a carga tributária total brasileira evoluiu de 22,39% (vinte e dois vírgula trinta e nove por cento) em 1986, para 35,02 % (trinta e cinco vírgula zero dois por cento) em 2009. A alta carga tributária não é um mal em si, mas os efeitos dela em vista das peculiaridades das conjunturas econômica e social do país podem revelar efeitos devastadores sobre a atividade produtiva.<sup>78</sup>

Dentro deste quadro, conhecedor dessas vicissitudes, foi acertada a decisão do constituinte originário de estabelecer um sistema tributário nacional permeado de garantias constitucionais veiculadas por princípios e regras da mais elevada ordem de forma a proteger os direitos fundamentais do indivíduo frente à voracidade arrecadatória do Estado brasileiro que nem sempre se traduz em serviços públicos de melhor qualidade, nem nos absolutamente necessários investimentos em infra-estrutura.

É preciso dizer que tais garantias materiais podem vir expressas ou não e constituem aquilo que pode ser denominado um verdadeiro estatuto do contribuinte frente ao Estado que deve respeitar e proteger aqueles que são sua própria razão de existir.

Humberto Ávila leciona que

O significado desses limites materiais depende da resposta a duas perguntas que mantém íntima vinculação entre si e que devem ser formuladas conjuntamente: Primeiro: “O que” é protegido pela Constituição, isto é, quais são os bens jurídicos materiais protegidos por ela, qual o seu significado normativo e quais as “relações de dependência” existentes entre eles? Segundo: Quais são os limites contedísticos estabelecidos entre a Constituição para a instituição e fiscalização de tributos, especialmente, quais são os *princípios fundamentais do sistema (systemtragenden Prinzipien)* que se vinculam necessariamente às limitações materiais ao poder de tributar?<sup>79</sup>

A Constituição Tributária, através dos princípios gerais de direito tributário e das limitações constitucionais ao poder de tributar estabelecem

---

<sup>78</sup> AMARAL, Gilberto Luiz do (coord.). *Carga tributária brasileira 2009 e revisão de períodos anteriores*. In: [http://www.ibpt.com.br/img\\_publicacao/13854/186.pdf](http://www.ibpt.com.br/img_publicacao/13854/186.pdf), visitado em 21/05/2010.

<sup>79</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19 de dezembro de 2006*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 17.

parâmetros mínimos de convivência, de civilidade, ou seja, limites materiais entre o Estado e seus cidadãos de forma a resguardar estes dos eventuais desmandos daquele. Também garantem a manutenção do pacto federativo e estabelecem uma certa uniformidade nacional no tratamento da questão tributária.

Em síntese, o “estatuto do contribuinte” nada mais significa que a exigência do pleno respeito aos direitos e garantias fundamentais do sujeito passivo da relação tributária frente ao Estado-Administração de forma que a tributação seja balizada nos estritos limites do Estado Democrático de Direito.

Roque Antônio Carrazza observa que

O “estatuto do contribuinte” exige que a tributação, livre de qualquer arbitrariedade, realize a idéia de Estado de Direito. Às várias possibilidades de atuação da Fazenda Pública há de corresponder a garantia dos direitos de cada contribuinte. Quanto mais gravosa a intervenção tributária, tanto mais cuidadosamente deverá ser protegida a esfera de interesses dos indivíduos.<sup>80</sup>

Além disso tudo, estabelece alguns programas, alguns objetivos destinados sobretudo a reduzir as desigualdades regionais, a pobreza e a marginalização, e garantir o desenvolvimento equilibrado entre as diferentes regiões do país, através de incentivos e benefícios fiscais.

Portanto, ao lado de garantias e direitos, o constituinte originário também se preocupou com a função promocional do direito ao autorizar a utilização da tributação como forma de atingir os objetivos maiores do Estado brasileiro, dentro da forma capitalista de produção, mas com preocupações de ordem social que caracterizam a Constituição de 1988.

Dentro deste contexto, a extrafiscalidade do ITR se constitui em verdadeira garantia, posto que um correto ordenamento territorial rural, estimulado a partir de incentivos à propriedade produtiva, contrapõe limite frente à pretensão arrecadatória do Estado em nome de interesses coletivos da mais alta relevância.

---

<sup>80</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. rev. ampl. atual. até a emenda constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 410.

A extrafiscalidade é garantia, pois a partir de sua perfeita operacionalização, afasta o risco da desapropriação do imóvel rural, bem como reduz a tributação sobre a terra, tudo em benefício do próprio titular do imóvel. Este princípio tributário será melhor estudado no tópico que segue.

#### 4.1 A EXTRAFISCALIDADE AGRÁRIA

Instituto constitucional tributário agrário de suma importância, veiculado como princípio, é o da extrafiscalidade agrária previsto no artigo 153, §4º, inciso I, da Constituição Federal que estabelece que o ITR *será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.*

Misabel Derzi conceitua como extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas, antes, visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais ou estruturais da economia.<sup>81</sup>

Marcus de Freitas Gouvêa leciona no sentido de que a extrafiscalidade impõe a tributação para que o Estado obtenha efeitos não arrecadatários, mas econômicos, políticos e sociais, na busca dos fins que lhe são impostos pela Constituição. Para o referido autor, extrafiscal é a norma voltada à realização de valores constitucionais, destinada a refletir a efetivação concreta de desidérios constitucionais.<sup>82</sup>

Entretanto, referido professor prossegue aduzindo que como não se pode conceber norma jurídica (tributária) avessa a valores constitucionais, nem norma jurídica avessa a arrecadação, toda norma tributária será a um só tempo fiscal e extrafiscal.

A tributação, no ângulo do direito agrário, se constitui num elemento de caráter dinâmico, acionador e emulativo do desenvolvimento nacional e econômico do meio rural. O tributo serve a uma dupla função, de instrumento

---

<sup>81</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 233-234.

<sup>82</sup> GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 46-47.

de política econômica de interesse nacional e permite o fornecimento de recursos de natureza fiscal aos Municípios.<sup>83</sup>

Daí se segue a conclusão de que a conformação jurídica de todo e qualquer tributo, inclusive do ITR, admite a incidência concomitante dos institutos da fiscalidade e da extrafiscalidade.

Segundo Ricardo Lobo Torres, a extrafiscalidade, como forma de intervenção do estado na economia, admite uma dupla configuração: a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não-tributárias.<sup>84</sup>

No caso do ITR é inegável que o caráter extrafiscal avulta em importância, face até mesmo às razões históricas que levaram à edição do Estatuto da Terra. Entretanto, é preciso realçar o fato de que a fiscalidade do ITR é característica cada dia mais importante, especialmente após a emenda constitucional 42/2003 que possibilita aos municípios exercerem a capacidade tributária ativa do referido tributo e, dessa forma, auferirem a totalidade da receita tributária correspondente.

Conforme vem sendo demonstrado neste trabalho, a propriedade improdutiva, seja qual for o seu motivo, é alvo das maiores preocupações do constituinte. Basta ver que o artigo 185, inciso II, da Carta, imuniza as propriedades consideradas produtivas, autorizando, a desapropriação para fins de reforma agrária da propriedade improdutiva. Por outro lado, o artigo 186 da Constituição é expresso em estabelecer os requisitos mínimos de cumprimento da função social da propriedade dentre os quais a produtividade a ser alcançada através da exploração racional e adequada do imóvel rural.

O combate à propriedade improdutiva comporta vários campos de atuação do poder público. A Constituição autoriza a intervenção direta no domínio econômico, através da desapropriação agrária, e a intervenção indireta que pode se dar através da tributação. Revela-se, aqui, como já referido, o

---

<sup>83</sup> CHAGAS, Marco Aurélio Bicalho de Abreu. *A tributação no direito agrário*. Mensagem econômica, v. 32, n. 289, p. 38-39, abr., 1983.

<sup>84</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12 ed. atual. São Paulo: Renovar, 2005, p. 187.

caráter dicotômico do direito agrário que estabelece a necessidade de compatibilização da política de reforma agrária com a política agrícola.

No ponto, Benedito Ferreira Marques leciona que

Cabe (...) consignar o caráter reformista que deve ter a tributação. Infelizmente, em nosso país, essa característica não tem sido levada a sério. Propriedades improdutivas de grande extensão continuam em poder de poucos, e não se tem notícia de que uma tributação pesada tenha sido aplicada, de modo a cumprir os objetivos assinalados no § 4.º do art. 153 da Carta Magna, no sentido de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.<sup>85</sup>

Isto foi claramente percebido pelo jurista gaúcho Alfredo Augusto Becker quando aduziu, ainda nos anos 50, que

a principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação dos recursos para custeio das despesas públicas, mas de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada.<sup>86</sup>

Os *instrumentos fiscais*, ao lado de outros, compõem o conjunto de dispositivos de política agrícola previstos na Carta (artigo 187) destinados a dar sustentação à atividade agrária de forma a desenvolver plenamente o setor primário da economia.

Infelizmente, a tentativa de regular o dispositivo constitucional acima foi inviabilizada com o veto presidencial aos artigos 67 a 76 da Lei de Política Agrícola, n.º 8.171/91, que estabeleciam algumas bases sobre as quais a tributação agrária poderia se estabelecer de forma positiva.

Entretanto, a partir da correta interpretação dos dispositivos que cuidam da tributação da terra, à luz do mandamento constitucional do cumprimento da sua função social, é possível estabelecer alguns vetores exegéticos que permitam dar efetividade ao modelo constitucional de propriedade que tanto o constituinte originário almejou.

---

<sup>85</sup> MARQUES, Op. cit., p. 195.

<sup>86</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.587.

A extrafiscalidade agrária certamente insere-se neste contexto ao estabelecer *incentivos* e *desincentivos* para determinadas atividades de forma a que a vontade dos indivíduos convirja, na medida do possível, com o interesse público.

Luiz Eduardo Shoueri denomina de *normas indutoras* as espécies normativas utilizadas como instrumentos para se atingir determinados desideratos de interesse comum. Muito embora tratando de direito ambiental, o referido professor alerta acerca das limitações de tais normas:

Quando se ingressa no tema das normas tributárias indutoras, deve-se ter presente que estas se submetem tanto aos princípios próprios da Ordem Econômica (enquanto instrumento de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico) como àqueles da esfera tributária (afinal, o caráter indutor da norma não retira a característica tributária do veículo pelo qual ela é introduzida no mundo jurídico). Ao mesmo tempo, deve-se reconhecer que os princípios tributários sofrem influência daqueles próprios da Ordem Econômica. É assim que se constata que uns e outros princípios influem na norma tributária, qual vetores em direções diversas, de cuja somatória (ponderação) se extrai o direcionamento exigido pelo ordenamento constitucional para a definição do regime jurídico das normas tributárias indutoras.<sup>87</sup>

Assim, a partir dos ensinamentos do referido professor, é possível defender a existência de normas tributárias indutoras no âmbito do direito agrário, desde que se perceba, por evidente, as peculiaridades e limites das atividades agrárias, sem descuido de todo o conjunto dogmático-normativo que engloba as normas tributárias.

Terras improdutivas são indesejáveis por inúmeras razões e o constituinte estabelece que as alíquotas do ITR devam ser estabelecidas de forma progressiva de maneira a desestimular sua manutenção.

O legislador ordinário procurou dar consistência normativa ao comando constitucional através da edição da Lei 9.393/1996 que estabeleceu em seu anexo único a referida progressividade de alíquotas de acordo com o tamanho da área e o seu grau de utilização. Incide aqui a *função promocional do direito*, através de uma *técnica de desestímulo*, na linguagem de Norberto Bobbio.

---

<sup>87</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas indutoras em matéria ambiental*. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 240.

Paulo de Barros Carvalho ensina que *ao manipular os sistemas de alíquotas, implementa o político suas intenções extrafiscais e, por reduzi-las a zero (alíquota zero), realiza uma das modalidades de isenção.*<sup>88</sup>

Deste modo, de acordo com o anexo único da lei do ITR, quanto maior for o grau de utilização do imóvel rural, menor será o imposto devido e vice-versa, ou seja, quanto mais improdutiva for a propriedade, maior será a exigência tributária.

Na correta percepção de Antônio Fonseca, a destinação da propriedade é um traço peculiar ou indissociável da hipótese de incidência do ITR, ou seja, *a produção econômica é função da tributabilidade da terra.*<sup>89</sup>

Além disso, o legislador ordinário se preocupou com as questões ambientais pois excluiu da área tributável para fins de cálculo do ITR as áreas de interesse ecológico, de preservação ambiental e reserva legal, além de outras que tenham conotação ambiental, nos termos do artigo 10, inciso II e alíneas da Lei 9.393/1996.

Em todo o caso, o programa normativo estabelecido pela Carta Constitucional de 1988 é nítido e expreso ao dirigir a atuação futura do Estado no sentido de evitar a formação e manutenção de propriedades improdutivas e a extrafiscalidade agrária do imposto territorial rural é, ou deveria ser, incentivo à produtividade e ao cumprimento da função social da propriedade.

Por fim, insta observar que a extrafiscalidade não é instituto indene de críticas, especialmente por veicular forma de dirigismo fiscal e não direção “fiscal” da economia, o que seria desejável.

Com efeito, aduz o Professor Roberto Ferraz “que quando se abre mão de qualquer tributo, mediante isenção ou exoneração de qualquer grupo de atividade, a única certeza que se tem é a de que não se arrecadará aquele tributo. Já, na outra ponta, não há certeza alguma; quem será beneficiado é uma incógnita.”<sup>90</sup>

---

<sup>88</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 373.

<sup>89</sup> FONSECA, Antônio Carlos. *As terras dos quilombos em face do ITR: não-incidência*. Boletim dos procuradores da república, v. 1, n. 4, p. 7-9, ago., 1998.

<sup>90</sup> FERRAZ, Roberto. *O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 68.

Conforme espera-se demonstrar, justamente a extrafiscalidade do ITR não vêm cumprindo o desiderato constitucional ao qual foi destinada. Assim, nos termos do que afirma o Professor Roberto Ferraz, é de se questionar as causas da não efetividade do instituto e qual grupo de atividade que mais se beneficia de tal fato. Certamente não é o produtor rural comprometido com a função social da propriedade. No limite é possível questionar, inclusive, a necessidade de manutenção do instituto, já que, nos termos da pesquisa, o ITR não incentiva a propriedade agrária para que cumpra sua função social, na vertente econômica.

A presente dissertação é uma tentativa de contextualizar a extrafiscalidade agrária na teoria geral do direito, demonstrar as dificuldades históricas de efetiva implementação e, ao final, propor um caminho interpretativo que preserve a legislação ordinária conformando-a com a Constituição.

## 4.2 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

### 4.2.1 HISTÓRICO

A idéia de tributar a terra, ou a produção decorrente, é tão antiga quanto a humanidade. J. M. Othon Sidou cita a organização administrativa chinesa, em suas origens, que já dispunha sobre vários tributos, inclusive sobre a terra.<sup>91</sup> Aliomar Baleeiro aponta o *vectigal*, em Roma, como o antecedente histórico do ITR, ainda que assumisse as características de receita originária, posto que cobrada de ocupantes de terras conquistadas.<sup>92</sup>

---

<sup>91</sup> SIDOU, J. M. Othon. *Os tributos no curso da história*. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (coord.) *Dimensão jurídica do tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 373.

<sup>92</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 11. ed. Rio de Janeiro: 1976, p. 313.

Em Portugal, mesmo com a decretação da Lei das Sesmarias, de 1375, por obra de D. Fernando, e toda uma preocupação com a destinação produtiva, não existia uma tributação direta sobre as terras.

No Brasil, a ocupação do território deu-se através dos sistemas de capitanias hereditárias e sesmarias. E assim foi durante todo o período colonial (1500-1822), não havendo que se falar em tributação dos imóveis rurais. A criação de um imposto sobre a propriedade territorial sempre encontrou forte oposição por parte dos proprietários da terra.<sup>93</sup>

Também não consta notícia histórica acerca da tributação da terra com a instauração do regime de posses (1822).

A Constituição Imperial de 1824 foi silente no ponto.

A lei de terras de 1850 também não se manifestou sobre tal tributo, ainda que tivesse existido uma proposta para inclusão de um imposto rural no respectivo anteprojeto, em 1843, que foi, ao final, rejeitada.<sup>94</sup>

Pedro Einstein dos Santos Anceles informa que, ao tempo do império, apenas a província do Paraná chegou a decretar um imposto desta espécie.<sup>95</sup>

Em verdade, e apesar de várias tentativas, dentre as quais, ainda merece destaque a do Barão de Cotegipe, de 1874, a aristocracia rural então predominante não permitiu que tais propostas vingassem durante todo o período imperial.<sup>96</sup>

Somente no advento da Constituição Republicana de 1891 passa o direito brasileiro a prever uma tributação sobre as terras. Trata-se do disposto no artigo 9º, § 2º, da referida Carta Republicana, que outorgou aos Estados-Membros a competência tributária para instituir o imposto sobre imóveis rurais e urbanos.

José Teófilo Oliveira informa que com o advento da Constituição de 1891, uma nova estrutura de poder localizada nos Estados permitiu a criação

---

<sup>93</sup> OLIVEIRA, José Teófilo. *O imposto territorial rural: 1964-1992*. Estudos econômicos, v. 23, número especial, p. 209-224, 1993.

<sup>94</sup> CAMPOS, Dejalma de. *Imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR*. São Paulo: Atlas, 1993, p.27.

<sup>95</sup> ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. *Manual de tributos da atividade rural*. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 384.

<sup>96</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 314.

do imposto territorial (rural e urbano) no âmbito estadual, iniciando por São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.<sup>97</sup>

A norma foi mantida nas Constituições de 1934 (art. 8º, I, “a”), 1937 (art. 23, I, “a”) e 1946 (art. 19, I). Observe-se que a partir da Constituição de 1934 a tributação sobre a propriedade imobiliária foi dividida. Até então, o imposto territorial era urbano e rural, tal qual previsto na Constituição de 1891.

Pelas Constituições de 1934 e 1937 a propriedade rural continuava sendo tributada pelos estados, enquanto os imóveis urbanos passaram à competência tributária dos municípios.<sup>98</sup>

A EC 5/1961 à Constituição de 1946, transferiu, por pouco tempo, a competência tributária do ITR para os Municípios. Até neste ponto não há notícia histórica, nas fontes consultadas, de qualquer pretensão extrafiscal do imposto sobre a propriedade rural, ressaltando, neste período, o caráter fiscal da exigência.

O artigo 2º da EC 10, de 11 de novembro de 1964, marco legislativo fundamental para a autonomia do direito agrário no Brasil, a 20 (vinte) dias do início da vigência do Estatuto da Terra, Lei 4.504, de 30 de novembro de 1964, transferiu a referida competência tributária para a União.

De forma inovadora, determinou a transferência da receita tributária correspondente aos respectivos Municípios onde estivessem localizados os imóveis rurais sobre os quais incidiria a tributação.

Entretanto, não constava no texto da EC10/64 a extrafiscalidade em estudo. Segundo Heron Arzúa o ITR foi concebido como instrumento de política agrária somente com o advento do Estatuto da Terra (art. 47).<sup>99</sup>

Por razões conjunturais, decorrentes do golpe militar de 31/03/1964, havia uma preocupação mais acentuada com a questão agrária no Brasil. Assim, o regime militar, pelo menos em seu início, tratou de instituir

---

<sup>97</sup> OLIVEIRA, José Teófilo. *O imposto territorial rural: 1964-1992*. Estudos econômicos, v. 23, número especial, p. 209-224, 1993.

<sup>98</sup> GIFFONI, Francisco de Paula C.. *O imposto territorial rural na futura estrutura constitucional tributária*. Revista de finanças públicas, v. 46, n. 366, p. 86-90, abr./jun., 1986.

<sup>99</sup> ARZUA, Heron. *Tributação da agropecuária*. Revista de direito tributário, v. 7, n. 23/24, p. 234-246, jan./jun., 1983.

mecanismos para melhorar a distribuição das terras e a produtividade agrária, como, por exemplo o artigo 47 do Estatuto da Terra.

É preciso observar que o regime militar, inicialmente comprometido com a reforma agrária, abandonou referido projeto posteriormente, preferindo estimular a grande propriedade através de incentivos ao grande capital, fato que contribuiu para a atual situação fundiária brasileira na qual existe grande concentração das terras nas mãos de poucos.

Dizia o disposto no artigo 47 do Estatuto da Terra, até hoje vigente, que o poder público deveria se utilizar da tributação progressiva da terra para atingir aos seguintes objetivos: desestimular os que exercem o direito de propriedade sem observância da função social e econômica da terra, estimular a racionalização da atividade agropecuária dentro dos princípios da conservação dos recursos naturais renováveis, proporcionar recursos para financiar os projetos de reforma agrária e aperfeiçoar os sistemas de controle da arrecadação dos impostos.

Do mesmo modo, o artigo 2.º, do Decreto n.º 56.792, de 26 de agosto de 1965, que regulamentou o Capítulo I, do Título III, do Estatuto da Terra, determinou que a tributação da terra fosse estabelecida de forma a se tornar um elemento de caráter dinâmico, acionador e emulativo do desenvolvimento econômico do meio rural.

Roberto de Oliveira Campos, um dos principais articuladores do Estatuto da Terra, aduz que a tributação progressiva era o principal e primeiro instrumento do que denomina *hierarquização dos meios complementares* para a solução da questão agrária. Segundo ele, a tributação progressiva, de caráter geral, e de aplicação imediata, geraria recursos para a colonização, que tornaria desnecessária, a não ser em casos excepcionais, a desapropriação. Entretanto, prossegue o ex-ministro, o ITR nunca foi exacionado seriamente, de modo a provocar a cessão e parcelamento da terra improdutivo.<sup>100</sup>

O gradualismo na solução da questão agrária pode ser compreendido pelo disposto no artigo 13 do Estatuto da Terra, que determinou

---

<sup>100</sup> CAMPOS, Roberto de Oliveira. *O buraco branco*. Folha de São Paulo, São Paulo, 10/05/1988, p. a3.

ao Poder Público a promoção da “gradativa extinção das formas de ocupação e de exploração da terra que contrariem sua função social.”

Pretendia-se, com o Estatuto da Terra, corrigir os desvios que se acumularam na estrutura fundiária do país. Na concepção do projeto, ao ITR era reservada uma função bastante precisa, cooperando em um processo direto de intervenção do Estado. Mecanismos de progressividade e incentivos puniam ou premiavam o uso indevido ou a boa prática na utilização da terra, através da combinação de diversos fatores, ponderados na determinação da base de cálculo e alíquotas, tais como o tamanho, o uso e a posição geográfica da propriedade, condições de vida dos trabalhadores rurais, instrumentos de produção utilizados, estrutura administrativa, etc.. A partir destas aferições, existia uma graduação de alíquotas para incidir sobre o valor da terra nua. Desta forma, objetivava-se a longo prazo, através do aumento da produtividade e da melhoria das condições sociais de produção, desestimular o latifúndio por exploração e inviabilizar o latifúndio por dimensão, estancando-se o processo de concentração da propriedade da terra, a especulação imobiliária e o êxodo rural. Além desta função extrafiscal típica, a centralização da estrutura arrecadadora no nível federal deveria racionalizar a arrecadação do tributo, atomizada nas administrações municipais, possibilitando captar recursos que deveriam auxiliar no financiamento de um custoso processo de reforma agrária.<sup>101</sup>

A competência tributária para instituição do ITR, foi mantida na esfera da União nas Constituições de 1967 e 1969, sempre como instrumento de política agrária, mas com destinação de boa parte da receita tributária correspondente aos municípios.

O Código Tributário Nacional, instituído pela lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, previu as normas gerais de direito tributário aplicáveis ao ITR, mas foi silente no tema “extrafiscalidade agrária”.

A lei 6.746, de 10 dezembro de 1979, regulamentada pelo Decreto 84.685, de 06 de maio de 1980, alterou o Estatuto da Terra, e regulou de forma mais precisa a extrafiscalidade do ITR, ao criar o conceito de “módulo fiscal”.

---

<sup>101</sup> GIFFONI, Francisco de Paula C. *O imposto territorial rural na futura estrutura constitucional tributária*. Revista de finanças públicas, v. 46, n. 366, p. 86-90, abr./jun., 1986.

As alíquotas do ITR foram estabelecidas em função do tamanho do imóvel, dimensionado em módulo fiscal, variando de 0,2% a 3,5%. O imposto poderia ser reduzido de 45% pelo grau de utilização da terra e de 45% pelo grau de eficiência na exploração. Também se exigia um nível mínimo de utilização da terra, diferenciado em função direta do tamanho da propriedade, que se não cumprido sujeitava o contribuinte a fortes efeitos de progressividade.<sup>102</sup>

Mas foi a Constituição de 1988 que, além de manter a competência tributária do ITR na União, trouxe de forma expressa a extrafiscalidade do ITR, ou seja, do desestímulo à propriedade improdutiva através da progressividade das alíquotas em função da produtividade do imóvel rural. Até então tal característica do ITR estava prevista somente na legislação ordinária.

Kiyoshi Harada informa que apenas com o advento da Carta Política de 1988 o exercício da extrafiscalidade deixou de ser uma faculdade para passar a ser obrigatório, a fim de assegurar a produtividade do imóvel rural.<sup>103</sup>

Assim, a Carta de 1988, já em sua redação originária, constitucionalizou a extrafiscalidade agrária ao conformar a competência tributária da União para que a instituição do ITR, *obrigatoriamente*, observasse a progressividade das alíquotas em função da produtividade do imóvel agrário.

Em 12 de abril de 1990, a lei 8.422, atendendo a reclamos por maior eficiência administrativa, transferiu a capacidade tributária ativa do INCRA que, até então, arrecadava e cobrava o ITR, para a Secretaria da Receita Federal.

De 28 de janeiro de 1994 a 18 de dezembro de 1996, o ITR foi regulado pela lei 8.847, que se originara da MP 399, de 29 de dezembro de 1993.

Referida lei (8.847/94), de curta vigência, modernizou a legislação do ITR, prevendo incentivos fiscais e creditícios aos contribuintes que se mantivesse adimplentes com a exigência. Mas cometeu o equívoco de eliminar

---

<sup>102</sup> PLATA, Ludwig Einstein Agurto, REYDON, Bastiaan Philip. *Políticas de intervenção no mercado terras no governo FHC. In Brasil, Ministério do Desenvolvimento Agrário. Núcleo de Estudos Agrários e Desenvolvimento Rural. Mercados de terras no Brasil : estrutura e dinâmica / organizadores Bastiaan Philip Reydon. Francisca Neide Maemura Cornélio. Brasília, 2006, p. 160.*

<sup>103</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 19. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2010, p. 401.

o conceito de módulo fiscal e de reduzir drasticamente as alíquotas do ITR, situação que levou, conforme já referido, à sua revogação pouco tempo depois do início de sua vigência.

Atualmente o ITR continua regulado pelos artigos 29 a 31 do Código Tributário Nacional, sucessivamente recepcionado como lei complementar pelas ordens constitucionais de 1967, 1969 e 1988. No nível da lei ordinária, a lei 9.393/96 cuida de dispor sobre o ITR, inclusive, no ponto em que interessa à presente dissertação, acerca de sua extrafiscalidade.

Por fim, a EC 42/2003 inseriu dispositivo permitindo a assunção da capacidade tributária ativa pelos Municípios, em relação ao ITR, desde que firmassem convênio com a União, fato que será melhor analisado mais adiante em tópico específico. Foi a última alteração constitucional no ITR.

Como se percebe, é sintomática a constante alteração na competência e na capacidade tributária ativa do ITR ao longo da história constitucional brasileira. Certamente os grupos de pressão exerceram decisiva influência para que os desideratos constitucionais, sobretudo os expostos a partir da Emenda Constitucional 10/64, não passassem de *folha de papel*, impotente frente à constituição real, na concepção sociológica de Ferdinand Lassalle.

Espera-se demonstrar neste trabalho que é possível uma interpretação constitucional dos institutos jurídicos da extrafiscalidade do ITR e da produtividade agrária, de forma a produzir uma exegese que não só prestigie o trabalho do constituinte, mas, e principalmente, auxilie na produção de uma ordem constitucional agrária verdadeiramente comprometida com os fundamentos da República Federativa do Brasil, expostos no artigo 1º da Constituição Federal.

#### 4.2.2 CRITÉRIO MATERIAL

O artigo 1º da lei 9.393/96 estabelece, em seu *caput*, que o ITR tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi, com razão, defendem que o núcleo da enunciação da hipótese de incidência, descrita no artigo 1º, da LITR, não é a propriedade, a posse ou o domínio útil de imóvel agrário, mas, “ser proprietário, ser posseiro a qualquer título ou ser titular do domínio útil.”<sup>104</sup>

A tais considerações deve ser acrescentada a necessidade de que a propriedade, posse ou titularidade de domínio útil se refira a imóvel onde se desenvolva atividade agrária, pois, conforme abaixo, vige, atualmente, o critério da destinação do imóvel e não o da localização conforme o dispositivo legal supra pretende sugerir.

O tributo em estudo não incide sobre o bem, mas, sobre o direito real da pessoa. O pressuposto fático dos tributos deve ser a relação entre a pessoa e a coisa, a relação jurídica, e não a coisa em si. Assim, o fato gerador principal do ITR é o direito de propriedade sobre o bem imóvel situado na zona rural.<sup>105</sup>

Feitas estas considerações, verifica-se que do ponto de vista técnico-jurídico o ITR observa a dicotomia do direito agrário, pois, conforme abaixo, para a definição do critério material da hipótese de incidência do referido tributo faz-se necessária uma relação sintática entre o sujeito e a coisa, ou objeto.

O primeiro elemento do antecedente da hipótese de incidência tributária é o critério material que configura a operação sintática que une verbo e complemento, indicando uma ação prevista na própria norma tributária, que se efetivada, resulta na subsunção de um fato ocorrido que dá ensejo à obrigação tributária.

Segundo Geraldo Ataliba, *o aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico*: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública. Tão íntima é a conexão entre o aspecto material com o pessoal que, segundo o mestre, não

---

<sup>104</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Do imposto sobre a propriedade territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 123-124.

<sup>105</sup> CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *Imposto sobre a propriedade territorial rural*. In Barroso, Lucas Abreu; Miranda, Alcir Gursen; Soares, Mário Lúcio Quintão (org.). *O direito agrário na constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 134.

se pode cuidar de um, com abstração do outro. Assim, não se pode considerar a propriedade imobiliária com abstração do proprietário.<sup>106</sup>

Critério material significa que a união do verbo com o complemento, na norma tributária, indica a conduta de um indivíduo, localizada no tempo e no espaço e que permite concluir que houve o ocorrência do fato tributável.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, nele, há a referência a comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo (critérios espacial e temporal).<sup>107</sup>

Ainda, segundo o mestre, este comportamento, designado pelo encontro de um verbo e de um complemento, fornece parte do substrato fático onde a norma tributária identifica um signo sobre o qual pode incidir, tornando fato ocorrido (gerador da obrigação), o que era uma abstração prevista na hipótese de incidência.

Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Tem-se, por exemplo, “vender mercadorias”, “industrializar produtos”, “ser proprietário de um bem imóvel”, “auferir rendas”, “pavimentar ruas”, etc. Esse núcleo, ao qual se refere, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludir a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer, etc.).<sup>108</sup>

No caso do ITR, o verbo no infinitivo *ser*, acrescido dos complementos *proprietário, posseiro a qualquer título ou titular do domínio útil* indicam também o sujeito passivo da relação jurídica-tributária que pode ser reconhecido no direito agrário como sendo o produtor rural.

Com relação ao verbo *ser*, tão importe na ciência jurídica conforme demonstrado no início deste trabalho, mister se faz observar tão somente a

---

<sup>106</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 9. tir. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 107.

<sup>107</sup> CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed., rev.. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 285.

<sup>108</sup> Op. cit. p. 286-287.

circunstância de que cumpre a função de indicar uma relação de pertinência fática entre o sujeito e o objeto da ação. Ser, aqui, significa o exercício de um dos atributos do direito de propriedade, especificamente no campo da teoria objetiva da posse, conforme defendido por Rudolph von Jhering.<sup>109</sup>

O verbo em referência deve vir acompanhado do efetivo exercício dos atributos da posse direta ou indireta, pois, conforme melhor demonstrado abaixo, em tópico pertinente, o esvaziamento total de tais atributos implica em perecimento do direito, situação que afasta a exigência do ITR.

A propriedade indica o primeiro e principal signo autorizador da incidência do ITR. Trata-se do instituto que defere ao seu titular o direito de usar, gozar, dispor e reaver a coisa da mesma forma como admitida na teoria clássica, entretanto, sob as luzes do princípio da sua função social que a condiciona e limita.

Segundo Luciano Dias Bicalho Camargos todo proprietário, salvo o senhorio na enfiteuse, os imunes e os isentos, está sujeito ao pagamento do ITR. O imposto, recorde-se, vincula-se à pessoa, à figura do proprietário, e não ao imóvel em si.<sup>110</sup>

A propriedade assume fundamental importância no estudo do critério material da hipótese de incidência do ITR em razão de sua vinculação ao cumprimento da sua função social. Assim, o *ser proprietário*, aqui é o sê-lo adicionado ao condicionamento social em referência.

Por outro lado, a posse que implica no critério material é, segundo Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi, aquela que exterioriza o domínio; ou seja, só quando a posse exterioriza a propriedade é possível tomá-la como núcleo do fato jurígeno criador da obrigação tributária referente ao imposto territorial rural.<sup>111</sup>

---

<sup>109</sup> JHERING, Rudolf von. *Teoria simplificada da posse*. Trad.: Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: Russel Editores, 2005.

<sup>110</sup> CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *O aspecto material da hipótese de incidência tributária do imposto territorial rural*. Revista de direito agrário, v. 17, n. 16, p. 53-68, jul./dez., 2001.

<sup>111</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Do imposto sobre a propriedade territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 119-120.

Isto inclui todas as modalidades de posse *ad usucapionem*. Além disso, na forma da lei, o aforamento, a enfiteuse, o usufruto e a propriedade resolúvel compõem o critério material em referência.

Estão, portanto, fora do critério material em estudo todas as posses precárias como as do locatário e do comodatário, pois estas não induzem o domínio.

A titularidade do domínio útil remete aos institutos da enfiteuse e do aforamento. Os beneficiários de tais institutos de direito civil e de direito administrativo possuem as mais amplas prerrogativas sobre a coisa. Particularmente na enfiteuse, há a aquisição pelo enfiteuta de todos os direitos inerentes ao domínio, exceto o próprio domínio.

Enfiteuse é o contrato ao qual o proprietário ou senhorio de um imóvel atribui a outrem o domínio útil dele, mediante o pagamento ao senhorio direto de uma pensão, ou foro anual, certa e invariável, para que possa ele (senhorio útil) possuir e desfrutar como próprio o mesmo imóvel.<sup>112</sup>

É o enfiteuta, direta ou indiretamente, quem explora e dá destinação econômica ao bem e é dele que será exigido o cumprimento da função social à qual o imóvel agrário está jungido.

Vistos os principais elementos do critério material da hipótese de incidência tributária do ITR, é preciso realçar o fato de que também os desdobramentos do direito de propriedade, seja a posse, seja a titularidade do domínio útil, sejam quaisquer outras formas de ocupação do imóvel agrário, sujeitam-se integralmente ao comando constitucional que determina o cumprimento da função social, incluída aí, a produtividade.

#### 4.2.2.1 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS AGRÁRIAS

Princípio tributário de suma importância para o direito agrário que pode ser identificado a partir da conjugação dos artigos 153, §4º, inciso II, e 184, § 5.º, da Constituição Federal, é o que trata da imunidade tributária agrária.

---

<sup>112</sup> SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, v. 4, p. 169-170.

A Constituição estabelece que o imposto territorial rural *não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.*

O constituinte, como se sabe, não se curva tanto quanto deveria ao rigor técnico desejável em se tratando da elaboração do Estatuto Supremo de uma determinada ordem jurídica. As razões são muitas, dentre as quais podem ser citadas as dificuldades do próprio processo legislativo geralmente conturbado nos momentos de elaboração e aprovação do texto, além da diversificada formação dos membros da Assembléia Constituinte, obviamente nem todos com formação jurídica, ou mesmo acadêmica.

Diante disso, cometem-se erronias e confundem-se institutos muito diferenciados como são os da imunidade, isenção e não incidência.

Imunidade é uma mitigação da competência tributária, ou seja, determinados fatos são excluídos do campo material onde poderia o ente tributante instituir, sempre mediante lei, exigências tributárias. Justamente por tratar de matéria de competência tributária, as imunidades devem ser veículas por norma constitucional. Logo abaixo será estudada a imunidade tributária das pequenas glebas rurais que são um bom exemplo, mas não o único do instituto.

Já o instituto da isenção atua no âmbito da legislação ordinária, ou seja, a Constituição autoriza a cobrança sobre determinada base econômica, mas o legislador ordinário, atendendo a reclamos de política tributária, prefere não exigir o objeto da imposição tributária. O fato gerador ocorre, mas o tributo não é cobrado. Isto não significa que o legislador ordinário não poderá futuramente fazê-lo, mas enquanto não o faz, o ente tributante, apesar de capaz, não exerce sua competência tributária plena e deixa de cobrar o tributo que seria ordinariamente devido, não houvesse a norma de isenção. É o que ocorre com as operações de seguro agrícola, todas isentadas pelo disposto no artigo 19, do Decreto-lei 73/66.<sup>113</sup>

A não-incidência, por outro lado, ocorre quando os fatos estejam fora do campo material da regra de imposição. A hipótese de incidência não ocorre

---

<sup>113</sup> Art. 19. As operações de seguro rural gozam de isenção tributária irrestrita, de quaisquer impostos ou tributos federais.

porque, nas palavras de Hugo de Brito Machado, *não se configura seu suporte fático*<sup>114</sup>, como se dá, por exemplo, com as áreas de preservação permanente, que são excluídas da base de cálculo do ITR. A não-incidência retira, através de legislação ordinária, o substrato sobre o qual incidiria o tributo, mas não chega a ferir, na essência, a competência tributária do ente. Por tais razões, o referido doutrinador afirma que a imunidade tributária *é uma não-incidência qualificada* pela exigência de norma constitucional.

Todas as formas exonerativas supra referidas são espécies de instrumentos de extrafiscalidade, pois desempenham o papel de estimular comportamentos e condutas, conforme as políticas públicas estabelecidas na Constituição.

Seja como for, e apesar da literalidade do dispositivo, o certo é que a disposição do artigo 153, § 4º, inciso II, da Constituição Federal veicula norma imunizante da pequena gleba rural, assim definida em lei, desde que seu proprietário não possua outro imóvel.

Cuida-se de proteger o direito fundamental ao mínimo existencial, como forma de se privilegiar o princípio da dignidade da pessoa humana em sua acepção material visto que a conhecida situação agrária neste país não permite que se tributem as pequenas glebas rurais onde, na maior parte das vezes, se trabalha em regime de subsistência. Incide também, com maior intensidade, o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, § 2º, da Constituição.

A Lei 9.393/96, em seu artigo 2.º, parágrafo único, estabelece o que são *pequenas glebas rurais* para fins de imunidade tributária do ITR, nos seguintes termos:

Art.2º - Nos termos do art. 153, § 4º, *in fine*, da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Parágrafo único - Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a:

I - 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

---

<sup>114</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 232

- II - 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;
- III - 30 ha, se localizado em qualquer outro município.

Tal dispositivo não foi recepcionado pela EC 42/2003 no ponto em que exige exploração do imóvel pelo proprietário *só ou com sua família* para fins de configuração do direito à imunidade. Não existe mais tal requisito no Texto Constitucional, ou seja, sob a ótica da Carta Política, após a EC 42/2003, não é necessário o titular do imóvel, *explorar pequena gleba rural só ou com a família*, na forma como exigia a redação original do artigo 153, parágrafo quarto, *in fine*.<sup>115</sup>

Para ter direito à imunidade em referência, é mister que o beneficiário demonstre somente o *requisito da unititularidade* de pequena gleba rural. De acordo com Leandro Paulsen:

A referência a proprietário que não possua outro imóvel consubstancia o denominado requisito da unititularidade. Com a redação da EC nº 42/2003, não há mais a exigência de que o proprietário explore o imóvel só ou com sua família. Basta que a única propriedade recaia sobre pequena gleba rural para que esteja amparada pela imunidade tributária relativamente ao ITR.<sup>116</sup>

Este ainda não é o entendimento da administração pública tributária, conforme se depreende da seguinte decisão do Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, publicada recentemente:

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR  
EXERCÍCIO: 1999 IMUNIDADE. PEQUENA GLEBA. NÃO  
CARACTERIZAÇÃO. A imunidade conferida pela Magna Carta às  
pequenas glebas está condicionada à comprovação de que a  
propriedade, cumulativamente: a) possua dimensão inferior a 30 ha,  
se situada em área diversa da Amazônia Ocidental, do Pantanal  
mato-grossense e sul-mato-grossense, do Polígono das Secas ou da  
Amazônia Oriental; b) seja explorada por seu proprietário, só ou com  
sua família; e c) o proprietário não possua outro imóvel. Se o sujeito

---

<sup>115</sup> Dizia a redação do artigo 153, parágrafo quarto, da CF/88 antes da Emenda 42/2003: "Art. 153 (...) § 4º - O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel."

<sup>116</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 355.

passivo não demonstra o cumprimento das três condições, descabe aplicar o dispositivo imunizante e, conseqüentemente, correta é a tributação do imóvel. Áreas de Preservação Permanente. Caracterização. Se o laudo técnico juntado aos autos não traz qualquer detalhamento capaz de formar a convicção acerca da existência de qualquer área enquadrável no art. 2º da Lei nº 4.771, de 1965, não se pode reconhecer a exclusão pleiteada. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO (Processo nº 10860.000461/2004-48 Recurso nº 136.608 Voluntário Matéria IMPOSTO TERRITORIAL RURAL Acórdão nº 303-35.339 Sessão de 20 de maio de 2008)

No voto vencedor ficou assentado que:

Ou seja, para a caracterização do impeditivo constitucional à cobrança do tributo, além da dimensão da propriedade, é necessário o cumprimento das demais exigências definidas no caput do art. acima transcrito.

Nessa dimensão, parece-me inquestionável a demonstração de que o imóvel litigioso possui dimensão compatível com o benefício pleiteado, mas, em sentido diverso a recorrente não logrou êxito em demonstrar que o imóvel seria explorado exclusivamente pelo proprietário e que este não possuiria outro imóvel.

Em todo o caso, e mesmo com a concessão de imunidade tributária, é certo que o direito agrário brasileiro abomina a figura das pequenas glebas rurais quando configurarem *minifúndios*, ou seja, propriedades que sejam inviáveis do ponto de vista da promoção do desenvolvimento econômico e social das pessoas que trabalham a terra.

Segundo Benedito Ferreira Marques:

admitido como espécie de imóvel rural, o minifúndio é combatido e desestimulado no ordenamento jurídico agrário, na medida em que constitui uma distorção do sistema fundiário brasileiro, porque não cumpre a função social. Além disso, não gera impostos nem viabiliza a obtenção de financiamentos bancários pelo minifundiário.<sup>117</sup>

Assim, mister se faz cuidar para que a imunidade da pequena gleba não se converta em instrumento perverso de incentivo ao minifúndio, em distorção irremissível ao mandamento constitucional que manda prestigiar a propriedade produtiva.

---

<sup>117</sup> MARQUES, Benedito Ferreira. *Direito agrário brasileiro*. 7. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2007, p. 55.

#### 4.2.2.2 ISENÇÕES AGRÁRIAS

Isenção é uma espécie de desoneração tributária instituída em lei ordinária que, atendendo a reclamos de política fiscal, exclui o crédito tributário já materializado pela ocorrência do fato gerador. Na isenção, o fato gerador acontece, mas a lei exclui sua constituição, ou seja, o crédito tributário não é cobrado, não é exigido, pois sequer chega a ser lançado.

A concessão de isenção não deixa de ser uma exceção ao princípio da isonomia já que ao renunciar à cobrança de determinada exigência tributária, o legislador transfere para outros o ônus de financiar as atividades do Estado.

Ricardo Lobo Torres ensina que os privilégios não-odiosos são justificados por considerações de Justiça. As isenções, que são privilégios no sentido originário do termo, são concessões de lei que estabelecem exceção à regra geral. Se a lei geral institui a obrigação tributária, a norma do privilégio permite que alguém não pague o tributo, através do mecanismo da isenção (privilégio negativo) ou de outros instrumentos que nela se podem converter, como as subvenções e as restituições (privilégios positivos). Por fim, o referido doutrinador, entende que *as isenções*, “como privilégios que são, consistem na autolimitação do poder fiscal, por objeto de concessão do legislador”.<sup>118</sup>

Deste modo, a isenção, para não configurar privilégio odioso, deve ser concedida com muita parcimônia pelo legislador, pois, do contrário, se revelará instrumento de ampliação da desigualdade social e da injustiça.

É modalidade de extrafiscalidade, pois, no âmbito da tributação agrária se destina a prestigiar a política pública estabelecida pela própria Constituição; ou seja, a isenção, conforme abaixo, presta-se ao cumprimento de desidérios constitucionais da mais alta relevância, eis que veiculados em normas principiológicas.

O artigo 3º da Lei 9.393/1996 estabelece quais são os imóveis isentos do ITR e as condições para usufruto da benesse, que deverão ser

---

<sup>118</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12 ed. atual. São Paulo:Renovar, 2005, p. 303.

observadas em conjunto com o disposto nos artigos 176 a 179 do Código Tributário Nacional.

Inicialmente é preciso observar que o legislador ordinário se refere, no artigo 3º, da Lei 9.393/96, ainda que não expressamente, aos institutos da propriedade, do domínio útil ou da posse de imóvel por natureza, já que o ITR incide justamente sobre tais signos e não haveria razão justificadora de excluir os últimos do benefício legal, ainda que a interpretação de normas que outorguem isenção, nos termos do artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional deva ser literal.

De fato, não há sentido em conferir interpretação que exclua do benefício legal os detentores somente do domínio útil ou da posse do imóvel rural sabendo que estes se encontram em situação jurídica inferior à do proprietário e a lei, como se sabe, deve ser aplicada atendendo-se *aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum* (LICC, artigo 5º).

Por outro lado, o Professor Benedito Ferreira Marques aponta que é princípio do direito agrário o que determina que a utilização da terra se sobrepõe à titulação dominial<sup>119</sup>, razão pela qual, nem sempre o titular do direito de propriedade receberá proteção maior do ordenamento jurídico-agrário que o posseiro que lhe dá destinação produtiva.

Esta questão é abordada no decorrer do texto, pois, há severa divergência doutrinária sobre a questão da incidência do ITR sobre os institutos do domínio útil e da posse.

Em todo o caso, o dispositivo legal em referência, artigo 3.º da Lei 9.393/96, em seu inciso I, estabelece a isenção de imóvel rural destinado a assentamentos rurais explorado por associação ou cooperativa de produção no qual a fração ideal por família não ultrapasse as dimensões da pequena gleba rural, como tal a estabelecida no artigo 2º da Lei 9.393/1996. Além disso, o beneficiário não pode ser possuidor de qualquer outro imóvel.

Cuida-se de prestigiar, aqui, o cooperativismo agrário, como instrumento de implementação de uma política agrícola voltada para a

---

<sup>119</sup> MARQUES, Op. cit., p. 17.

produção e em benefício do pequeno produtor, assim entendido, o beneficiário de projetos de reforma agrária.

Recorde-se que o *cooperativismo* é instrumento de política agrícola expressamente previsto no artigo 187, inciso VI, da Constituição. Além disso, a própria Carta cuida de estabelecer, no artigo 174, parágrafo 2.º, que *a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo* como programa normativo dirigido ao administrador e ao legislador.

O requisito da unititularidade dominial nada mais é do que reflexo do princípio constitucional da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, § 2º, da Constituição. Aliás, em tema de ITR este princípio está sempre presente, pois, o programa normativo da Constituição é claro no estabelecimento de premissas que permitam a inclusão econômica e social do homem do campo.

No inciso II, há a desoneração do conjunto de imóveis de um mesmo proprietário cuja área total não ultrapasse os limites fixados para a pequena gleba rural, conforme acima referido, com duas condições: a) o proprietário explore o imóvel só, ou com sua família, sendo admitida a eventual ajuda de terceiros e; b) o proprietário não possua imóvel urbano.

A questão da exploração do imóvel, só ou com sua família, em verdade, é tema sempre recorrente no direito agrário sendo exigência nos mais diversos institutos que cuidam da inclusão social do pequeno produtor. A unidade familiar envolvida no processo produtivo agrário, de preferência com domicílio no imóvel rural, é fonte de constantes preocupações do legislador já que significa incorporação de milhares de pessoas no mercado de trabalho, além das demais vantagens de fixar o homem no campo que vão desde a redução da pobreza à conservação do meio ambiente.

Neste sentido, e ainda iluminada pelo princípio da capacidade contributiva, a isenção agrária aqui tratada, contribui para os desideratos do constituinte, eis que mantém a renda do ITR na pequena gleba, ainda que dividida em dois ou mais imóveis, propiciando ao pequeno produtor recursos a mais para investimento.

A isenção agrária aqui tratada merece uma crítica no ponto em que poderia ter ampliado a exigências ambientais para concessão da benesse. Não há um único dispositivo, na Lei 9.393/96, que exclua a isenção do ITR nas

pequenas glebas que descumpram a legislação ambiental, notadamente, a obrigação de manutenção de reserva legal e áreas de preservação permanente.

#### 4.2.2.3 FATO GERADOR

Segundo o artigo 1º da Lei 9.393/96, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

Fato gerador é uma expressão que remete à concretização da hipótese de incidência tributária; ou seja, o fato gerador nada mais é do que a materialização dos elementos previstos abstratamente na hipótese de incidência tributária. Assim, o que era norma *in abstracto* incide de fato sobre a realidade ocorrida e faz nascer a obrigação tributária.

No caso do ITR, *ser proprietário de imóvel agrário*, no dia 1º de janeiro de cada ano, faz nascer a obrigação tributária, que poderá ser exigida pelo órgão constitucionalmente competente.

Neste ponto, o Professor Leandro Paulsen entende ser parcialmente inconstitucional a previsão legislativa acima eis que a base econômica que a constituição federal autoriza tributar é a propriedade no seu sentido tradicional.<sup>120</sup>

A isto acrescenta-se que em tendo a Constituição sido expressa em relação à propriedade territorial rural no artigo 153, inciso VI, em conjugação com o artigo 110 do Código Tributário Nacional, conclui-se que não poderia o legislador ordinário extrapolar a base econômica tributável do ITR para fazer constar os desdobramentos do direito de propriedade previstos no artigo 1º da Lei 9.393/96, ou seja, a Carta Magna não autoriza tributação pelo ITR do domínio útil e da posse.

Na verdade, o constituinte autoriza em mais duas vezes a tributação da propriedade, quando estabelece as bases econômicas sobre as quais há a

---

<sup>120</sup> PAULSEN. Op. cit. p. 324.

incidência do imposto predial e territorial urbano (artigo 156) e do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (artigo 155).

No caso destes tributos, ocorre o fenômeno do desdobramento do instituto da propriedade, em seus atributos, o que gera certo inconformismo na doutrina, ainda que se admita possa o legislador ordinário utilizar-se do instituto da responsabilidade tributária. Tal alternativa parece coadunar-se com o princípio do direito agrário segundo o qual a utilização da terra se sobrepõe à titulação dominial.

Com efeito, o direito agrário preocupa-se mais com a destinação econômica da terra que propriamente com a rigidez dos institutos do direito privado. Prova disso é a existência do instituto da posse agrária que se difere, em muito, da posse de direito civil.

Em todo caso, sob a vigência da Constituição de 1988, a questão permanece não resolvida. Por enquanto vige o princípio da presunção de constitucionalidade dos atos normativos, razão pela qual a administração tributária mantém a exigência enquanto não exista decisão em sentido contrário.

#### 4.2.3 CRITÉRIO ESPACIAL

Segundo Paulo de Barros Carvalho, há regras jurídicas que trazem expressos os locais onde o fato (jurígeno da obrigação tributária) deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Isto, entretanto, não ocorre com o ITR, apesar da aparente singeleza dos artigos 29 e 32 do Código Tributário Nacional.<sup>121</sup>

O critério espacial da regra matriz de incidência configura o *locus*, o lugar, no qual, ocorrido o fato gerador, ou seja, materializada a hipótese de incidência, será possível determinar a aplicação da lei tributária. Tem, portanto, relação com a questão da territorialidade, no âmbito da vigência da lei tributária, identificando no caso dos impostos sobre a propriedade imobiliária qual o ente constitucionalmente autorizado a exigir a exação.

---

<sup>121</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed., rev.. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 289.

O Código Tributário Nacional, Lei 5.172, foi publicado em 25 de outubro de 1966, mas entrou em vigor somente em 01 de janeiro de 1967. Previu, em seu artigo 32, *caput*, que o *imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município*. Do mesmo modo, já havia disposição semelhante no artigo 29 do CTN, estabelecendo que o ITR incidiria em imóvel *localizado fora da zona urbana do Município*.

Portanto, previu o critério da localização do imóvel para o fim de determinar a incidência do ITR ou do IPTU. Havendo, por assim dizer, um critério residual no que tange ao imposto territorial rural já que este incidiria quando o imposto predial territorial urbano não incidisse em decorrência de lei municipal que considerasse determinadas áreas como urbanas ou urbanizáveis, ou de expansão urbana, nos termos do parágrafo segundo, do artigo 32 do CTN.

Ocorre que, no período de *vacatio legis* do Código Tributário Nacional, cerca de um mês depois de sua publicação, foi editado o Decreto-Lei 57, de 18 de novembro de 1966, que alterou o critério de identificação do imóvel para fins de incidência dos impostos supra referidos.

Com efeito, o artigo 15, do Decreto-Lei 57/66, estabeleceu que “o disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados”. Tal dispositivo, nos termos do artigo 2º, parágrafo primeiro, *in fine*, da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei 4.657, de 4 de setembro de 1942), também derogou tacitamente o artigo 29 do Código Tributário Nacional pois regulou *inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior*.

Portanto, durante o período de *vacatio legis* do CTN foi editado, vinte e quatro dias após sua publicação, o Decreto-Lei 57/66, estabelecendo que os imóveis situados na zona urbana quando destinados à exploração vegetal,

agrícola, pecuária ou agroindustrial, ou seja, em atividades agrárias, ficariam sujeitos à incidência do ITR.

A partir de então, passou a prevalecer o critério da destinação como forma de identificar a natureza do imóvel para o fim de incidência de imposto predial e territorial urbano ou de imposto territorial rural. Deste modo, um imóvel, mesmo localizado na zona urbana do Município, seria tributado pelo ITR caso fosse destinado ao desenvolvimento de atividade agrária, independentemente de suas dimensões.

Ocorre que, a Lei 5.868, de 12 de dezembro de 1972, que criou o Sistema Nacional de Cadastro Rural, cuidou de alterar referido critério ao estabelecer, em seu artigo 6º, que *para fim de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, a que se refere o Art. 29 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966, considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare*. Esta mesma lei, em seu artigo 12, revogou, dentre outros, o artigo 15 do Decreto-Lei 57/66.

A Lei 5.868/72, apesar de haver reforçado o critério da destinação, pois utilizou-se da expressão *independentemente de sua localização*, logo após se referir à necessidade do desenvolvimento de atividade agrária, estabeleceu um novo critério ao prever a necessidade da área ser superior a um hectare para o fim de incidir o ITR.

Assim, um imóvel localizado em zona urbana, mas destinado a atividade agrária, seria tributado pelo IPTU se não alcançasse um hectare. Pareceu ser a tentativa de racionalizar a sistemática de incidência dos impostos sobre a propriedade imobiliária, pois não fazia qualquer sentido tributar um imóvel agrário, destinado ao exercício de atividade agrária, com considerável área (superior a um hectare), com o IPTU que é, tradicionalmente, um tributo mais gravoso.

Além disso, já existia certo consenso acerca do caráter extrafiscal do ITR no sentido de incentivar a produtividade e o cumprimento da função social da propriedade, conforme demonstram as redações dos artigos 47 e seguintes do Estatuto da Terra.

Porém, o artigo 6º da Lei 5.868/72, foi declarado inconstitucional, por vício de forma, pelo Supremo Tribunal Federal (RE 93.850/MG, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 27.08.1982) por invadir a esfera destinada pela Constituição de 1967 à lei complementar, sendo suspensa a sua execução pela Resolução 313/83 do Senado Federal.

Naquela oportunidade, sentenciou a Suprema Corte<sup>122</sup>:

IMPOSTO PREDIAL. CRITÉRIO PARA A CARACTERIZAÇÃO DO IMÓVEL COMO RURAL OU COMO URBANO. A FIXAÇÃO DESSE CRITÉRIO, PARA FINS TRIBUTÁRIOS, E PRINCÍPIO GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, E, PORTANTO, SÓ PODE SER ESTABELECIDO POR LEI COMPLEMENTAR. O C.T.N. SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DO S.T.F., E LEI COMPLEMENTAR. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 6., E SEU PARÁGRAFO ÚNICO DA LEI FEDERAL 5.868, DE 12 DE DEZEMBRO DE 1972, UMA VEZ QUE, NÃO SENDO LEI COMPLEMENTAR, NÃO PODERIA TER ESTABELECIDO CRITÉRIO, PARA FINS TRIBUTÁRIOS, DE CARACTERIZAÇÃO DE IMÓVEL COMO RURAL OU URBANO DIVERSO DO FIXADO NOS ARTIGOS 29 E 32 DO C.T.N. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO, DECLARANDO-SE A INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO.

Posteriormente, pelos mesmos motivos, houve a decretação da inconstitucionalidade formal do artigo 12 da Lei 5.868/72, no RE 140.773-5/SP<sup>123</sup>:

EMENTA: - DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU). IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR). TAXA DE CONSERVAÇÃO DE VIAS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. RE não conhecido, pela letra "a" do art. 102, III, da CF, mantida a declaração de inconstitucionalidade da Lei Municipal de Sorocaba, de n 2.200, de 03.06.1983, que acrescentou o parágrafo 4 ao art. 27 da Lei n 1.444, de 13.12.1966. 2. RE conhecido, pela letra "b", mas improvido, mantida a declaração de inconstitucionalidade do art. 12 da Lei federal n 5.868, de 12.12.1972, no ponto em que revogou o art. 15 do Decreto- lei n 57, de 18.11.1966. 3. Plenário. Votação unânime.

Portanto, ao ser proclamada a inconstitucionalidade do artigo 12, da Lei 5.868/72, o Supremo Tribunal Federal restabeleceu a vigência do artigo 15

<sup>122</sup> STF RE 93.850/MG, Relator(a): MOREIRA ALVES Julgamento: 19/05/1982 Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO Publicação: DJ 27-08-1982 PP-08180 EMENT VOL-01264-02 PP-00336 RTJ VOL-00105-01 PP-00194.

<sup>123</sup> STF RE 140773 / SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES Julgamento: 08/10/1998 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJ 04-06-1999 PP-00017 EMENT VOL-01953-01 PP-00127

do Decreto-Lei 57/66 que previa, justamente, o critério da destinação do imóvel como suficiente para a definição da incidência do ITR ou do IPTU.

Assim, prevalece hoje em dia o entendimento de que os artigos 29 e 32 do Código Tributário Nacional, que homenageavam o critério da localização, sofreram revogação parcial pelo disposto no artigo 15 do Decreto-lei 57/66 que estabeleceu o critério da destinação.

A interpretação mais coerente, e consentânea com a moderna dogmática constitucional, e ainda visando a incolumidade do ordenamento jurídico, obra do legislador que deve ser preservada de declarações de inconstitucionalidade total desnecessárias, é entender que os referidos dispositivos legais devem ser lidos em conjunto com o Decreto-Lei 57/66.

Segundo Bernardo Motta Moreira o imposto territorial urbano não incide somente sobre os imóveis localizados na zona rural do município, mas também sobre aqueles que, situados na zona urbana, são comprovadamente utilizados em exploração extrativa.<sup>124</sup>

A atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é assente no sentido da insuficiência do critério da localização para fins de incidência do IPTU ou do ITR, sendo que há necessidade de se analisar, no caso concreto, a situação do imóvel para se definir por uma ou outra espécie tributária.

Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. IPTU. ITR. FATO GERADOR. IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA. LOCALIZAÇÃO. DESTINAÇÃO. CTN, ART. 32. DECRETO-LEI N. 57/66. VIGÊNCIA. 1. Ao ser promulgado, o Código Tributário Nacional valeu-se do critério topográfico para delimitar o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): se o imóvel estivesse situado na zona urbana, incidiria o IPTU; se na zona rural, incidiria o ITR. 2. Antes mesmo da entrada em vigor do CTN, o Decreto-Lei nº 57/66 alterou esse critério, estabelecendo estarem sujeitos à incidência do ITR os imóveis situados na zona rural quando utilizados em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. 3. A jurisprudência reconheceu validade ao DL 57/66, o qual, assim como o CTN, passou a ter o *status* de lei complementar em face da superveniente Constituição de 1967. Assim, o critério topográfico previsto no art. 32 do CTN deve ser analisado em face do comando do art. 15 do DL 57/66, de modo que não incide o IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber quaisquer das

---

<sup>124</sup> MOREIRA, Bernardo Motta. *O imposto territorial rural e sua arrecadação pelos municípios*. Revista brasileira de direito municipal, v. 8, n. 25, p. 87-98, jul./set., 2007.

destinações previstas nesse diploma legal. 4. Recurso especial provido. (REsp 492.869/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/02/2005, DJ 07/03/2005 p. 141)

Deste modo, o critério para definição de incidência do IPTU e do ITR é fundado na destinação, já que, em regra, o Município tem competência legislativa para definir as lindes da zona urbana, mas, caso nesta haja imóvel destinado a atividade agrária, independentemente de suas dimensões, haverá a incidência do imposto territorial rural, nos termos do artigo 15 do Decreto-Lei 57/66.

#### 4.2.4 CRITÉRIO PESSOAL

O critério pessoal da hipótese de incidência tributária é o que indica a ocupação dos pólos da relação jurídico-tributária. É o primeiro elemento do consequente, que indica quem deve a quem a prestação relativa à obrigação tributária. Em síntese, o critério pessoal indica quem são os sujeitos da relação jurídico-tributária.

O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponible fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força da lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos que se contém na hipótese de incidência.<sup>125</sup>

É matéria de cunho constitucional pois, pelo menos no pólo ativo da relação jurídico-tributária, no caso do ITR, deve estar presente a União, nos termos do artigo 153, inciso VI, da Constituição Federal, sendo permitida a transferência da capacidade tributária ativa, nos termos da lei, conforme será melhor estudado adiante.

---

<sup>125</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 9. tir. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 80.

#### 4.2.4.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Competência tributária na correta definição do Professor Roque Antônio Carrazza, é a “aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”.<sup>126</sup> Portanto, é matéria de índole nitidamente constitucional pois regula a divisão do poder-dever tributário do Estado em sua acepção genérica, repartindo entre os entes federados as bases econômicas sobre as quais haverá a tributação.

A tributação, no Estado Democrático de Direito, deve ser *consentida*, ou seja, o exercício do Poder Tributário do Estado deve ser realizado a partir da concordância dos cidadãos de forma direta, ou indireta, através de representantes, para que seja legítima.

Por tais razões, a competência tributária de cada ente federado é indelegável e inderrogável, não podendo, portanto, ser transferida ou renunciada de um ente federado para outro.

A competência tributária para instituição e cobrança do imposto territorial rural foi deferida pelo constituinte originário à União. É o que diz o artigo 153, inciso VI, da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
(...)  
VI - propriedade territorial rural;  
(...)

Nem sempre foi assim. O ITR já foi de competência tributária dos Estados (artigo 9º, item 2º, da Constituição de 1891) e dos Municípios (artigo 29, inciso I, da Constituição de 1946, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 5 de 22 de novembro de 1961).<sup>127</sup>

Ao contrário do que ocorria antes da Constituição de 1988, a competência tributária da União para instituição e cobrança do ITR é vinculada ao cumprimento da função social da propriedade, pois, nos termos do artigo 153, parágrafo quarto, inciso I, referido imposto será progressivo e terá suas

---

<sup>126</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 13. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 328.

<sup>127</sup> MARQUES, Benedito Ferreira. *Direito agrário brasileiro*. 7. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2007, p. 194.

alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Paulo de Barros Carvalho, leciona que “consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos.”<sup>128</sup>

Portanto, a competência tributária em referência não é exercível pela União de forma descompromissada com o alvitre do Constituinte originário de combate à propriedade improdutiva, seja do ponto de vista econômico, seja do ponto de vista social. Há de dar aplicabilidade ao princípio da extrafiscalidade, melhor explicado nas linhas acima, que colore todas as espécies tributárias, mas nenhuma com tamanha intensidade como ocorre com o imposto territorial rural.

Ressalta-se, assim, o mandamento constitucional que vincula o exercício da competência tributária em discussão já que o legislador ordinário não poderia, e não deveria, instituir o imposto territorial rural sem a observância do referido limite, quer dizer, o exercício da competência tributária em matéria de ITR é vinculado aos desígnios do constituinte originário no combate à propriedade improdutiva.

Situação semelhante, embora com fins diversos, ocorre, *v.g.*, com o IPI, cuja competência tributária da União é vinculada ao mandamento da seletividade em função da essencialidade dos produtos, nos termos do que dispõe o artigo 153, parágrafo 3º, inciso I, da Constituição.

Portanto, a nota da extrafiscalidade é limite expresso à competência tributária pois, caso o legislador não obedeça aos limites impostos pela Constituição à competência tributária da União haverá inexoravelmente

---

<sup>128</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 254.

inconstitucionalidade material, pois a parcela do Poder Tributário do Estado, neste caso, estará sendo utilizada para fins diversos dos previstos pelo constituinte originário.

Pior, estará sendo exercida fora dos limites dados pelo constituinte, pois este deferiu competência tributária sob determinadas condições como, por exemplo, o combate à propriedade improdutiva, no caso do ITR.

#### 4.2.4.2 CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

Conceito diverso de competência tributária, é o de capacidade tributária ativa, que define quem é o sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

O sujeito ativo da obrigação tributária, em regra, é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento (art. 119, do CTN). Segundo Geraldo Ataliba:

Sujeito ativo é, em regra, a pessoa constitucional titular da competência tributária. Nestes casos (regra geral), a lei não precisa ser expressa na designação do sujeito ativo. Se nada disser, entende-se que sujeito ativo é a pessoa titular da competência tributária. Em outras palavras: a regra geral é que o sujeito ativo é a pessoa cuja lei criou a h.i. (no Brasil, União Federal, Estados Federados, Distrito Federal e Municípios). Está ele implícito na h.i., não havendo necessidade de que seja sua indicação formulada explicitamente.<sup>129</sup>

A União é o sujeito ativo do ITR, nos termos do artigo 153, inciso VI, da Constituição Federal, supra transcrito. Mas, como ressalta o referido mestre, “os critérios para fixação substancial do sujeito ativo, pelo legislador, são políticos, não exercendo nenhuma influência na exegese jurídica. A lei (h.i.) designará como sujeitos as pessoas que discricionariamente o legislador entender oportuno eleger, observados os critérios constitucionais.”<sup>130</sup>

---

<sup>129</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 9. tir. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 84.

<sup>130</sup> Op. cit., p 84.

O sujeito ativo, segundo Paulo de Barros Carvalho, é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, que no direito brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada.<sup>131</sup>

É, portanto, o detentor da capacidade tributária ativa, ou seja, a lei pode estabelecer que determinada pessoa jurídica, de direito público ou privado, figure no pólo ativo da relação jurídico tributária para fins expressamente previstos em lei, tais como cobrar e arrecadar determinada espécie tributária, sem que tal transferência implique em prejuízo da competência tributária.

Assim ocorre com determinadas contribuições, como, *v.g.*, a Contribuição para o INCRA estabelecida pelo Decreto-lei 1.146/70, ou, com as contribuições para o sistema 'S' (SESI, SENAI, SEBRAE, etc.). Em todas elas, a competência tributária pertence à União, entretanto, a cobrança e arrecadação é incumbência dos entes previstos em lei que, sem deter a competência, possuem a capacidade tributária ativa para administrar os referidos tributos.

O ITR também já foi sujeito à administração do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, em típica situação de parafiscalidade; entretanto, a partir da Lei 8.022, de 12 de abril de 1990, a arrecadação e cobrança do ITR passou para a Secretaria da Receita Federal (art. 1º).

Portanto, observa-se que o legislador, constitucional ou ordinário, vem, ao longo dos anos, demonstrando preocupação com o ITR, no sentido de tornar sua gestão mais eficiente e consentânea com a necessidade de utilizá-lo como um instrumento de política agrária qualificado.

Neste sentido, a Emenda Constitucional 42/2003 trouxe importante alteração na questão da sujeição ativa do ITR eis que previu a possibilidade de transferência da capacidade tributária ativa da União para os Municípios.

Desde a Constituição de 1946 (Emenda 10/64) a cobrança e arrecadação do ITR era de responsabilidade da União que destinava 50% (cinquenta por cento) da receita tributária correspondente aos Municípios.

---

<sup>131</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 330.

A Emenda Constitucional 42/2003 inseriu um inciso III, no parágrafo quarto, do artigo 153, da Constituição de 1988 que prevê que o ITR 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.

Na verdade, era de toda despicienda tal alteração no Texto Constitucional, neste ponto, já que não se trata de matéria que envolva competência tributária, veiculável, esta sim, apenas por emenda à Constituição.

A alteração em referência nada mais fez do que simplesmente repetir autorização já constante no Código Tributário, que permite, em seu artigo 199, que a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

De mais a mais, o artigo 37, inciso XXII, da Constituição Federal, com redação da mesma emenda 42/2003, já estabelecera que as administrações tributárias atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Assim, já existia fundamentação legal e constitucional suficiente para a União transferir a capacidade tributária ativa da administração, arrecadação e cobrança do ITR para os Municípios, como, aliás, poderia a União transferir, mediante lei, tais prerrogativas para quaisquer entes, desde que observado e demonstrado o interesse público.

Referido dispositivo constitucional foi regulamentado pela Lei 11.250/2005, que estabelece em seu artigo 1º que a União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal.

Ao fazer a opção pela assunção da capacidade tributária ativa do ITR, através de lei municipal e convênio com a União, os Municípios ficarão com 100% (cem por cento) do produto da arrecadação de referido imposto, nos termos do artigo 158, inciso II, da Constituição. Revela-se aqui a preocupação com os aspectos fiscais do ITR.

Além disso, os defensores da medida aduzem que a reconhecida dificuldade na confecção e manutenção de um cadastro rural confiável justifica a transferência de capacidade tributária ativa em referência, pois os Municípios, interessados que ficam no aumento da arrecadação certamente providenciarão melhores dados e informações acerca do ITR.

Note que a ampliação da participação no produto do ITR, caso o Município celebre o convênio em referência, é sim matéria de índole constitucional, razão pela qual, neste ponto, a reforma do Texto Constitucional se fez necessária, pois a repartição de receitas tributárias necessariamente deve ser estabelecida na Constituição.

Em todo o caso, observa-se que mesmo fazendo a opção em referência, os Municípios não assumem a competência tributária do imposto territorial rural que continua com a União, ou seja, somente o Poder Legislativo da União pode, mediante lei, dispor sobre o ITR.

Surgem, no ponto, dúvidas acerca do *modus operandi* dos referidos convênios entre a União e os Municípios visto que, conforme Luiz Augusto Germani, se de um lado a Lei 9.393/96 estabelece que o DIAC e o DIAT deverão ser entregues à Receita Federal do Brasil, de outro lado, a Lei 11.250/05 estabelece que apurar desmerecimentos da declaração para lançar de ofício e continuar a arrecadar, tributar e fiscalizar o ITR, são atribuições que podem ser transferidas ao Município.<sup>132</sup>

Assim, há necessidade de perfeita comunicação entre as administrações tributárias envolvidas, sob pena de transtornos tanto para o fisco, como, e principalmente, para o sujeito passivo.

---

<sup>132</sup> GERMANI, Luiz Augusto. *Município poderá fiscalizar ITR*. *Agroanalysis*, v. 26, n. 1, p. 50, set., 2006.

#### 4.2.4.3 CAPACIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA

O sujeito passivo do ITR é o proprietário de imóvel rural, ou o titular de seu domínio útil ou, ainda, o seu possuidor a qualquer título, nos termos do artigo 4º da Lei 9.393/1996.

O proprietário é aquele titular do respectivo direito real. É o *dominus*, é aquele que concentra todos os atributos do direito de propriedade nos sentidos clássico e contemporâneo da expressão, ou seja, direito garantido pela Constituição, mas subordinado ao princípio da função social, conforme artigo 5º, incisos XXII e XXIII da Constituição Federal 1988.

A titularidade do domínio útil pode advir das enfiteuses, ou aforamentos, mantidos pelo artigo 2.038 do Código Civil. Também ao superficiário, conforme artigos 1.369 a 1.377, do Código Civil.

Em todo o caso, pelo fato de que a constituição dos direitos reais sobre coisas alheias acima decorrem de contratos, há sempre de se observar que as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, nos termos do artigo 123 do Código Tributário Nacional.

Por fim, o possuidor, a qualquer título, também é apontado na sujeição passiva do imposto territorial rural. Posse, aqui, não é somente o instituto de direito civil, classicamente considerado. O possuidor agrário também pode figurar no pólo passivo da relação jurídico-tributária.

Neste ponto, recorda-se a lição de Benedito Ferreira Marques, *supra* transcrita, a respeito do princípio do direito agrário que considera que a utilização da terra se sobrepõe à titulação dominial eis que o direito agrário, antes de mais nada, é ramo da árvore jurídica teleologicamente preocupado com a função social do imóvel rural que somente pode ser alcançada através do trabalho humano digno e produtivo.

Portanto, do ponto de vista do direito agrário, a relação homem-terra, voltada para a produção, com respeito ao meio ambiente e à dignidade da pessoa humana, exige sejam desconsiderados, se for o caso, as formas com as quais podem se revestir a apropriação do imóvel rural. Assim, nem sempre o

titular do domínio merecerá proteção maior do ordenamento jurídico que o posseiro que dá cumprimento à função social do imóvel rural, mediante trabalho.

Por tais razões, e ainda pelo fato de que, a titularidade do domínio útil e a posse sejam reflexos, desdobramentos, do direito de propriedade, não há dificuldade alguma em atribuir ao titular do domínio útil e ao posseiro a condição de sujeitos passivos do ITR.

De qualquer forma, o que prevalece é que o sujeito passivo do ITR deve ter ligação direta ou indireta com o imóvel rural. Deve dispor da possibilidade de fazer o torrão produzir, ou seja, o produtor rural deve produzir, ou, pelo menos, ter a possibilidade de lavrar e tornar o imóvel rural produtivo.

Não é sujeito passivo do ITR o proprietário deposto dos atributos ou desdobramentos do direito de propriedade porque, ao ocorrer tal fato, haveria um esvaziamento do referido direito, o que tornaria impossível o cumprimento da função social do imóvel rural.

Tanto isto é verdade que o artigo 1º, parágrafo primeiro, da Lei 9.393/96, retira da hipótese de incidência do ITR o imóvel no qual houve imissão prévia na posse, no caso de desapropriação. Note-se, que a imissão prévia na posse não significa ainda transferência do direito de propriedade. Entretanto, o legislador, entende que o proprietário, agora despido da posse do imóvel rural, não pode continuar sujeito passivo do ITR justamente pela impossibilidade de fazer o imóvel produzir e a ninguém é lícito exigir o impossível.

Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, no REsp 963499/PR, que *o Estado não pode cobrar tributos quando o proprietário não tem mais a posse e domínio efetivos de seu imóvel rural.*<sup>133</sup> No caso concreto, o imóvel rural foi “ocupado” por cerca de 80 (oitenta) famílias ligadas ao Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra – MST em 2005. O proprietário ajuizou tempestivamente ação de reintegração de posse e o Estado do Paraná relutou por anos ao cumprimento da ordem.

---

<sup>133</sup> REsp 963.499 / PR - PARANÁ Relator(a): Min. MINISTRO HERMAN BENJAMIN  
Julgamento: 19/03/2009 Órgão Julgador: 2ª Turma Publicação DJe 14-12-2009

Indiferente a tais fatos, a União ajuizou execução fiscal para cobrança de ITR do período em que o imóvel permaneceu “ocupado”. No voto condutor, o Relator Ministro Antônio Herman Benjamin considerou que a propriedade da Fazenda Porangaba II agora seria uma “clara fantasia jurídica”, já que o dono não teria nenhum proveito ou controle desta. Assim, por tais fundamentos, foi afastada a cobrança em questão.

Tanto em caso de “ocupação”, como no caso de desapropriação, na qual haja imissão prévia na posse, ocorre verdadeiro perecimento do critério material da hipótese de incidência tributária (verbo mais complemento). No caso do ITR o verbo “ser”, acompanhado dos complementos “proprietário, possuidor a qualquer título ou titular do domínio útil” de imóvel rural ou destinado a atividades agrárias, deixa de descrever, com a perfeição que exige o princípio da tipicidade tributária, a realidade, a situação que, ocorrida, faz incidir a norma jurídico-tributária.

Diz a extensa ementa do acórdão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ITR. IMÓVEL INVADIDO POR INTEGRANTES DE MOVIMENTO DE FAMÍLIAS SEM-TERRA. AÇÃO DECLARATÓRIA. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. FATO GERADOR DO ITR. PROPRIEDADE. MEDIDA LIMINAR DE REINTEGRAÇÃO DE POSSE NÃO CUMPRIDA PELO ESTADO DO PARANÁ. INTERVENÇÃO FEDERAL ACOLHIDA PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TJPR. INEXISTÊNCIA DE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PERDA ANTECIPADA DA POSSE SEM O DEVIDO PROCESSO DE DESAPROPRIAÇÃO. ESVAZIAMENTO DOS ELEMENTOS DA PROPRIEDADE. DESAPARECIMENTO DA BASE MATERIAL DO FATO GERADOR. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA BOA-FÉ OBJETIVA.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.
2. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacífico de que se aplica o prazo prescricional do Decreto 20.910/1932 para demanda declaratória que busca, na verdade, a desconstituição de lançamento tributário (caráter constitutivo negativo da demanda).
3. O Fato Gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil, ou a posse, consoante disposição do art. 29 do Código Tributário Nacional.
4. Sem a presença dos elementos objetivos e subjetivos que a lei, expressa ou implicitamente, exige ao qualificar a hipótese de incidência, não se constitui a relação jurídico-tributária.
5. A questão jurídica de fundo cinge-se à legitimidade passiva do proprietário de imóvel rural, invadido por 80 famílias de sem-terra, para responder pelo ITR.
6. Com a invasão, sobre cuja legitimidade não se faz qualquer juízo de valor, o direito de propriedade ficou desprovido de praticamente

todos os elementos a ele inerentes: não há mais posse, nem possibilidade de uso ou fruição do bem.

7. Direito de propriedade sem posse, uso, fruição e incapaz de gerar qualquer tipo de renda ao seu titular deixa de ser, na essência, direito de propriedade, pois não passa de uma casca vazia à procura de seu conteúdo e sentido, uma formalidade legal negada pela realidade dos fatos.

8. Por mais legítimas e humanitárias que sejam as razões do Poder Público para não cumprir, por 14 anos, decisão judicial que determinou a reintegração do imóvel ao legítimo proprietário, inclusive com pedido de Intervenção Federal deferido pelo TJPR, há de se convir que o mínimo que do Estado se espera é que reconheça que aquele que – diante da omissão estatal e da dramaticidade dos conflitos agrários deste Brasil de grandes desigualdades sociais – não tem mais direito algum não pode ser tributado por algo que só por ficção ainda é de seu domínio.

9. Ofende o Princípio da Razoabilidade, o Princípio da Boa-Fé Objetiva e o bom senso que o próprio Estado, omissivo na salvaguarda de direito dos cidadãos, venha a utilizar a aparência desse mesmo direito, ou o resquício que dele restou, para cobrar tributos que pressupõem a sua incolumidade e existência nos planos jurídico (formal) e fático (material).

10. Irrelevante que a cobrança do tributo e a omissão estatal se encaixem em esferas diferentes da Administração Pública. União, Estados e Municípios, não obstante o perfil e personalidade próprios que lhes conferiu a Constituição de 1988, são parte de um todo maior, que é o Estado brasileiro. Ao final das contas, é este que responde pela garantia dos direitos individuais e sociais, bem como pela razoabilidade da conduta dos vários entes públicos em que se divide e organiza, aí se incluindo a autoridade tributária.

11. Na peculiar situação dos autos, considerando a privação antecipada da posse e o esvaziamento dos elementos da propriedade sem o devido processo de Desapropriação, é inexigível o ITR ante o desaparecimento da base material do fato gerador e a violação dos Princípios da Razoabilidade e da Boa-Fé Objetiva.

12. Recurso Especial parcialmente provido somente para reconhecer a aplicação da prescrição quinquenal.

A tais argumentos pode ser acrescentado o fato de que o perecimento da coisa é uma das formas de extinção do direito de propriedade, nos termos do art. 1.275, inc. IV, do Código Civil. Assim, inexistindo propriedade, posse ou titularidade do imóvel, não há substrato material sobre o qual possa incidir a tributação da terra.

Por fim, o artigo 5º da Lei 9.393/96 autoriza a utilização do instituto da responsabilidade tributária por sucessão, nos termos dos artigos 128 a 133 do Código Tributário Nacional. Trata-se de previsão despicienda já que o instituto da responsabilidade tributária incide por força do artigo 146, III, “a”, da Constituição, ou seja, através de lei complementar, independentemente de previsão em lei ordinária.

Assim, mesmo que a Lei 9.393/96 não contivesse tal previsão, haveria a incidência do instituto em referência por força do disposto no Código Tributário Nacional.

Finalmente, ressalta-se no critério pessoal da hipótese de incidência tributária do ITR a necessidade da destinação produtiva do imóvel rural já que o proprietário, possuidor ou o titular do domínio útil somente merecem a proteção da ordem jurídica caso façam a propriedade cumprir sua respectiva função social.

#### 4.2.4.4 DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO

Domicílio tributário é o local onde o sujeito passivo pode ser localizado para o fim de estabelecer suas relações com a administração tributária. Em regra, o sujeito passivo tem liberdade para estabelecer seu domicílio tributário.

Para fins do ITR, o domicílio tributário do sujeito passivo é o município de localização do imóvel, vedada a eleição de qualquer outro (art. 4º, parágrafo único, da Lei 9.393/96). Quando o imóvel se localizar em mais de um município, o domicílio tributário será o lugar da sua sede e caso esta não exista, considera-se que o domicílio será no município onde se encontre sua maior parcela (art. 1º, parágrafo 3º).

Sem prejuízo do disposto no parágrafo único do art. 4º, da Lei 9.393/1996, o contribuinte poderá indicar, somente para fins de intimação, endereço diferente daquele constante do domicílio tributário, que valerá para esse efeito até ulterior alteração (art. 6º, parágrafo terceiro, da Lei 9.393/96).

A confusa redação permite ao sujeito passivo informar, por exemplo, o endereço residencial na cidade para fins de intimação de todos os atos referentes ao ITR. Sabe-se que muitos distritos da zona rural não são atendidos pela distribuição dos serviços postais, o que poderia gerar insegurança jurídica tanto para o sujeito ativo, como para o sujeito passivo.

Critica-se a previsão por meio da lei 9.393/96 do domicílio tributário do ITR à revelia do que prevê o artigo 127 do Código Tributário Nacional que estabelece, em regra, a liberdade do contribuinte em fazer tal fixação só

podendo a administração recusar quando tal escolha dificultar a atividade de fiscalização e arrecadação do tributo.

Aparentemente, o legislador confundiu os conceitos de “domicílio” e de “foro” já que este, nos termos do artigo 95, é o da situação da coisa nas ações fundadas em direitos reais sobre os imóveis.

Certamente, objetivou a lei que a previsão do domicílio tributário na localização do imóvel rural facilitasse os trabalhos da administração tributária em razão de uma pretensa proximidade física. Entretanto, tal argumento não é indene de críticas já que nem sempre o sujeito passivo reside no imóvel rural. Aliás, nem sempre há sede no imóvel rural, nem repartição tributária na municipalidade, obrigando, por vezes, o deslocamento do sujeito passivo por longas distâncias para o fim de cumprir obrigações tributárias acessórias, o que gera custos e dispêndio de tempo, situação que poderia ser resolvida com a adoção da regra geral da liberdade do sujeito passivo de estabelecer seu domicílio tributário.

#### 4.2.4.5 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Obrigações acessórias são deveres instrumentais do sujeito passivo da obrigação tributária, consubstanciadas na prática, ou omissão, de atividades e prestação de informações no interesse da administração tributária. São prestações positivas ou negativas, estabelecidas pela legislação tributária, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos (artigo 113, parágrafo 2º, do CTN).

Os sujeitos passivos do ITR estão obrigados a apresentar, anualmente, a Declaração do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural – DITR que se compõe de dois documentos: o DIAC (Documento de Informação e Atualização Cadastral) e o DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR).

Deve ser apresentada uma Declaração do ITR para cada imóvel rural. Não é exigida a anexação de qualquer documento à DITR já que, na atualidade, as informações são prestadas por internet. Além disso, recorde-se, o ITR é lançado por homologação.

Os sujeitos passivos do ITR devem cadastrar seus imóveis rurais junto à Receita Federal do Brasil do seu domicílio tributário, através do Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR (DIAC).

Esse documento destina-se a coletar informações cadastrais dos imóveis rurais e seus proprietários para atualização do Cadastro de Imóveis Rurais (CAFIR), cuja administração compete à Receita Federal do Brasil. A inscrição do imóvel rural no CAFIR, e os efeitos decorrentes, não geram qualquer direito ao proprietário, ao titular do domínio útil e ao possuidor a qualquer título, destinando-se unicamente à coleta de informações cadastrais sobre o imóvel rural e seu titular, ou seja, trata-se de uma obrigação acessória, um dever instrumental, nos moldes da doutrina clássica do direito tributário, visto que se destina a facilitar e tornar possível o trabalho de fiscalização e arrecadação do tributo.

Por outro lado, o Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT) destina-se ao levantamento do valor a pagar do imposto em estudo. No DIAT devem constar o valor da terra nua (VTN) e as demais informações necessárias à apuração do valor do imposto correspondente ao imóvel. Trata-se do documento utilizado para calcular o tributo, devendo, portanto, conter todas as informações necessárias para a apuração do *quantum*.

Por tal razão, ao contrário do que ocorre com o DIAC, o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor a qualquer título de imóvel rural imune ou isento do ITR não está obrigado a apresentar o DIAT.

#### 4.2.4.6 LANÇAMENTO

A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, sujeitando-se a homologação posterior, ou seja, o lançamento do ITR é por homologação, conforme dispõem o *caput* do artigo 10 da Lei 9.393/1996 e o artigo 150 do Código Tributário Nacional.

No lançamento por homologação, o imposto é apurado pelo contribuinte e seu pagamento é antecipado produzindo efeitos até ulterior homologação da autoridade tributária competente.

A doutrina aponta como uma das causas do elevado índice de evasão do ITR justamente o fato de seu lançamento ser por homologação, já que estudos indicam que os produtores rurais acabam por informar os valores da terra nua e do grau de utilização dos imóveis em descompasso com a realidade.

Existe um hiato entre o grau de utilização declarado pelo contribuinte e a situação real espelhada pelas estatísticas cadastrais do INCRA o que se constitui em elemento de evasão.<sup>134</sup>

De fato, as dificuldades históricas na confecção e manutenção de um cadastro de imóveis rurais confiável justificam ser por homologação o lançamento, via de regra, do ITR.

Entretanto, de nada adianta a utilização de referida forma de constituição do crédito tributário se a administração não estiver preparada, do ponto de vista operacional, para realizar eventuais glosas por informações inverídicas como permite a legislação tributária.

#### 4.2.5 CRITÉRIO TEMPORAL

Cuida o critério temporal de estabelecer o momento em que se considera ocorrido o fato gerador; ou seja, a partir de então a obrigação tributária passa a existir, irradiando todos os seus efeitos.

O Professor Geraldo Ataliba define o aspecto temporal da hipótese de incidência como a propriedade que tem esta de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (ocorrido, realizado), um fato imponível.<sup>135</sup>

Paulo de Barros Carvalho conceitua o critério temporal como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra matriz de incidência, que oferecem

---

<sup>134</sup> GUANZIROLI, Carlos, *et al. Agricultura familiar e reforma agrária no século XXI*. São Paulo: Garamond/FAO/MDA, 2001, p. 244.

<sup>135</sup> ATALIBA. Op. cit. p. 94.

elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.<sup>136</sup>

No caso do ITR, o legislador optou por estabelecer que o respectivo fato gerador é instantâneo, renovando-se a cada início de exercício fiscal; ou seja, dispõe o artigo 1º da LITR que o fato gerador ocorre no dia 01º de cada ano e que sua apuração é anual.

#### 4.2.6 CRITÉRIO QUANTITATIVO

Trata-se do critério definidor do *quantum debeatur*, ou seja, realizado o fato previsto em lei como suficiente para a materialização da hipótese de incidência mister se faz apurar o valor da obrigação tributária, que será o objeto da prestação a ser entregue pelo sujeito passivo ao sujeito ativo do vínculo imputativo.

Paulo de Barros Carvalho aduz que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.<sup>137</sup>

É justamente aqui, no critério material da hipótese de incidência, que o constituinte determinou a aplicação do instituto da extrafiscalidade agrária pois estabeleceu que a competência tributária da União seria exercida com progressividade e alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Além disso, observa-se que o ITR é um tributo ambiental pois, conforme demonstrado abaixo, as áreas de interesse ambiental foram excluídas da hipótese de incidência, fato que configura não-incidência tributária e que certamente deveria contribuir para a preservação ambiental.

---

<sup>136</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 292.

<sup>137</sup> Idem. Op. Cit. p. 360.

#### 4.2.6.1 BASE DE CÁLCULO

Geraldo Ataliba denomina “base de cálculo” como “base imponible”. Ao largo de se tratar de uma opção terminológica, ou não, o mestre assim define o instituto:

Juridicamente, a base imponible é um atributo do aspecto material da h. i., mensurável de algum modo: é conceito de peso, volume, comprimento, largura, altura, valor, preço, custo, perímetro, capacidade, superfície, grossura ou qualquer atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis do próprio aspecto material da h. i.. Efetivamente, em direito tributário, a importância da base imponible é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma de dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita no fato imponible, ou dela decorrente ou com ela relacionada.<sup>138</sup>

Portanto, base de cálculo, ou base imponible, é aquela grandeza sobre a qual se fará incidir um percentual (alíquota *ad valorem*), ou um valor fixo (alíquota específica), no objetivo de se levantar o *quantum debeatur*.

No caso do ITR a base econômica é a propriedade agrária, ou um de seus desdobramentos. É sobre a extensão da terra que a tributação incide visto que, conforme já referido, trata-se de imposto sobre a *propriedade territorial rural*, o que justifica a tomada do valor venal fundiário como base de cálculo, pois é ele que indica a riqueza tributável.

Segundo Leandro Paulsen, territorial é adjetivo que designa o que é relativo a território, sendo este uma extensão de terra. A base econômica estampada no art. 153, VI, da Constituição, portanto, enseja a tributação da grandeza dimensionada pela propriedade da terra nua. A lei 9.393/96, aliás, estabelece a incidência do ITR sobre a propriedade de imóvel por natureza, apontando, como base de cálculo, o valor da terra nua tributável (VTNt).<sup>139</sup>

Novamente, é Geraldo Ataliba que leciona a evidente posição central da base imponible – relativamente à hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo sem se desnaturar, tenha por base imponible

---

<sup>138</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 9. tir. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 109-113.

<sup>139</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 325.

uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência. Segundo o mestre, efetivamente não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base imponible a renda do seu titular. Tal situação – essencialmente teratológica – configuraria um imposto sobre a renda e não sobre o patrimônio.<sup>140</sup>

Segundo o artigo 30 do Código Tributário Nacional a base de cálculo do ITR é o valor venal fundiário. O valor venal fundiário é levantado a partir do conceito de Valor da Terra Nua Tributável – VTNT, obtido a partir da multiplicação do Valor da Terra Nua – VTN pelo quociente entre a área tributável e área total do imóvel.

O valor fundiário é o valor da terra nua, ou seja, sem qualquer benfeitoria. Assim, resulta da diferença entre o valor venal total, a preço de mercado, do imóvel, declarado pelo sujeito passivo, ou resultante de avaliação realizada pela administração tributária, e o valor das benfeitorias e outros bens constantes no imóvel rural.

Valem aqui as observações quanto à divergência entre os valores informados pelo contribuinte, visto que o ITR é lançado por homologação, e os valores reais da terra, situação que gera elevados índices de evasão fiscal.

Neste sentido, Carlos E. Guanziroli *et al* informam que, segundo estudo da Fundação Getúlio Vargas, de 1997, em média, o VTN declarado é de apenas 51,4% do preço de mercado, com acentuada assimetria na distribuição espacial. Na região Norte, o valor atribuído à terra para fins fiscais é inferior a  $\frac{1}{4}$  do preço de mercado, ao passo que na região Sul esse número aproxima-se mais da realidade (86,5%), provavelmente em razão do fato de que nessa região predominam imóveis de menor dimensão, em geral explorados por unidades familiares.<sup>141</sup>

Ainda segundo o referido estudo, na região Centro-Oeste, os contribuintes informam, em média, 40,9%, ou seja, menos da metade do valor de mercado das terras.

---

<sup>140</sup> ATALIBA. Op. cit. p. 111.

<sup>141</sup> GUANZIROLI, Carlos E., *et al*. *Agricultura familiar e reforma agrária no século XXI*. São Paulo: Garamond/FAO/MDA, 2001, p. 241.

**Quadro 10 – Imóveis tributados, VTN Declarado X Preço de Mercado**

<b>REGIÃO</b>	<b>A</b> <b>VTN Médio ITR/97</b> <b>(R\$/ha)</b>	<b>B</b> <b>Preço Médio (R\$/ha)</b>	<b>A/B</b> <b>(%)</b>
<b>Norte</b>	<b>46,84</b>	<b>198,46</b>	<b>23,60</b>
<b>Nordeste</b>	<b>104,10</b>	<b>286,93</b>	<b>36,30</b>
<b>Centro-Oeste</b>	<b>190,61</b>	<b>465,23</b>	<b>40,90</b>
<b>Sudeste</b>	<b>696,52</b>	<b>1.229,60</b>	<b>56,70</b>
<b>Sul</b>	<b>981,15</b>	<b>1.134,99</b>	<b>86,50</b>
<b>Brasil</b>	<b>339,88</b>	<b>661,40</b>	<b>51,40</b>

Fonte: GUANZIROLI, Carlos E., et al. Agricultura familiar e reforma agrária no século XXI. São Paulo: Garamond/FAO/MDA, 2001, p. 241.

Verifica-se aqui, portanto, abstraídos os aspectos penais que a situação certamente enseja, a necessidade do estabelecimento de efetivos mecanismos administrativos que permitam a glosa das informações inverídicas, pois a autoridade tributária tem o poder-dever de identificar as inconsistências e proceder o lançamento, agora de ofício, dos valores devidos.

A lei 9.393/96 estabelece que o valor da terra nua - VTN, para fins de levantamento da base de cálculo do ITR, é o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas.

As construções, instalações e benfeitorias obedecem ao regime previsto no Código Civil e permitem visualizar a pronta disposição do proprietário em ocupar e desenvolver o imóvel rural.

As expressões culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas querem significar destinação econômica ao imóvel rural de forma que o meio de produção em estudo seja efetivamente utilizado para produção agropecuária e florestal.

Recorde-se que o ITR tem a importante função extrafiscal de impedir a manutenção de propriedades improdutivas e a presença dos elementos acima são indicativos de que o proprietário, titular do domínio útil ou posseiro a qualquer título busca cumprir a função social da propriedade já que investe no imóvel e tenta fazê-lo produzir.

Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

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

São áreas de preservação permanente as áreas ocupadas por florestas e demais formas de vegetação natural, sem destinação comercial, descritas nos artigos 2º e 3º da Lei 4.771/65 (Código Florestal).<sup>142</sup>

Segundo o artigo 1º do Código Florestal, com redação dada pelo artigo 1º da MP 2.166-67/2001, em vigor por força da EC 32/2001, área de preservação permanente é área protegida nos termos dos arts. 2º e 3º do Código Florestal, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas.

Paulo Afonso Leme Machado ensina que há muito se começou a ser utilizada a expressão “área de preservação permanente”. E o uso tem razão, segundo o mestre, pois se trata de um espaço territorial em que a floresta e a vegetação devem estar presentes. Se a floresta aí não estiver, ela deve ser aí

---

<sup>142</sup> Atualmente polêmico projeto de lei de reforma do código florestal visa reduzir as áreas de preservação permanente, como, por exemplo, as matas ciliares que de trinta metros, a depender da extensão dos rios, cairia para quinze metros. Além disso, propõe-se a transferência da competência legislativa para os Estados para o fim de definir o que sejam as áreas de reserva legal.

plantada. A idéia da permanência não está vinculada só à floresta, mas também ao solo, no qual ela está ou deve estar inserida, e à fauna (micro ou macro). Se a floresta perecer ou for retirada, nem por isso a área perderá sua normal vocação florestal.<sup>143</sup>

Desse modo, são de preservação permanente as áreas:

- a) com o fim de proteção aos cursos d'água, lagoas, nascentes, topos de morros, restingas e encostas;
- b) declaradas, por ato do Poder Público, destinadas a atenuar a erosão, fixar dunas, formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias, auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades militares, a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico, asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção, manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas, e assegurar condições de bem-estar público.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entende que em vista da natureza do lançamento por homologação do ITR, não há necessidade de prévia expedição de ato declaratório ambiental pelo IBAMA para que se reconheça a não-incidência da base de cálculo do ITR nas áreas de preservação permanente:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ITR. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA.

1. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que "o Imposto Territorial Rural - ITR é tributo sujeito a lançamento por homologação que, nos termos da Lei 9.393/1996, permite a exclusão da sua base de cálculo a área de preservação permanente, sem necessidade de Ato Declaratório Ambiental do IBAMA" (REsp 665.123/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 5.2.2007). No mesmo sentido: REsp 812.104/AL, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 10/12/2007; REsp 587.429/AL, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 2/8/2004.

2. Recurso especial não provido.

(REsp 1112283/PB, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/05/2009, DJe 01/06/2009)

---

<sup>143</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 13. ed., rev., atual. e ampl.. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 719.

Ao lado das áreas de preservação permanente, a legislação do ITR exclui da sua base de cálculo as áreas de interesse ambiental de utilização limitada que são, conforme abaixo, as áreas de reserva legal, as áreas imprestáveis para qualquer exploração agrária, as áreas de interesse ecológico, as reservas particulares do patrimônio particular, as áreas cobertas de vegetação nativa e as áreas alagadas para formação de usinas hidrelétricas.

Reserva legal é a área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas, conforme dispõe o artigo 1º do Código Florestal.

Paulo Afonso Leme Machado aduz que a reserva legal deve ser adequada à tríplice função da propriedade: econômica, social e ambiental. Use-se menos a propriedade, para usar-se sempre. A existência de uma reserva, segundo o referido professor, mais do que uma imposição legal, é um ato de amor a si mesmo e a seus descendentes.<sup>144</sup>

Área de reserva legal é a área da propriedade onde não é permitido o corte raso da cobertura florestal para fins de conversão a usos agropecuários, mas onde são permitidos outros usos sustentados que não comprometam a integridade dos ecossistemas que a formam (manejo sustentável).

O percentual mínimo da área de reserva legal varia para cada imóvel de acordo com a região, conforme previsto no artigo 16 da Lei 4.771/65. Na Amazônia Legal, o percentual é de oitenta por cento, nas áreas de cerrado localizadas na Amazônia Legal, o percentual é de trinta e cinco por cento, nas demais regiões do país, o percentual é de vinte por cento.

As áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas nas áreas de preservação

---

<sup>144</sup> MACHADO. Op. cit. p. 738.

permanente e áreas de reserva legal também podem ser deduzidas do total da área tributável pois cumprem, o mesmo papel.

São áreas declaradas pelo Poder Público, mediante ato do órgão competente, com a finalidade de proteção dos ecossistemas. Para efeitos de não incidência, mediante exclusão da base de cálculo do ITR, não são aceitas como interesse ecológico as áreas declaradas em caráter geral, por região local ou nacional, mas, sim, apenas as declaradas, em caráter específico, para determinadas áreas do imóvel.

São áreas comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, as declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual. É importante ressaltar que a imprestabilidade, neste caso, é para qualquer tipo de atividade de exploração.

Tal qual ocorre com as áreas de interesse ecológico, nas áreas imprestáveis a qualquer exploração, há necessidade de reconhecimento de tal condição por ato do órgão administrativo competente.

As áreas submetidas ao regime de servidão florestal estão previstas no artigo 44-A do Código Florestal que permite que o proprietário rural institua servidão florestal, mediante a qual voluntariamente renuncia, em caráter permanente ou temporário, a direitos de supressão ou exploração da vegetação nativa, localizada fora da reserva legal e da área com vegetação de preservação permanente.

A limitação ao uso da vegetação da área sob regime de servidão florestal deve ser, no mínimo, a mesma estabelecida para a reserva legal e deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, após anuência do órgão ambiental estadual competente, sendo vedada, durante o prazo de sua vigência, a alteração da destinação da área, nos casos de transmissão a qualquer título, de desmembramento ou de retificação dos limites da propriedade.

As áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, previstas no artigo 44 do Código Florestal, são aquelas nas quais não houve observância dos limites de reserva legal. Neste sentido, a lei estimula o proprietário do imóvel a recompor o

patrimônio natural destruído, ou fazer a respectiva compensação. Também incentiva-o a manter preservadas áreas superiores aos limites da reserva legal, ou seja, caso o proprietário resolva manter preservada área superior à prevista em lei, o legislador defere a ele uma exoneração (não-incidência) do ITR.

São as denominadas reservas particulares do patrimônio natural que são áreas de domínio privado especialmente protegidas por iniciativa de seu proprietário, mediante reconhecimento do Poder Público, por serem consideradas de relevante importância para a biodiversidade, ou por seus aspectos paisagísticos, ou ainda por suas características ambientais que justifiquem ações de reparação. São também excluídas da base de cálculo do ITR.

Evandro A. S. Grili<sup>145</sup> aduz ser caso de não-incidência tributária, ou seja, de impossibilidade de tributação destas áreas de interesse ambiental, porque, na verdade, as mesmas classificam-se como bens de interesse difuso e, portanto, não estão no domínio público, nem privado. São, segundo o referido autor, bens de interesse difuso e coletivo sobre os quais não pode recair a titularidade desta ou daquela pessoa física ou jurídica.

Muito embora denominando de isenção o que seria hipótese de não-incidência, com a devida vênia, o Professor Vladimir Passos de Freitas bem recorda que o ITR é um exemplo de tributo ambiental pois, além de ser utilizado para desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, serve, também para incentivar a existência de áreas naturais preservadas, conforme acima referido.<sup>146</sup>

A extrafiscalidade ambiental do ITR é tema por demais relevante, mas se enquadra, do ponto de vista metodológico, em outro requisito da função social da propriedade, que é o ambiental, objeto para futuros estudos já que no presente trabalho cuida-se de analisar apenas o aspecto econômico.

A previsão das áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público é novidade

---

<sup>145</sup> GRILI, Evandro Alves da Silva. *A não-incidência do IPTU sobre áreas urbanas de interesse ambiental*. Síntese jornal, v. 6, n. 65, p. 5, jul. 2002.

<sup>146</sup> FREITAS, Vladimir Passos de. *A constituição federal e a efetividade das normas ambientais*. São Paulo: Revista dos tribunais: 2000, p. 155.

legislativa trazida pela Lei 11.727, de 23 de junho de 2008 e se destina a cobrir lacuna na legislação eis que nestes casos havia a interpretação da administração tributária de que o ITR seria devido.

O Valor da Terra Nua Tributável - VTNT, que se constitui na base de cálculo do ITR, é obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total do imóvel.

Segue abaixo quadro demonstrativo da atual sistemática de apuração da base de cálculo do ITR:

**Quadro 11 – Apuração da Base de Cálculo do ITR**

<b>Valor Venal do Imóvel</b>	-	<b>Valor das Benfeitorias</b>	=	<b>Valor da Terra Nua</b>
<b>Área Total do Imóvel</b>	-	<b>Áreas Enumeradas no artigo 10, inciso II, da Lei 9.393/96</b>	=	<b>Área Tributável</b>
<b>Valor da Terra Nua Tributável</b>	=	<b>Valor da Terra Nua X Área Tributável</b>	/	<b>Área Total do Imóvel</b>

A aparente complexidade no levantamento da base de cálculo do ITR se justifica face aos princípios constitucionais em ponderação. Além da questão ambiental, facilmente perceptível pela não incidência das áreas de interesse ambiental por determinação legal, ou voluntária, estão excluídas todas as áreas não relacionadas à atividade produtiva (áreas imprestáveis para qualquer fim), e, também, o valor das benfeitorias, o que não deixa de ser um estímulo à produtividade pois quanto mais benfeitorias no imóvel menor a base de cálculo e, conseqüentemente, menor o imposto a pagar.

Por fim, a crítica que fica, no que tange à base de cálculo, é a distorção provada pelos estudos da Fundação Getúlio Vargas que demonstram que os produtores, com o fito de pagar menos ITR, acabam por informar a menor o valor venal do imóvel, o que significa elevados índices de evasão fiscal, já que a administração tributária não dispõe de meios para a aferição da veracidade das informações ainda que do ponto de vista da legislação é permitido a realização da glosa das informações inverídicas.

#### 4.2.6.2 ALÍQUOTA

O segundo elemento do critério quantitativo da hipótese de incidência tributária é a alíquota. Agregada à base de cálculo ela serve ao desiderato de estabelecer o *quantum* decorrente da obrigação tributária.

O professor Paulo de Barros Carvalho aduz que congregada à base de cálculo, a alíquota, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação tributária que nascera do acontecimento do fato típico.<sup>147</sup>

Geraldo Ataliba observa que não basta para a fixação do *quantum debeat*, a indicação legal da base imponible. Somente ela não é critério suficiente para a determinação *in concreto* do vulto do débito tributário, resultante da obrigação tributária. A lei deve estabelecer outro critério quantitativo que, segundo o mestre, combinando-se com a base imponible permita a fixação do débito tributário, decorrente de cada fato imponible. Cada obrigação tributária se caracteriza por ter certo valor, que só pode ser determinado mediante a combinação de dois critérios numéricos: a base imponible e a alíquota.<sup>148</sup>

No estudo do ITR, o estudo da alíquota assume especial importância, pois ela é citada expressamente pelo constituinte como o instrumento apto a incentivar a produtividade agrária.

As alíquotas são expressões numéricas que, aplicadas sobre a base de cálculo, indicam o valor da obrigação tributária. São de duas espécies: a) Alíquota específica que é aquela estabelecida por unidade de medida, ou seja, é aquela expressa por uma quantia determinada, em função da unidade de quantificação dos bens, como, por exemplo, tantos reais por metro, tantos reais por tonelada, tantos reais por maço, etc.; b) A alíquota *ad valorem* que é indicada em porcentagem sobre o valor do bem, corresponde, portanto, à

---

<sup>147</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 371.

<sup>148</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 9. tir. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 114-115.

forma tradicional de critério quantitativo que é justamente a atribuição de um percentual a depender do valor do bem.

As alíquotas do ITR são, portanto, *ad valorem*, pois são estabelecidas em percentuais sobre o valor do bem, valor venal fundiário, no caso, do imóvel agrário. Segundo o anexo único da Lei 9.393/96, as alíquotas do ITR variam de 0,03% (três décimos por cento) a 20,00% (vinte por cento) do valor do imóvel, a depender das respectivas dimensões e grau de utilização do bem. Cuida-se de espectro relativamente alto de variação, pois a maior alíquota (20%) é 666 (seiscentos e sessenta e seis) vezes superior à menor (0,03%), o que significa boas possibilidades de dar incentivo ao cumprimento do requisito econômico da função social da propriedade.

Estabelece o referido anexo 6 (seis) faixas de dimensão de imóveis agrários (até 50 ha.; de 50 a 200 ha.; de 200 a 500 ha.; de 500 a 1000 ha.; de 1000 a 5000 ha.; acima de 5000 ha.) que, combinadas com o grau de utilização da terra, informam a alíquota aplicável.

Consta, também no anexo, cinco faixas de grau de utilização (acima de 80%; de 65% a 80%; de 50% a 65%; de 30% a 50%; abaixo de 30%) que são justamente os indicativos da destinação econômica da imóvel rural, observando-se os índices de produtividade agrária, conforme já estudado linhas acima.

Como visto, para o fim de cumprir o desiderato constituinte de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, foram fixadas alíquotas progressivas para fins de cálculo do ITR. Trata-se da extrafiscalidade agrária, estabelecida no artigo 153, § 4º, inciso I, da Constituição Federal.

Portanto, o ITR é um imposto progressivo por mandamento constitucional que subordina o exercício da competência tributária da União ao estabelecimento de alíquotas progressivas que desestimulem a manutenção de propriedades improdutivas.

Assim, o ITR varia suas alíquotas a partir do conceito de grau de utilização, ou seja, quanto maior for o grau de utilização do imóvel, menor a alíquota aplicada. Quanto menor grau de utilização, maior a alíquota aplicável. As alíquotas também são progressivas de acordo com as dimensões do imóvel rural, conforme tabela constante no anexo único da Lei 9.393/96.

A doutrina aponta uma possível inconstitucionalidade da utilização do tamanho do imóvel como parte da progressividade da alíquota do ITR. Leandro Paulsen<sup>149</sup> aduz que

Trata-se de variável que não autoriza o estabelecimento de alíquotas diferenciadas. Permanece, pois, quanto a tal ponto, a mesma situação que se tinha à luz da redação original do § 4.º. Graduação de alíquota em função das dimensões do imóvel, tal como consta da tabela anexa à Lei 9.393/96, não possuía suporte constitucional e continua sendo vedada. De fato, o critério tem que ser necessariamente o grau de produtividade, não se prestando para tanto as dimensões do imóvel.

Com efeito, o ITR é um imposto real, que incide sobre o patrimônio imobiliário rural. À luz da ordem constitucional anterior à Emenda 29/2000, o Supremo Tribunal Federal decretou, em diversas oportunidades, a inconstitucionalidade do IPTU progressivo no tempo justamente sob o argumento da impossibilidade da previsão de alíquotas progressivas para o referido tributo, já que tal atributo liga-se à capacidade contributiva do sujeito passivo (art. 145, §1º, da CF/88).

Veja-se a seguinte ementa:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU PROGRESSIVO. ARTIGO 67 DA LEI 691/84. MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. O artigo 67 da Lei 691/84 do Município do Rio de Janeiro não foi recebido pela Constituição do Brasil, dado que estabeleceu a progressividade do IPTU em função da área e da localização dos imóveis, circunstâncias ligadas à capacidade contributiva. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AI 481031 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Primeira Turma, julgado em 31/08/2004, DJ 17-09-2004 PP-00073 EMENT VOL-02164-06 PP-01042)

Somente após a EC 29/2000, que autorizou de forma expressa tal progressividade na nova redação do artigo 182, § 4º, inciso II, é que se pode admitir tal instrumento tributário caso seja objetivo do Município incentivar o cumprimento da função social da propriedade. É o que diz a Súmula 668 da Suprema Corte:

---

<sup>149</sup> PAULSEN. Op. cit. p. 354.

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da emenda constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Tanto o IPTU como o ITR são impostos sobre a propriedade imobiliária, e se encontram constitucionalmente conformados pelo instituto da extrafiscalidade que, conforme já referido, estimula ou desestimula comportamentos sempre no objetivo de promover o cumprimento da função social da propriedade.

O Supremo Tribunal Federal assentou que a progressividade das alíquotas do IPTU somente é possível a partir da EC 29/2000. Por serem impostos sobre a propriedade imobiliária poderia se questionar a aplicabilidade de tal instituto para ambas as espécies de impostos.

Ocorre que a extrafiscalidade do ITR não é simétrica à do IPTU, ou seja, os precedentes do Supremo supra transcritos não se aplicam inteiramente na tributação do imóvel rural já que não autoriza a progressividade das alíquotas em função das dimensões da terra, reveladoras de maior capacidade contributiva, ainda que isso fosse desejável pois se constituiria numa forma de estimular a redução da concentração fundiária que atualmente é um dos principais entraves ao pleno desenvolvimento do campo.

A Constituição conforma a competência tributária da União para que as alíquotas do ITR sejam progressivas em função da produtividade do imóvel. Em nenhum momento autoriza utilizar as dimensões do imóvel como critério de variação do referido critério quantitativo.

Assim, com razão o Professor Leandro Paulsen quando aponta inconstitucionalidade no anexo único da Lei 9.393/96, pois, por ele as alíquotas do ITR variam em função das dimensões do imóvel e da produtividade. Constitucional seria a progressividade somente em função da produtividade, esta sim é um critério aceitável face ao que prevê a Constituição.

Mesmo assim, face às atuais deficiências na administração e cobrança do ITR, não se visualiza conveniente a retirada do mundo jurídico da progressividade em razão das dimensões do imóvel rural, visto que se isto

houver, agravada estará a situação de inconstitucionalidade que envolve a espécie tributária em estudo.

Isto significa dizer que o afastamento do referido critério de progressividade (dimensões do imóvel) tem o condão de atuar em sentido contrário ao programa constitucional da produtividade e da distribuição justa de terras.

Aplicável, nesta situação, o instituto da declaração de inconstitucionalidade, sem a pronúncia de nulidade, face ao risco do agravamento da situação inconstitucional, teoria já admitida pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1926 MC / PE, da relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence.<sup>150</sup>

Mas, o que é a progressividade de alíquotas?

Conforme visto, as alíquotas do ITR são *ad valorem*. Estas, por sua vez, classificam-se em cinco sub-espécies: a) progressivas; b) proporcionais; c) seletivas; d) regressivas; e, e) “zero”.<sup>151</sup>

As alíquotas do ITR são *ad valorem* na modalidade “progressivas”, pois variam para mais à medida que aumenta sua base de cálculo. Segundo Leandro Paulsen, não houvesse expressa autorização constitucional, o ITR, como imposto real, não poderia ser progressivo.<sup>152</sup>

Paulo de Barros Carvalho, ao citar Aires Fernandino Barreto, leciona que o legislador utiliza as alíquotas progressivas, para nominar aquelas que aumentam à medida que cresce a base calculada, e alíquotas regressivas as que variam para menor, consoante o crescimento da base calculada, a partir de determinado piso.<sup>153</sup>

No caso do ITR, em verdade, as alíquotas serão progressivas em relação à área total do imóvel e regressivas em relação ao grau de utilização,

---

<sup>150</sup> ADI 1926 MC / PE - PERNAMBUCO MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE Julgamento: 19/04/1999 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJ 10-09-1999 PP-00002 EMENT VOL-01962-01 PP-00022

<sup>151</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12 ed. atual. São Paulo: Renovar, 2005, p. 254.

<sup>152</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 354.

<sup>153</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 214.

pois crescem as alíquotas em relação às dimensões do imóvel e, por outro lado, diminuem quanto maior o grau de utilização da terra.

Entretanto, em verdade, regressividade e progressividade são sinônimos, faces da mesma moeda, pois podem assumir a mesma conotação, caso se realize um raciocínio inverso, ou seja, no caso do ITR, as alíquotas são progressivas e regressivas conforme as dimensões do imóvel e do seu respectivo grau de utilização.

O anexo único da Lei 9.393/96 estabelece a tabela com as alíquotas em função das dimensões do imóvel e do grau de utilização:

**Quadro 12 – Alíquotas do ITR**

Área total do imóvel (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO - GU ( EM %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
<b>Até 50</b>	<b>0,03</b>	<b>0,20</b>	<b>0,40</b>	<b>0,70</b>	<b>1,00</b>
<b>Maior que 50 até 200</b>	<b>0,07</b>	<b>0,40</b>	<b>0,80</b>	<b>1,40</b>	<b>2,00</b>
<b>Maior que 200 até 500</b>	<b>0,10</b>	<b>0,60</b>	<b>1,30</b>	<b>2,30</b>	<b>3,30</b>
<b>Maior que 500 até 1.000</b>	<b>0,15</b>	<b>0,85</b>	<b>1,90</b>	<b>3,30</b>	<b>4,70</b>
<b>Maior que 1.000 até 5.000</b>	<b>0,30</b>	<b>1,60</b>	<b>3,40</b>	<b>6,00</b>	<b>8,60</b>
<b>Acima de 5.000</b>	<b>0,45</b>	<b>3,00</b>	<b>6,40</b>	<b>12,00</b>	<b>20,00</b>

Fonte: anexo único da LITR

Para se determinar o grau de utilização do imóvel e, para isso, se calcular a alíquota aplicável, é preciso determinar a relação percentual entre a área aproveitável e a área efetivamente utilizada. Por exemplo, um imóvel com área total entre 50 e 200 hectares, com área utilizada de 80,0 hectares e área aproveitável de 115,0 hectares terá 69,6% de grau de utilização. Neste caso a alíquota aplicável seria 0,40%, conforme consta na tabela acima.

É aqui no critério quantitativo da hipótese de incidência tributária, mais especificamente na alíquota, que o legislador constituinte estabeleceu um programa normativo que, infelizmente, não vem a legislação ordinária cumprindo da forma como deveria, pois, conforme explicitado mais acima, extrafiscalidade do ITR, atualmente, não se faz de acordo com a Constituição.

Uma das razões é a supressão de base de cálculo identificada a partir de estudos da Fundação Getúlio Vargas que demonstrou, às escancaras, que o valor da terra informado pelos contribuintes, na ocasião do lançamento tributário, não corresponde, em grande parte dos casos, ao valor real dos imóveis. Isto por si só já justificaria a adoção de providências no âmbito administrativo para o saneamento da ilegalidade endêmica que parece ter se instalado no âmbito do ITR.

A legislação oferece à administração tributária os mecanismos legais para a correção dos desvios na base de cálculo do ITR, informada pelo sujeito passivo, visto que permite à autoridade tributária efetuar a revisão *ex officio* nos termos dos artigos 145, inciso III, 149 e 150 do Código Tributário Nacional.

Ao Estado, através da administração tributária, incumbe o dever de proceder à instauração de processo administrativo-fiscal para o fim de lançar de ofício os valores corretos do ITR, através do levantamento, ainda que por amostragem, da respectiva base de cálculo, em conformidade com os valores do mercado das terras. Dúvidas não há de que a tarefa é hercúlea, porém necessária visto estar prevista em lei.

Entretanto, no que tange às alíquotas do ITR, dificuldades existem que demandam um esforço hermenêutico mais aprofundado para que se preserve a legislação e se faça cumprir o mandamento constitucional do estímulo à produtividade agrária.

A primeira dificuldade já foi identificada linhas acima. O ITR, de acordo com a lei 9.393/96, e da forma que atualmente é administrado pela Receita Federal do Brasil, não é progressivo em função da produtividade do imóvel agrário pelo menos em relação aos produtos agrícolas, aquícolas e granjeiros.

Com efeito, a legislação do ITR apenas exige índices de rendimento para as áreas que sejam objeto de exploração extrativa, e índices de lotação por zona de pecuária para as áreas de pastagem (art. 10, inciso V, alínea "a", da Lei 9.393/96). Portanto, ao não se aplicar as densidades mínimas de exploração para áreas plantadas com produtos vegetais (lavouras temporárias e/ou permanentes), permite-se que o contribuinte pratique ações de elisão fiscal, mediante adequado planejamento tributário. Assim sendo, numa

situação limite, é possível declarar como utilizada uma área que contenha apenas um “pé de feijão” por hectare, sem incorrer em crime fiscal.<sup>154</sup>

A esta última observação do Carlos Guanziroli, é preciso acrescentar que, ao menos do ponto de vista tributário, a lei do ITR, aparentemente, conformou a hipótese de incidência tributária do referido tributo em discordância com o princípio constitucional da extrafiscalidade agrária.

Ora, se as alíquotas não variam em conformidade com a produtividade agrária, visto que esta se presume alcançada para todos os produtos vegetais (agrícolas), aquícolas e granjeiros, não há que se falar em progressividade. Uma área plantada, ainda que seja com um “pé de feijão”, terá que ser considerada como utilizada em sua totalidade, razão pela qual o sujeito passivo se servirá da menor alíquota aplicável face às dimensões da propriedade.

Mais adiante, ao final do trabalho, sugere-se um caminho hermético para sanear este aparente conflito entre a lei que regula o ITR e a Constituição.

---

<sup>154</sup> GUANZIROLI, Carlos E., *et al. Agricultura familiar e reforma agrária no século XXI*. São Paulo : Garamond/FAO/MDA, 2001, p. 245-246.

## **5 O CUMPRIMENTO DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL DA REGIÃO CENTRO-OESTE**

O presente trabalho tem por objetivo principal analisar o cumprimento da função extrafiscal do ITR, ou seja, desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, conforme o mandamento constitucional do artigo 153, § 4º, inciso I.

Os principais instrumentos para incentivo à produtividade agrária são os previstos na Constituição Agrária, subsistema constitucional dicotômico, que se divide em dispositivos que tratam da reforma agrária, forma direta de intervenção na propriedade, mecanismo fundado no ordenamento jurídico clássico-repressivo, que atua quando já se instalou a ilicitude configurada pelo descumprimento da função social da propriedade, e por um dos instrumentos de política agrícola, que é a extrafiscalidade agrária, um instrumento fiscal, que configura forma indireta de intervenção na propriedade, fundado na função premial do direito, que atua previamente à ocorrência da ilicitude, pois incentiva comportamentos tendentes a dar cumprimento à função social da propriedade.

Ambos os instrumentos devem ser compatibilizados, nos termos do artigo 187, § 2º, da Carta. Por tal razão, e por força da interpretação conjunta dos dispositivos constitucionais que cuidam da propriedade agrária, e sua respectiva função social, além do disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, conclui-se que a produtividade é um instituto uno, seja para reforma agrária, seja para a tributação agrária.

Por tais motivos não se vislumbra constitucional, salvo observado o trabalho exegético acima desenvolvido, a ausência de índices mínimos de produtividade agrária para as atividades de produção vegetal (agrícola), aquícola e granjeira da forma como estabelecido na LITR.

Entretanto, conforme abaixo, ainda que se considerem os índices de produtividade admitidos expressamente pela LITR, ou seja, somente sobre as atividades pecuária e extrativa, nem aí se observa o cumprimento da função social da propriedade, no seu aspecto econômico.

A preocupação se dá justamente porque, conforme abaixo demonstrado, os registros do INCRA e da Receita Federal do Brasil, órgãos responsáveis pelas administrações fundiária e tributária em nível federal, são incongruentes.

A Estatísticas Cadastrais do INCRA, de 1992, confeccionadas pela autarquia fundiária para analisar a situação dos imóveis rurais no Brasil, indicam que o grau de utilização da terra – GUT, no período analisado, é, em média, de 59,1%; entretanto, dados de 1997, da RFB indicam que o grau de utilização – GU, confeccionados a partir de informações prestadas pelos produtores rurais, pois o ITR é um tributo lançado por homologação, é, em média, de 86,9%.

Ainda que não se possa exigir uma confluência perfeita e simétrica entre os dados, pois submetidos a estruturas administrativas diferentes, o que explica, mas não justifica, é fato que o elevado grau de divergência nas informações estão a demonstrar, no mínimo, a necessidade de revisão da legislação do ITR e da sua administração.

## 5.1 O CADASTRO DO INCRA

Segundo Cleuler Barbosa das Neves, o cadastro do INCRA informava, no ano 1992, que para fins de Reforma Agrária, o GUT (grau de utilização) médio dos imóveis rurais no Brasil (59,1%) não atingia o valor mínimo de 80% (oitenta por cento) legalmente exigido para que fossem considerados produtivos e, assim, não suscetíveis de sofrerem a desapropriação agrária, por descumprimento do previsto no artigo 186, *caput* e inciso I, da Constituição Federal, ou seja, do requisito econômico da função social da propriedade, em sua vertente econômica.<sup>155</sup>

A tabela do INCRA, abaixo, demonstra tal realidade:

---

<sup>155</sup> NEVES, Cleuler Barbosa das. *O ato administrativo na tutela ambiental do solo rural: Uma análise da erosão liminar e do uso do solo na bacia do ribeirão João Leite*. Tese apresentada como exigência parcial para a obtenção do grau de Doutor em Ciências Ambientais, linha de pesquisa em Direito Ambiental, junto ao Programa de Doutorado em Ciências Ambientais – Ciamb da Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação – PRPPG da Universidade Federal de Goiás – UFG. Março de 2006, p. 168.

**Quadro 13 – Grau de Utilização por Tamanho de Imóvel**

<b>Tamanho do Imóvel (HA)</b>	<b>Grau de Utilização (%)</b>
<b>até 50</b>	<b>69,8</b>
<b>&gt;50 até 200</b>	<b>61,8</b>
<b>&gt;200 até 500</b>	<b>64,5</b>
<b>&gt;500 até 1000</b>	<b>64,9</b>
<b>&gt;1000 até 5000</b>	<b>56,9</b>
<b>&gt;5000</b>	<b>47,5</b>
<b>Total</b>	<b>59,1</b>

Fonte: GUANZIROLI, Carlos E., et al. *Agricultura familiar e reforma agrária no século XXI*. São Paulo: Garamond/FAO/MDA, 2001, p. 243.

Por tal tabela, 59,1% (cinquenta e nove vírgula um por cento) dos imóveis rurais no Brasil, em média, não cumprem o requisito da produtividade mínima de 80% (oitenta por cento) exigidos pela lei. Em tese, são suscetíveis à desapropriação para fins de reforma agrária, caso sejam enquadrados nos demais requisitos para tal tipo de intervenção do estado na propriedade (não serem únicas pequenas e médias propriedades, etc.).

Demonstra, ainda, que os menores imóveis (até 50 hectares) possuíam grau médio de utilização maior que os demais imóveis, fato que se pode explicar a partir da importância da agricultura familiar no contexto socioeconômico do campo.

Além disso, os maiores imóveis são justamente os mais improdutivos, razão pela qual justifica-se a manutenção, ainda que provisória, da progressão de alíquotas do ITR tomando-se em conta as dimensões da terra.

As Estatísticas realizadas pelo INCRA partem de informações prestadas não somente pelos produtores, mas, também de seus órgãos e unidades regionais. Por tal razão, são dados confeccionados e compilados no âmbito interno da autarquia, a partir de informações produzidas por seus próprios órgãos e agentes.

Dados do INCRA indicam que, em 1992, havia 35.083 imóveis improdutivos com área superior a 1000 hectares. Eles abrangeriam 153 milhões de hectares, um território equivalente aos da França, Espanha, Alemanha, Suíça e Áustria somados.

A pequena propriedade, conforme demonstram as estatísticas é a principal fonte de produção agrária. Segundo dados do Censo Agropecuário de 1996, os pequenos estabelecimentos agropecuários são responsáveis pela maior parte da produção agropecuária brasileira, embora detenham apenas cerca de 29% da área total.<sup>156</sup>

Os dados demonstram que quanto maior a propriedade, menor o grau de utilização da terra, o que explica, em parte, a preferência do Constituinte pela desapropriação das grandes propriedades, conforme se conclui da leitura do artigo 185 da Constituição.

E explicam também o fato de que a tributação sobre a propriedade improdutiva deve, ou deveria, ser maior em relação aos grandes imóveis, já que os dados demonstram que são menos eficientes.

## 5.2 O CADASTRO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Por outro lado, a Receita Federal, atualmente responsável pela administração e arrecadação do ITR, tem informações incongruentes com a realidade retratada pelo INCRA.

Conforme a tabela abaixo, a maioria dos imóveis rurais alegam cumprir o requisito da produtividade, posto que 86,9% (oitenta e seis vírgula nove por cento) dos declarantes do ITR no ano de 1997 informaram ter grau de utilização superior a 80% (oitenta por cento), razão pela qual, nos termos da lei 9.393/96, sujeitaram-se a alíquotas menos gravosas.

**Quadro 14 - Imóveis Tributados Segundo o Grau de Utilização**

Tamanho do Imóvel (HA)	>80	>65<80	>50<65	>30<50	<30
até 50	88%	4%	2%	1%	4%
>50 até 200	84%	8%	4%	2%	2%
>200 até 500	86%	7%	3%	2%	2%
>500 até 1000	87%	7%	3%	1%	2%
>1000 até 5000	86%	6%	3%	2%	4%
>5000	85%	5%	2%	2%	6%

<sup>156</sup> Esta informação está contida no site [http://www4.fct.unesp.br/nera/atlas/agropecuaria.htm#producao\\_agropecuaria](http://www4.fct.unesp.br/nera/atlas/agropecuaria.htm#producao_agropecuaria) consulta em 04/06/2010.

TOTAL	86,9%	5,4%	2,5%	1,5%	3,7%
-------	-------	------	------	------	------

Fonte: GUANZIROLI, Carlos E., *et al.* Agricultura familiar e reforma agrária no século XXI. São Paulo: Garamond/FAO/MDA, 2001, p. 243.

A pergunta óbvia é acerca da origem de tal inconsistência. Como ocorre a diferença entre o que diz o cadastro do INCRA (GUT médio de 59,1 %) a informar ser baixa a produtividade e, ao mesmo, o da Receita Federal trazer dado diametralmente oposto (GU médio de 86,9%)?

Segundo Cleuler Barbosa das Neves, a circunstância do ITR submeter-se ao lançamento na modalidade por homologação, permite ao produtor interessado em pagar menos tributo simplesmente informar um grau de utilização superior ao realmente existente. Diz o mestre que “como ao proprietário é dado o direito de mentir para o fisco, não raro as suas declarações simulam dados tendentes a minorar o pagamento do imposto.”<sup>157</sup>

Esta informação vem corroborada por Bastiaan Philip Reydon e Ludwig Einstein Agurto Plata quando informam, ao analisar a tabela acima, que o contribuinte do ITR, independente da dimensão do imóvel, procurou demonstrar a utilização produtiva de sua terra, tanto que há pouca dispersão em torno da média, situada em torno de 87%. Nessa faixa de grau de utilização, as alíquotas do ITR variam de 0,03% a 0,45%, o que reduz consideravelmente a arrecadação do tributo.<sup>158</sup>

Assim, os números demonstram que a histórica preocupação em dar destinação produtiva às terras, iniciadas em 1375, por força da Lei das Sesmarias, em Portugal, não encontrou, ainda, mecanismos eficientes de incentivo no direito brasileiro.

A progressividade das alíquotas do ITR, em função da produtividade do imóvel agrário, iniciada pelo Estatuto da Terra, e constitucionalizada pela

---

<sup>157</sup> NEVES, Cleuler Barbosa das. *O ato administrativo na tutela ambiental do solo rural: Uma análise da erosão liminar e do uso do solo na bacia do ribeirão João Leite*. Tese apresentada como exigência parcial para a obtenção do grau de Doutor em Ciências Ambientais, linha de pesquisa em Direito Ambiental, junto ao Programa de Doutorado em Ciências Ambientais – Ciamb da Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação – PRPPG da Universidade Federal de Goiás – UFG. Março de 2006, p. 166.

<sup>158</sup> PLATA, Ludwig Einstein Agurto, REYDON, Bastiaan Philip. *Políticas de intervenção no mercado terras no governo FHC*. In Brasil, Ministério do Desenvolvimento Agrário. Núcleo de Estudos Agrários e Desenvolvimento Rural. *Mercados de terras no Brasil : estrutura e dinâmica* / organizadores Bastiaan Philip Reydon. Francisca Neide Maemura Cornélio. Brasília, 2006.

Constituição de 1988, não se mostra eficiente ao ponto de realmente estimular o proprietário a dar destinação econômica ao seu imóvel e assim cumprir um dos requisitos da função social da propriedade.

### 5.3 POSSÍVEIS SOLUÇÕES PARA A DIVERGÊNCIA

Para se saber se o ITR cumpre sua destinação constitucional basta responder a uma pergunta: retirando-o do ordenamento jurídico, seja mediante o não exercício de sua competência tributária, seja simplesmente exigindo-o com alíquotas módicas e de apenas algumas atividades agrárias, como ocorre na atualidade, haverá alguma alteração no quadro fundiário brasileiro e na produtividade dos imóveis rurais?

A resposta negativa se impõe, pois, conforme espera-se ter demonstrado, referida espécie tributária é neutra no sentido de estimular ou desestimular o comportamento desejado pelo constituinte de efetivamente evitar a manutenção de propriedades improdutivas. Sua extrafiscalidade é nula, pois não estimula ou desestimula comportamentos, implicando, conforme disse Roberto Ferraz, em referência acima, na única certeza de que o Estado deixa de arrecadá-lo, conforme o seu efetivo potencial.

As razões são as mais diversas, assim como os caminhos necessários à solução do problema.

A transferência da capacidade tributária ativa para os municípios que celebrarem convênio com a União parece ser um dos caminhos rumo ao efetivo cumprimento do papel do ITR no âmbito do Sistema Tributário Nacional.

Em verdade, é de todo conveniente que a competência tributária, ou capacidade tributária ativa, dos tributos incidentes sobre a propriedade imobiliária seja, de fato, transferida para os municípios. São eles que estão mais próximos do sujeito passivo e têm, teoricamente, condições de elaborar cadastros imobiliários minimamente confiáveis.

Por esta razão, a EC 42/2003, atendendo a um reclamo do movimento municipalista, foi correta em ampliar a participação dos municípios no produto da arrecadação do ITR caso houvesse a celebração de convênio com a União, com a transferência da capacidade tributária ativa.

Por sua proximidade com o signo exteriorizador da riqueza tributável – propriedade imobiliária e seus desdobramentos, mais facilmente elaborariam o respectivo cadastro e menos distorções na arrecadação ocorreriam, visto que a administração tributária municipal teria um conhecimento mais atualizado do valor das terras.

Entretanto, tal solução esbarra num problema: a finalidade extrafiscal do ITR, que é estimular a produtividade agrária, pode ser contraditória com o interesse fiscal dos municípios de arrecadar.

É dizer que quanto mais eficiente for um município no papel fiscalizador do ITR, menos irá arrecadar pois se as alíquotas são progressivas em função da produtividade do imóvel, quanto mais produtivos os imóveis em determinada municipalidade, menos ITR, em tese, deverá ser recolhido.

De fato, é um problema estrutural que precisa ser solvido, pois, da forma como está colocada, a transferência da capacidade tributária ativa do ITR para os municípios conflita com o interesse da União em estimular a produtividade agrária.

Mas, não deixa de ser um avanço no sentido de propiciar a melhoria das informações, ou seja, num primeiro momento, onde o que de fato existe é um objetivo arrecadatário, os municípios interessados cumprirão o relevante papel de atualizar o cadastro dos imóveis rurais, tornando-os mais próximos da realidade, através de informações mais fidedignas.

Nesta fase, haverá ampliação da receita global do tributo. Entretanto, posteriormente, é possível que haja necessidade de, novamente, alterar a sistemática de cobrança, posto que, conforme dito, o objetivo extrafiscal da União (estimular a produtividade) conflita com o objetivo fiscal dos municípios (arrecadação).

Assim, a EC 42/2003 cumpriria o importante objetivo de reduzir a sub-tributação do ITR em função da prestação de informações inverídicas pelos sujeitos passivos no que tange ao valor das terras, culminando assim com a redução da base de cálculo do tributo.

Por outro lado, conforme acima já referido, a progressividade do ITR não vem sendo respeitada pela LITR pois não há a previsão de índices de

produtividade para a maioria das atividades agrícolas, aquícolas e granjeiras porque a lei 9.393/96 aparentemente assim não teria previsto.

De fato, a LITR, em seu art. 10, §1º, V, somente se refere a índices de produtividade para as atividades pecuária e extrativa.

Aqui, a extrafiscalidade do ITR morre, porque não há progressividade de alíquotas em razão da produtividade dos produtos agrícolas, importante fatia do mercado agrícola, e alvo de históricas e freqüentes preocupações do legislador.

É renegada aqui a densidade normativa do princípio da extrafiscalidade agrária, em franca desobediência ao artigo 153, § 4º, inciso I, da Constituição Federal, tão defendida linhas acima.

Assim, mister se faz interpretação principiológica que, mantendo em vigência os dispositivos legais em estudo, permitam trazer a legislação do ITR às trilhas da constitucionalidade que exige, da referida espécie tributária, a progressividade das alíquotas para o estímulo da produtividade em todas as atividades agrárias.

Deste modo, melhor recomendação parece não ser senão a que pugna pela aplicação aos produtos vegetais, aquícolas e granjeiros, dos índices de produtividade previstos na legislação da reforma agrária, especialmente na Lei 8.629/93, e na Instrução Normativa 11/2003, do INCRA, já estudada.

As razões são diversas para a defesa deste ponto de vista.

De início, cumpre observar que o instituto da produtividade, do ponto de vista tributário, é uno, ou seja, não é possível considerar válido um conceito bi-partido de propriedade produtiva. Assim, não se pode defender a existência de uma propriedade produtiva para fins tributários e, ao mesmo tempo, improdutiva para fins de reforma agrária e vice versa.

O que se pode admitir, e isto é aceitável, são graduações na forma de intervenção do Estado na propriedade e no domínio econômico. Mas tais intervenções somente são justificáveis caso se tenha um único referencial constitucional.

O ITR, ainda que seja um imposto sobre a propriedade imobiliária, está posto na Carta de forma a estimular o exercício do direito de propriedade

rural de forma a levá-la ao cumprimento de sua função social. Especificamente, cabe-lhe o papel de estimular a produtividade agrária que é o requisito econômico da função social e que, portanto, serve-se do instituto da progressividade para o alcance dos desígnios constitucionais que podem ser resumidos na dicotomia do direito agrário (reforma agrária e política agrícola).

A competência tributária do imposto em estudo não diz respeito apenas ao direito de propriedade, mas à propriedade produtiva; ou seja, a propriedade rural cumpridora do requisito constitucional da produtividade tem direito a uma tributação menos onerosa.

O artigo 110 do Código Tributário Nacional estabelece que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Como recorda o Professor Leandro Paulsen, em comentário ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, não apenas os conceitos, institutos e formas de direito privado não podem ser deturpados pelo legislador, mas toda e qualquer palavra utilizada pelo constituinte.<sup>159</sup>

Propriedade é sim um instituto de direito privado, ainda que na atualidade seja um instituto relido à luz do direito público. Produtividade agrária é um conceito de direito público que, na ordem constitucional, limita e condiciona o direito de propriedade podendo levá-lo, em caso de descumprimento, à desapropriação ou à tributação mais gravosa.

Quando se trata da propriedade rural, da forma como colocada no Texto Constitucional, não é possível cindir os conceitos em referência. Propriedade agrária, à luz da Constituição, é propriedade condicionada ao cumprimento de sua função social da qual a produtividade é instituto atavicamente jungido e inseparável (arts. 5º, incisos XXII e XXIII; arts. 153, § 4º, inciso I; 185, inciso II; 186, *caput* e inciso I).

---

<sup>159</sup> PAULSEN, Leandro. Direito tributário. *Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 930.

Portanto, a produtividade agrária é uma só tanto para fins tributários como para fins de reforma agrária, sendo injustificável do ponto de vista constitucional a utilização de dois diplomas normativos ordinários para tratar do mesmo tema (art. 6º da lei da reforma agrária e art. 10 da lei do ITR), de forma diferenciada.

Deste modo, não poderia a lei do ITR deixar de prever índices de produtividade agrária para os produtos agrícolas, aquícolas e granjeiros, se a Constituição assim o exige. Poderia fazê-lo de forma a graduar tal produtividade, mas não poderia eliminá-la, seja por omissão, seja pela supressão através de mecanismos exonerativos.

Assim, em vista da omissão legislativa da lei do ITR, que deixou de consignar índices de produtividade para as atividades agrícolas, aquícolas e granjeiras, mister utilizar o disposto na legislação da reforma agrária, especificamente os índices de produtividade previstos na Instrução Normativa 11/2003, do INCRA.

A interpretação é jurídica e está fundamentada nos dispositivos constitucionais acima, que prevêm como único o instituto da produtividade agrária que abarca todos os elementos da Constituição Agrária.

Além disso, à omissão do legislador tributário pode ser aplicado o disposto nos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil - LICC:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Cumprido observar que a lei 9.393/96 não revogou de forma expressa nenhum dos dispositivos da lei 8.629/93, conforme diz seu artigo 24. Além disso, não é com ela incompatível ou cuidou de regular inteiramente a matéria tratada na lei da reforma agrária. Assim, também não há que se perquirir a respeito de revogação total.

Por força do § 1º, do artigo 2º, da LICC não é possível defender a incompatibilidade dos diplomas normativos agrários em estudo, pois tanto a LRA, como a LITR, preocupam-se em dar tratamento à questão da produtividade agrária. Recorde-se que o artigo 187, § 2º, da Constituição, estabelece que serão compatibilizadas as ações de política agrícola e de reforma agrária.

Esta dicotomia compatibilizada da Constituição Agrária exige que os instrumentos legislativos ordinários conjuguem os esforços destinados ao cumprimento da função social da propriedade e a ausência da previsão expressa de índices de produtividade para as atividades agrícolas, aquícolas e granjeiras, na LITR, o que impede a progressividade de alíquotas em função da produtividade do imóvel, não impede a utilização dos índices existentes na LRA pois não há incompatibilidade material, ou formal, entre os diplomas legais em referência.

Além disso, a LITR não regulou inteiramente a matéria de produtividade tratada na LRA; ou seja, em verdade a LITR foi menos exigente que a LRA, olvidando-se de incluir índices de produtividade para a maioria das atividades agrárias (agrícolas, aquícolas e granjeiras).

Se regulação houve, foi a que estabeleceu que os índices de produtividade referentes às atividades pecuária e extrativa fossem estabelecidos pela Receita Federal, ouvido o Conselho Nacional de Política Agrícola (art. 10, § 3º, da LITR). Regulação parcial, portanto, pois apenas para fins administrativos, deferiu competência à Receita Federal para estabelecer os índices por ato interno (Instrução Normativa), ouvido o órgão técnico e político responsável, criado pelo artigo 5º da Lei 8171/91 (Lei da Política Agrícola – LPA).

Por outro lado, conforme diz o parágrafo 2º, do artigo 2º, da LICC, a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

A LITR é especial em relação à LRA porque cuida de dar tratamento tributário à produtividade agrária, estabelecendo a progressividade em estudo. Ela estabelece disposições especiais pois prevê índices de produtividade expressos tão somente para os produtos extrativos e pecuários.

Os produtos vegetais, aqüícolas e granjeiros, ainda que previstos na LITR, não têm nela indicação expressa de índices de produtividade o que não impede a utilização dos índices previstos na LRA e na Instrução Normativa 11/2003, do INCRA, pois estes instrumentos já normatizavam a produtividade agrária ao ensejo do advento da LITR, ou seja, já existiam e não foram alterados, nem revogados, pelas novas disposições da LITR. A tais argumentos, acresça-se o já exposto quanto à unicidade do conceito constitucional de produtividade.

Por fim, e a *fortiori*, a Instrução Normativa 256/2002, da Receita Federal do Brasil, ao admitir que é compatível esta interpretação, trata de determinar a aplicação dos índices de produtividade previstos na legislação agrária para fins de cálculo da progressividade do ITR pelo menos para os produtos extrativos e pecuários.

Assim os artigos 24, § 2º, e 26, § 1º, do referido ato compatibiliza os instrumentos de reforma agrária e de política agrícola ao prever que os índices de produtividade para atividades pecuária e extrativa são os mesmos para fins de reforma agrária e extrafiscalidade agrária.

Dizem os dispositivos da supracitada Instrução Normativa 256/02:

Art. 24. Área servida de pastagem é aquela ocupada por pastos naturais, melhorados ou plantados e por forrageiras de corte que tenha, efetivamente, sido utilizada para alimentação de animais de grande e médio porte, observados os índices de lotação por zona de pecuária, estabelecidos em ato da SRF, ouvido o Conselho Nacional de Política Agrícola.

§ 2º Aplicam-se, até ulterior ato em contrário, os índices constantes da Tabela nº 5, Índices de Rendimentos Mínimos para Pecuária, aprovada pela Instrução Especial do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra) nº 19, de 28 de maio de 1980, aprovada pela Portaria nº 145, de 28 de maio de 1980, do Ministro de Estado da Agricultura, constantes no Anexo I a esta Instrução Normativa.

Art. 26. Área objeto de exploração extrativa é aquela servida para a atividade de extração e coleta de produtos vegetais nativos, não plantados, inclusive a exploração madeireira de florestas nativas, observados a legislação ambiental e os índices de rendimento por produto estabelecidos em ato da SRF, ouvido o Conselho Nacional de Política Agrícola.

§ 1º Aplicam-se, até ulterior ato em contrário, os índices constantes da Tabela nº 3, Índices de Rendimentos Mínimos para Produtos Extrativos Vegetais e Florestais, aprovada pela Instrução Especial

Incra nº 19, de 1980, aprovada pela Portaria nº 145, de 1980, do Ministro de Estado da Agricultura, constantes no Anexo II a esta Instrução Normativa.

Conclui-se, portanto, que não há impedimentos constitucionais e legais para que se considerem, no cálculo da produtividade do imóvel rural, para fins de progressividade do ITR, os índices de produtividade agrária previstos para os produtos vegetais, aqüícolas e granjeiros estabelecidos pela Instrução Normativa do INCRA que se fundamenta na LRA.

Isto posto, observa-se que o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária do ITR demanda maiores cuidados exegéticos, pois uma interpretação apressada dos dispositivos legais que tratam da produtividade agrária tem retirado do instituto da progressividade das alíquotas a maior parte das atividades agrárias, o que certamente influi de forma negativa na produtividade do setor agrário com um todo, além de representar severo prejuízo ao projeto constitucional que visa estabelecer um setor rural realmente produtivo, eficiente e justo.

## CONCLUSÃO

Vistos todos os elementos da produtividade agrária, da forma como colocada no Texto Constitucional e, além disso, conceituada e contextualizada a extrafiscalidade do imposto territorial rural, conclui-se que o objetivo histórico, inaugurado com o Estatuto da Terra em 1964, e constitucionalizado em 1988, de aplicar sanções premiais para o fim de incentivar a propriedade produtiva, ainda não foi alcançado.

De fato, o ideal de o ITR, apesar de todas as legítimas expectativas, criar um ambiente tributário estimulador da produtividade agrária, não foi alcançado, conforme demonstram os dados e estatísticas apresentados ao longo desta dissertação.

A ausência de mecanismos verdadeiramente incentivadores da produtividade são várias. Do ponto de vista tributário, entretanto, podem ser resumidas na não efetividade de mecanismos administrativos que façam verdadeiramente a análise das informações prestadas pelo sujeito passivo, visto que cuida-se de tributo lançado por homologação.

Além disso, e também pelo fato da modalidade de lançamento supra referida, foi identificada a divergência nas informações com relação à base de cálculo, ou seja, os produtores rurais tendem a informar um valor fundiário menor do que o realmente existente no objetivo de sofrer uma tributação menos gravosa.

Por outro lado, foi identificada a inexistência, na LITR, de índices de produtividade para a maioria das atividades agrárias, ou seja, as atividades agrícolas, aquícolas e granjeiras não têm índices expressos, o que tem gerado a não progressão das alíquotas do ITR em função justamente da produtividade do imóvel em tais atividades. Aqui a extrafiscalidade agrária deixa de existir, pois, teoricamente o produtor pode plantar um “pé de feijão” por hectare e ter toda sua propriedade considerada produtiva para fins de ITR.

Esta distorção no âmbito administrativo, entretanto, é equivocada, visto que não existem impedimentos constitucionais, legais e regulamentares que impeçam a utilização, para fins de apuração da progressividade do ITR, dos

índices de produtividade previstos na Lei da Reforma Agrária e na Instrução Normativa 11/2003, do INCRA.

Isto já ocorre com os produtos pecuários e extrativos, ou seja, a própria RFB, através da IN 256/2002, estabelece que, para fins tributários, sejam considerados os índices da IN 11/2003, do INCRA, para os produtos em referência. Em verdade, a LITR se omite na previsão expressa de índices para os produtos vegetais, aquícolas e granjeiros, o que não impede, ou não deveria impedir, uma interpretação constitucional do instituto da extrafiscalidade agrária.

Conforme já dito, a Constituição Agrária é um passo adiante na efetivação de um Estado Democrático de Direito efetivamente comprometido com a dignidade da pessoa humana.

Assim sendo, é fundamental que todos os institutos agrários, direta ou indiretamente relacionados com a questão do campo, estejam compatibilizados de forma a dar aplicabilidade ao princípio da função social da propriedade, em todos os seus elementos.

A pesquisa conclui, então, que a par de estabelecer mecanismos administrativos no âmbito da administração tributária, de forma a efetivamente identificar e glosar informações inverídicas, prestadas pelo sujeito passivo por ocasião do lançamento do ITR, há necessidade de se dar interpretação conforme à LITR de forma a admitir os índices de produtividade agrária previstos para os produtos vegetais, aquícolas e granjeiros, conforme dispõe a IN 11/2003, do INCRA, fundamentada na LRA.

Somente assim a extrafiscalidade agrária, instituto do direito premial, poderá dar sua contribuição efetiva para o estabelecimento de uma ordem jurídica agrária justa e conformadora da realidade conforme os ditames da justiça social, albergados pela Carta Cidadã.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACIOLI, Helenita Amélia G. Caiado de. *A devolução administrativa do indébito do ITR*. Revista de direito agrário, v. 10, n. 9, jan./jun., 1983.

ALBUQUERQUE, Marcos Prado de. *O conteúdo jusagrário no ordenamento brasileiro*. Consulex, v. 17, n. 14, 7 abr., 2003.

ALVES, Keila Camargo Pinheiro. *IPTU, ITR: clube de campo localizado na zona leste rural; critério de incidência*. Revista de direito público, v. 20, n. 84, out./dez., 1987.

ALVIM, José Eduardo Carreira. *A cobrança judicial do imposto territorial rural (ITR)*. Cadernos de direito tributário e finanças públicas, v. 2, n. 8, jul.set., 1994.

AMARAL, Gilberto Luiz do (coord.). *Carga tributária brasileira 2009 e revisão de períodos anteriores*. In: [http://www.ibpt.com.br/img/\\_publicacao/13854/186.pdf](http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13854/186.pdf), visitado em 21/05/2010.

ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. *Manual de tributos da atividade rural*. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. trad. de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ARZUA, Heron. *Tributação da agropecuária*. Revista de direito tributário, v. 7, n. 23/24, jan./jun., 1983.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 9. tir. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19 de dezembro de 2006*. São Paulo: Saraiva, 2008.

AZEVEDO, Plauto Faraco de. *Aplicação do direito e contexto social*. 2. ed.. 2. tir.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

\_\_\_\_\_. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed.. Rio de Janeiro : Forense, 2003.

\_\_\_\_\_. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 4. ed.. Rio de Janeiro : Forense, 1974.

BASTOS, Lúcio Flávio Camargo. *A questão da terra e a tributação*. Revista de direito agrário, v. 11, n. 11, jul./dez., 1986.

\_\_\_\_\_. *Infrações e penalidades em matéria de imposto sobre a propriedade territorial rural*. Revista de direito tributário, v. 2, n. 3, jan./mar., 1978.

\_\_\_\_\_. Revista tributária e de finanças públicas, v. 9, n. 38, maio/jun., 2001.

BARRETO, Aires Fernandino. *Impostos sobre a propriedade imobiliária*. Revista de direito tributário, v. 15, n. 58, out./dez., 1991.

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

BENEDETTO, Roberto Di. *Formação histórica do instituto da propriedade no Brasil do século XIX*. Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de mestre em direito na Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2002.

BIANCHI, Irineu. *Algumas considerações acerca do imposto sobre a propriedade territorial rural à luz da lei n. 8.847/94*. Revista dialética de direito tributário, n. 80, maio, 2002.

BORGES, Paulo Torminn. *Institutos básicos de direito agrário*. São Paulo: Saraiva, 2000.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10. ed. Brasília: UNB, 1999.

\_\_\_\_\_. *Contribución a la teoria del derecho*. Madri: Fernando Torres, 1980.

\_\_\_\_\_. *Dalla Struttura alla Funzione: nuovi studi di teoria del diritto*. Milano: Edizioni di Comunità, 1977.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 18. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *Imposto sobre a propriedade territorial rural*. In Barroso, Lucas Abreu; Miranda, Alcir Gursen; Soares, Mário Lúcio Quintão (org.). *O direito agrário na constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

\_\_\_\_\_. *O aspecto material da hipótese de incidência tributária do imposto territorial rural*. Revista de direito agrário, v. 17, n. 16, jul./dez., 2001.

\_\_\_\_\_. *O imposto territorial rural e a função social da propriedade rural*. Revista do CAAP, v. 3, n. 5, 1998.

CAMINOTO, João Fábio. *Os donos da terra*. Veja, v. 29, n. 33, ago., 1996.

CAMOLESE, Nelson. *Ganho de capital na alienação de imóvel rural por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real ou presumido: mesma forma de apuração*. Repertório IOB de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, n. 4, 2. quinz., fev., 2004.

CAMPOS, Dejalma de. *Imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR*. São Paulo: Atlas, 1993.

CAMPOS, Roberto. *O buraco branco*. Folha de São Paulo, São Paulo, 10/05/1988.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1991.

\_\_\_\_\_. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

CARDOSO, Fernando Henrique. *Reforma agrária: um compromisso de todos*. Gazeta mercantil, n. 21062, São Paulo, 14/04/1997.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 8. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed., rev.. São Paulo : Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Verbena Duarte Brito de. *Reflexões sobre a reforma tributária: alteração da competência do imposto territorial rural*. Boletim dos procuradores da república, v. 5, n. 65, set., 2003.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 13. ed., rev., ampl. e atual.. Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2005.

CASTRO FILHO, Levy Pinto de. Os municípios e o ITR. Artigo publicado no sítio na internet <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8547> consultado em 24/07/2008.

CHAGAS, Marco Aurélio Bicalho de Abreu. *A tributação no direito agrário*. Mensagem econômica, v. 32, n. 289, abr., 1983.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro*. 2. ed., rev., atual. e ampl., 2.<sup>a</sup> tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Roteiro de lógica jurídica*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Do imposto sobre a propriedade territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982.

DALLAZEM, Dalton Luiz. *Imposto territorial rural (ITR): lei 8.847/94; delegação normativa; inconstitucionalidade do art. 4., II, "c"*. Repertório IOB de jurisprudência: tributário e constitucional, n. 15, 1. quinzenal, ago., 2002.

DAYRELL, Cristiano de Castro. *A autonomia municipal e o aspecto espacial do IPTU e do ITR*. Revista de direito agrário, v. 16, n. 13, jan./jun., 2000.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 17. ed.. São Paulo : Atlas, 2004.

DIAS, Carlos Alberto da Costa. *O imposto territorial rural e a questão agrária brasileira*. Cadernos de direito tributário e finanças públicas, v. 7, n. 26, jan./mar., 1999.

ELIAS, José Antônio. *Imposto territorial rural: inconstitucionalidades*. ADV Advocacia dinâmica: boletim informativo semanal, v. 24, n. 1, 11 jan., 2004.

ENNES, Mário Paulo G.. *Reforma agrária e tributação*. Revista de ciência política, v. 30, n. 4, out./dez., 1987.

EYER, Renato. *Cadastro e tributação*. Revista de direito agrário, v. 1, n. 1, abr./jun., 1973.

FACHIN, Luiz Edson. *Constituição e relações privadas: questões de efetividade no tríplex vértice entre o texto e o contexto*. Revista do instituto dos advogados Brasileiros IAB, Rio de Janeiro, a. 35, n. 95, 1. sem., 2007.

\_\_\_\_\_. *A "reconstitucionalização" do direito civil brasileiro: lei nova e velhos problemas à luz de dez desafios*. In: SILVA FILHO, José Carlos Moreira da; PEZELLA, Maria Cristina Cereser (coords.). *Mitos e rupturas no direito civil contemporâneo*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2007.

FARIAS, Fátima Gondim. *Imposto de latifúndio: do mito da administração impossível à ideologia da ineficiência fiscal*. Tributação em revista, v. 7, n. 29, jul./set., 1999.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2002.

FERRAZ, Roberto. *O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

FOLMANN, Melissa. *Tributação e meio ambiente*. Jurisprudência brasileira criminal, n. 44, 2002.

FONSECA, Antônio Carlos. *As terras dos quilombos em face do ITR: não-incidência*. Boletim dos procuradores da república, v. 1, n. 4, ago., 1998.

\_\_\_\_\_. *O INCRA e o imposto territorial rural*. Revista da procuradoria geral do estado do Rio Grande do Sul, v. 112, n. 32, 1982.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código tributário nacional comentado. Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/96 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)*. 2. ed., rev., atual. e ampl.. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2004.

\_\_\_\_\_. *A constituição federal e a efetividade das normas ambientais*. São Paulo: Revista dos tribunais: 2000.

GERMANI, Luiz Augusto. *ITR na ótica dos tribunais*. Agroanalysis, v. 26, n. 9, set., 2006.

\_\_\_\_\_. *Município poderá fiscalizar ITR*. Agroanalysis, v. 26, n. 1, set., 2006.

\_\_\_\_\_. *STJ desobriga ADA para apurar ITR*. Agroanalysis, v. 25, n. 3, mar., 2005.

\_\_\_\_\_. *A atividade rural como fonte de arrecadação*. Agroanalysis, v. 24, n. 2, fev., 2004.

GIFFONI, Francisco de Paula C.. *O imposto territorial rural na futura estrutura constitucional tributária*. Revista de finanças públicas, v. 46, n. 366, abr./jun., 1986.

GONÇALVES, Francysco Pablo Feitosa. *Aspectos da tributação fundiária brasileira: história, conceito, competência e capacidade no imposto territorial rural*. Revista tributária e de finanças públicas, v. 17, n. 84, jan./fev., 2009.

GONZALES, Marco Aurélio Stumpf. *Um estudo sobre integração dos cadastros e modernização do sistema de tributos imobiliários*. Estudos jurídicos, v. 29, n. 75, jan./abr., 1996.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

GRILI, Evandro Alves da Silva. *A não-incidência do IPTU sobre áreas urbanas de interesse ambiental*. Síntese jornal, v. 6, n. 65, jul. 2002.

GUANZIROLI, Carlos E., et al. *Agricultura familiar e reforma agrária no século XXI*. São Paulo : Garamond/FAO/MDA, 2001.

GUTERRES, José Augusto. *A questão agrária brasileira e a atuação do MST para efetivação de direitos à luz do conceito de hegemonia em Gramsci*. Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de mestre em direito na Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2008.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 19. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2010.

HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes. *Atividade agrária e proteção ambiental: uma simbiose possível*. São Paulo: Ed. Cultural Paulista, 1997.

HOUAISS, Antônio. VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

JHERING, Rudolf von. *Teoria simplificada da posse*. Trad: Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: Russel Editores, 2005.

JUNQUEIRA, Paulo Datwyler. *Retificação administrativa do imóvel rural*. Agroanalysis, v. 24, n. 9, set., 2004.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. trad. João Baptista Machado. Lisboa: Arménio Amado, 1984.

\_\_\_\_\_. *Teoria geral do direito e do estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

LIMA, Ruy Cirne. *Pequena história territorial do Brasil; sesmarias e terras devolutas*. 2 Ed. Porto Alegre, Sulina, 1954.

LUSTOZA, Helton Kramer. *Da não-incidência de imposto territorial rural sobre bens afetados às concessões de energia elétrica*. Revista de estudos tributários, v. 9, n. 50, jul./ago., 2006.

LOBO, Arthur Mendes. *Incentivos tributários pela proteção ambiental: uma forma de garantir igualdade e livre iniciativa aos produtores rurais*. Fórum de direito urbano e ambiental, v. 7, n. 38, mar./abr., 2008.

LONGO, Carlos Alberto. *O ITR progressivo, utilização de terras e finanças municipais*. Conjuntura econômica, v. 34, n. 5, maio, 1980.

LOPES, Raquel Cardoso. *Incidência de IPTU: posse em área de preservação ambiental*. Consulex, v. 13, n. 303, ago., 2009.

LORENA, Carlos. *Legislação do ITR*. Reforma agrária, v. 14, n. 1, jan./fev., 1984.

LORENA, Carlos. *As respostas do governo ao problema agrário*. Reforma agrária, v. 12, n. 2, mar./abr., 1982.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. *Crítérios geográfico e da destinação do imóvel para definir a incidência do IPTU ou ITR*. Revista dialética de direito tributário, n. 139, abr., 2007.

MACHADO, José Mauro de Araújo. *Conceito de imóvel rural e fato gerador do imposto territorial rural*. Revista do instituto dos advogados brasileiros, v. 6, n. 27, 1973.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 13. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2005.

MADEIRA, Mauro de Albuquerque. *Imposto territorial rural (ITR): situação atual (lei n. 9.393/96) e situação anterior (lei n. 8.847/94)*. Tributação em revista, v. 5, n. 19, jan./mar., 1997.

MAGALHÃES, Juraci Perez. *A cobertura vegetal em face do ITR*. Revista de direito agrário, v. 6, n. 6, 1981.

MALUF, Pedro Tavares. *Conflito de competência entre a União (ITR) e os municípios (IPTU) para tributação de propriedade imóvel*. Boletim de direito municipal, v. 21, n. 8, ago., 2005.

MANO FILHO, Antônio Cabrera. *A municipalização do ITR*. Folha de São Paulo, n. 24.070, 26/02/1995.

MANZANO, Agenor. *Considerações sobre a reforma tributária*. Cadernos de direito tributário e finanças públicas, v. 3, n. 10, jan./mar., 1995.

MARQUES, Benedito Ferreira. *Direito agrário brasileiro*. 7. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Ives Gandra *et al.* *Confisco imediato*. Cadernos de problemas brasileiros, v. 34, n. 320, mar./abr., 1997.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 27. ed. atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo : Malheiros, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 8.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. O controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 4. ed.. São Paulo : Saraiva, 2004.

MENEGHETTI NETO, Alfredo. *Imposto territorial rural (ITR): algumas considerações*. Indicadores econômicos FEE, v. 20, n. 3, jul./set., 1992.

MIGNONE, Carlos Ferdinando. *A tributação da terra e a reforma agrária*. Arquivos do Ministério da Justiça, v. 33, n. 140, out./dez., 1976.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. *Jurisdição constitucional e tribunais constitucionais*. Garantia suprema da constituição. São Paulo: Atlas, 2000.

MORAND, Charles-Albert. *Le droit néo-moderne des politiques publiques*. Paris: LGDJ, 1999.

MOREIRA, Bernardo Motta. *O aspecto espacial da hipótese de incidência do IPTU e do ITR*. Revista brasileira de direito municipal, v. 10, n. 31, jan./mar., 2009.

\_\_\_\_\_. *O imposto territorial rural e sua arrecadação pelos municípios*. Revista brasileira de direito municipal, v. 8, n. 25, jul./set., 2007.

MÜLLER, Pierre. *Le principe de la proportionnalité*. Zeitschrift für Schweizerisches Recht, Neue Folge, v. 97, fasc. 3, Basel, 1978.

MUZZI FILHO, João Caetano. DINIZ, Geraldo Mascarenhas L. C.. *O novo ITR e a realidade que espelha mecanismo de resguardo da constituição federal ou arbitrariedade fiscal: limites*. Repertório IOB de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, n. 2, 2. quin., jan., 1997.

NEVES, Cleuler Barbosa das. *O ato administrativo na tutela ambiental do solo rural: Uma análise da erosão liminar e do uso do solo na bacia do ribeirão João Leite*. Tese apresentada como exigência parcial para a obtenção do grau de Doutor em Ciências Ambientais, linha de pesquisa em Direito Ambiental, junto ao Programa de Doutorado em Ciências Ambientais – Ciamb da Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação – PRPPG da Universidade Federal de Goiás – UFG. Março de 2006.

NUSDEO, Fábio. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

OLIVEIRA, José Teófilo. *O imposto territorial rural: 1964-1992*. Estudos econômicos, v. 23, número especial, 1993.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário. Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

\_\_\_\_\_. Direito processual tributário. *Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 3. ed., rev. e atual.. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PELEGRINI, Luciana Tomiko Fujimoto. *Aplicabilidade da extrafiscalidade no imposto territorial rural*. Revista tributária e de finanças públicas, v. 17, n. 87, jul./ago., 2009.

PETIT, Tatiana. *Impostos sobre a propriedade: um tema para a constituinte*. Folha de São Paulo, São Paulo, série trevo da constituinte, 02/06/1985.

PIOVESAN, Flávia. *Proteção judicial contra omissões legislativas: ação direta de inconstitucionalidade por omissão e mandado de injunção*. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

PIRES, Olímpio Simões. *O imposto sobre a propriedade territorial rural*. ADV Advocacia dinâmica: informativo semanal, v. 12, n. 26, jun., 1992.

PIRES, Paulo de Tarso de Lara. HOSOKAWA, Roberto T., MARTINS, Gilson. VIEIRA, José Roberto. *O imposto territorial rural (ITR) e a sua influência sobre a atividade florestal : um estudo de caso*. Artigo publicado no sítio na internet <http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/floresta/article/viewFile/2339/1954> consultado em 24/07/2008.

PORTELLA, Simone de Sá. *O ITR em caso de invasão de terras*. Consulex, v. 13, n. 297, maio, 2009.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 19 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1991.

PLATA, Ludwig Einstein Agurto, REYDON, Bastiaan Philip. *Políticas de intervenção no mercado terras no governo FHC*. In Brasil, Ministério do Desenvolvimento Agrário. Núcleo de Estudos Agrários e Desenvolvimento Rural. *Mercados de terras no Brasil : estrutura e dinâmica* / organizadores Bastiaan Philip Reydon. Francisca Neide Maemura Cornélio. Brasília, 2006.

ROSAS, Hélio. *Tributação agrária*. Jornal da constituinte, Brasília, n. 59, 28/08/1988.

SANTANA, Selma Pereira de. *Delimitação de zona urbana e IPTU*. Cadernos de direito tributário e finanças públicas, v. 5, n. 18, jan./mar., 1997.

SANDRONI, Paulo. *O tributo deve ser estímulo à produção agrária*. Folha de São Paulo, São Paulo, série trevo da constituinte, 02/06/1985.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 7. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2007.

SAYAD, João. *Especulação em terras rurais: efeitos sobre a produção agrícola e o novo ITR*. Pesquisa e planejamento econômico, v. 12, n. 1, abr., 1982.

SCARDOELLI, Dimas Yamada. *Análise do imposto territorial rural sob a ótica do princípio constitucional da capacidade contributiva*. Unesc em revista, v. 7, n. 15, jan./jul., 2004.

SCHIER, Paulo Ricardo. *Filtragem constitucional – construindo uma nova dogmática jurídica*. Porto Alegre : SAFE, 1999.

SIDOU, J. M. Othon. *Os tributos no curso da história*. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (coord.) *Dimensão jurídica do tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, v. 4.

SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 26. ed., rev. e atual.. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Edgard Neves da. *Breves notas comentadas: fato gerador do IPTU: inconstitucionalidade do art. 12 da lei n. 5.868/72*. Boletim de direito municipal, v. 12, n. 6, jun., 1996.

\_\_\_\_\_. *Fatos geradores do IPTU e do ITR: conflitos de competência; lei n. 5.868/72 e lei n. 8.947/94*. Boletim de direito municipal, v. 11, n. 8, ago., 1995.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *ITR e proteção do meio ambiente: as isenções aplicáveis sobre a propriedade territorial rural (ITR) e a preservação ambiental*. Justilex, v. 6, n. 64, abr., 2007.

\_\_\_\_\_. *Imposto rural: burocracias (des) necessárias para obter isenção de ITR*. Artigo publicado no sítio na internet <http://www.conjur.com.br/static/text/40975,1> consultado em 24/07/2008.

SIMÕES, Ernani de Paiva. *O novo ITR e a vedação constitucional do confisco*. Revista da EMERJ, v. 2, n. 5, 1999.

SOUZA FILHO, Carlos Frederico Marés. *Desapropriação sanção por descumprimento da função social?* Revista de direito agrário. MDA. INCRA. NEAD. INCRA. Ano 19. Nº 18, 2006.

SOUZA, João Bosco Medeiros de. *Introdução ao estudo do imposto territorial rural*. Revista de direito agrário, v. 9, n. 7, jan./jun., 1982

SOUZA, José Gilberto. *Comportamento do ITR, segundo o uso predominante do solo, e valor da produção em regiões do estado de São Paulo*. Revista de informações econômicas, v. 37, n. 8, ago., 2007.

SOUZA, José Gilberto. *Experiência de municipalização do imposto territorial rural: estudo de caso de três municípios paulistas no período de 1961 a 1965*. Revista de informações econômicas, v. 38, n. 11, nov., 2008.

STÉDILE, João Pedro. *O imposto territorial rural (ITR) e a reforma agrária*. Reforma agrária, v. 13, n. 3, maio/jun., 1983.

TEPEDINO, Gustavo José Mendes. *A constitucionalização do direito civil: perspectivas interpretativas diante do novo código civil*. In: Cesar Fiúza; Maria de Fátima Freire de Sá; Bruno Torquato de Oliveira Naves. (Org.). *Direito Civil. Atualidades*. 1. ed.. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

\_\_\_\_\_. (Org.). *A Parte Geral do Novo Código Civil: Estudos na Perspectiva Civil-Constitucional*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. 1.

\_\_\_\_\_. *O código civil, os chamados microssistemas e a constituição: premissas para uma reforma legislativa. Problemas de direito civil-constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

\_\_\_\_\_.; SCHREIBER, A.. *O papel do poder judiciário na efetivação da função social da propriedade*. In: Juvelino José Strozake. (Org.). *Questões Agrárias: Julgados Comentados e Pareceres*. São Paulo: Método, 2002.

TAVARES, Maria da Conceição. *A questão agrária*. Folha de São Paulo, São Paulo, n. 24.861, 27/04/1997.

TAVARES, Paulo Sérgio Araújo. *Extrafiscalidade nos impostos progressivos*. Revista nacional de direito e jurisprudência, v. 9, n. 102, jun., 2008.

TEIXEIRA, Gerson. *ITR: um tributo ao latifúndio*. Tributação em revista, v. 4, n. 16, abr./jun., 1996.

TENÓRIO, Igor. *O imposto territorial rural*. Revista de direito civil, imobiliário, agrário e empresarial, v. 6, n. 21, jul./set., 1982.

TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12 ed. atual. São Paulo:Renovar, 2005.

VIEIRA, André Luis. *Os tributos ambientais em espécie*. Fórum de direito urbano e ambiental, v. 4, n. 24, nov./dez., 2005.

VILARINHO, Carlyle R. *O imposto territorial rural no Brasil: subtributação e evasão*. Reforma agrária, v. 19, n. 2., ago./nov., 1989.

WOLLMANN, Francisco A.. *Imposto territorial rural: algumas observações sobre as alterações na sistemática de cobrança*. Revista de economia rural, v. 24, n. 3, jul./set., 1986.

YOKOTA, Paulo. *O momento é de unir esforços*. Revista Amazônia, v. 5, n. 51, mar./abr., 1980.