



PUC-SP

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO – UMA
VISÃO CONSTITUCIONAL
ARTHUR VASCONCELLOS DIAS ALMEIDINHA**

**O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL E
SUAS QUESTÕES PROBLEMÁTICAS**

São Paulo – SP
2016

ARTHUR VASCONCELLOS DIAS ALMEIDINHA

**O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL E
SUAS QUESTÕES PROBLEMÁTICAS**

Monografia de Especialização a ser apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito para obtenção de título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Prof.^a Daniela de Andrade Braghetta

São Paulo - SP
2016

TERMO DE APROVAÇÃO

A monografia intitulada: **O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL E SUAS QUESTÕES PROBLEMÁTICAS** apresentada por ARTHUR VASCONCELLOS DIAS ALMEIDINHA, como exigência parcial para a obtenção de aprovação na especialização em Direito Tributário à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, obteve nota _____, para a aprovação.

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Daniela de Andrade Braghetta
Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

São Paulo, ____ de _____ de 2016.

“A poesia está guardada nas palavras - é tudo que eu sei.
Meu fado é o de não saber quase tudo.
Sobre o nada eu tenho profundidades.
Não tenho conexão com a realidade.
Poderoso para mim não é aquele que descobre ouro.
Para mim poderoso é aquele que descobre as insignificâncias (do mundo e as nossas).
Por essa pequena sentença me elogiaram de imbecil.
Fiquei emocionado.
Sou fraco para elogios.”
(Manoel de Barros)

Dedico este trabalho aos meus pais, Adriana e Marco e meus irmãos, Alfredo e Eduardo, pelo apoio e amor incondicional. Por me auxiliarem, me guiarem pelos caminhos corretos, me confortarem, por serem responsáveis, indiretamente, por tudo que conquisto. Cada um me inspira a segurança em seguir em frente com a certeza de que estarão ao meu lado quando precisar.

AGRADECIMENTOS

Não há sensação mais agradável do que compartilhar uma vitória. É necessário registrar a felicidade e a gratidão pelo auxílio na meta alcançada com o apoio de todos que contribuíram direta ou indiretamente para o desenvolvimento deste trabalho científico. Assim, devo agradecer:

A Deus, pelo amor, confiança e por me guiar em direção à sua luz, ao lado de pessoas maravilhosas.

Aos meus pais, que nunca duvidaram da minha capacidade e me apoiaram, sem ao menos pestanejar, a realizar um curso fora da nossa cidade, e, principalmente, o maior e mais puro amor. Em especial à minha mãe, a quem agradeço por toda dedicação à família, por nunca deixar de atender qualquer apelo e por ser nosso exemplo de evolução espiritual, pois só quem tem total desapego ao ódio e rancor poderá alcançar as moradas do Senhor. Obrigado minha mãe, ao transbordar amor em cada ato me ensinou a maior lição da vida.

Aos meus irmãos, que ao menor sinal de fraqueza estavam embaixo dos meus braços para me reerguer, me ensinando o real significado de uma amizade verdadeira. Também agradeço a força do meu irmão Alfredo, que apesar de sofrer a mais dura lição de sua vida, me demonstra que é possível começar de novo, a quem também sou eternamente grato por ser tio e padrinho de seus dois anjos, Isadora e João Paulo. Ao meu irmão Eduardo, a mais sincera admiração, pois me mostrou que o esforço cotidiano rompe qualquer barreira, e que não importa a opinião alheia, todos têm a capacidade de alcançar seus sonhos.

Meus queridos avós, não poderíamos deixar de agradecer o apoio sem qualquer restrição, por me ensinarem, desde pequeno, a importância da nossa família. Aos meus avós Gilda e Fernando, faltam palavras, apenas sentimentos poderiam descrever a importância de

vocês em minha vida, já sou eternamente grato por simplesmente serem meus avós. Não menos marcante meus avós Alfredo e Jane, que em exemplos me ensinaram a importância do trabalho e dedicação à família.

Quando menos esperamos uma pessoa pode mudar nossa vida e todos nossos planos pré-definidos, nos ensinam que o amor e carinho são essenciais, por isso agradeço à minha amada Bianca, por me mostrar o amor sincero e me incentivar a crescer.

Aos meus amigos e amigas que são os irmãos que a vida me concedeu. Meus fiéis companheiros, que compartilho minhas alegrias, angústias e momentos inesquecíveis. Ao meu grande amigo e sócio, que me honra em ser companheiro de jornada.

À professora Daniela, pela orientação e prontidão, por conselhos sinceros que engrandeceram meu trabalho.

A todos meu carinho e muito obrigado.

RESUMO

No presente trabalho, objetivou-se demonstrar que mesmo tributos instituídos desde o início de nossa República possuem pontos problemáticos que merecem discussões jurídicas. Busca-se analisar de perto o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, desenhando sua regra matriz de incidência tributária, para então levantar críticas e possíveis soluções concretas para cada problema analisado, sem deixar de adentrar em sua função extrafiscal e os instrumentos voltados à sua promoção.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR. Regra Matriz de Incidência. Imunidades. Isenções. Função Extrafiscal. Isonomia. Vedação ao Confisco. Progressividade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS E HISTÓRICAS DO ITR	12
2. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA	14
2.1. CRITÉRIO MATERIAL	15
2.2. CRITÉRIO ESPACIAL.....	18
2.3. CRITÉRIO TEMPORAL	22
2.4. CRITÉRIO PESSOAL	22
2.4.1 SUJEITO ATIVO	23
2.4.2. SUJEITO PASSIVO.....	24
2.5. CRITÉRIO QUANTITATIVO.....	27
2.5.1. BASE DE CÁLCULO.....	27
2.5.2 ALÍQUOTAS	30
3. IMUNIDADES.....	32
4. ISENÇÕES.....	35
5. A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO ITR	37
6. VALOR DA TERRA NUA POR REGIÕES OU MUNICÍPIOS: OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA.....	41
7. ALÍQUOTA CONFISCATÓRIA	46
8. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA SOBRE ÁREA TOTAL E NÃO ÁREA TRIBUTÁVEL.....	49
CONCLUSÕES.....	53
REFERÊNCIAS	55

INTRODUÇÃO

Esse trabalho científico tem como objetivo analisar questões problemáticas encontradas no Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, que violam princípios constitucionais.

O ITR foi instituído no início de nossa República, desde então sua essência foi mantida. As alterações no decorrer do tempo abordaram questões que envolvessem a política agrícola no Brasil, sempre visando estimular a produtividade e desenvolvimento nas áreas rurais

Para aprofundar a discussão de quesitos que não se coadunam com os dispositivos constitucionais, se faz necessária a construção da Regra Matriz de Incidência do tributo, onde serão desenhados os critérios de *hipótese*: material, espacial e temporal; e os critérios de *consequência*: pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

A tributação enraizada na extrafiscalidade é instituída com o objetivo de promover valores constitucionais. No ITR, essa função está diretamente interligada com

a função social da terra, ao passo que também direciona comportamentos com vista à defesa e preservação do meio ambiente.

Serão apresentados três pontos que levantam questionamentos por violação aos dispositivos constitucionais. O primeiro trata do sistema de informações do Valor da Terra Nua disciplinado pela União, que divide as áreas por cidades ou regiões, igualando proprietários em situações diversas. O segundo discute a existência de alíquotas confiscatórias, mesmo sendo em áreas improdutivas. E por fim, demonstra que a progressividade da alíquota sobre a área tributável é a forma mais equânime.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS E HISTÓRICAS DO ITR

A tributação sobre a propriedade da terra foi prevista em nosso ordenamento jurídico desde a Constituição Republicana de 1891. Enquanto o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, surgiu como desmembramento desse antigo imposto sobre a propriedade da terra, na Constituição Federal de 1934¹, onde foi dado continuidade à competência privativa dos Estados.

A competência estadual foi mantida nas Constituições de 1937² e 1946³, quando, por força da Emenda Constitucional nº 5 de 1961⁴, a competência foi transferida

¹Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados: I - decretar impostos sobre: a) propriedade territorial, exceto a urbana;"

² "Art. 23 - É da competência exclusiva dos Estados, salvo a limitação constante do art. 35, letra d: I - a decretação de impostos sobre: a) a propriedade territorial, exceto a urbana;" (de acordo com a redação da Lei Constitucional nº 3 de 1940)

³ "Art. 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre: I - propriedade territorial, exceto a urbana;"

⁴ "Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos: I - Sobre propriedade territorial urbana e rural;"

aos Municípios⁵. Todavia, a competência foi novamente transferida, em razão da Emenda Constitucional nº 10, de 1964, só que dessa vez em favor da União^{6 7}.

Vale registrar que ao transferir a competência do imposto em favor da União, a Emenda Constitucional nº 10 também determinou que a totalidade da arrecadação fosse entregue aos municípios onde os imóveis rurais estiverem localizados⁸. Ordem ratificada pela reforma do sistema tributário realizada por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1965⁹.

Com a promulgação do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964), as políticas agrárias e agrícolas retornaram à cena, onde foram editados conceitos de progressividade e regressividade do imposto, levando em consideração o valor da terra nua, a área do imóvel, o grau de utilização da terra na exploração agrícola, pecuária e florestal, o grau de eficiência obtido nas diferentes explorações, e até, a área total do conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário no País.

A Constituição Federal de 1988 deu continuidade à competência federal do ITR, já o repasse, ficou em apenas 50% (cinquenta por cento) da arrecadação, salvo em caso de celebração do convênio, quando será integral, mas sem a obrigatoriedade de investir metade na atividade rural. A nova Carta também contempla a progressividade do imposto (artigo 153, §4º, posteriormente alterado pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003), entretanto, não prevê formas de regressividade.

Atualmente, o ITR é instituído pela Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996 e regulamentado pelo Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002 (RITR).

⁵ A Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961, buscava instituir novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros, ou seja, o legislador pretendia majorar sua arrecadação, de modo a estimular o desenvolvimento, não só da área urbana, pois a União destinava 15% (quinze por cento) da arrecadação total do imposto sobre a renda em favor dos Municípios, que deveriam destinar a metade, pelo menos, em favor da ordem rural, afim de melhorar as condições econômicas, sociais, sanitárias ou culturais da população das zonas rurais.

⁶ "Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre: VII - Propriedade territorial rural."

⁷ O motivo da transferência do imposto à competência da União, no idos de 1964, foi de caráter extrafiscal, ao transformá-lo em instrumento de promoção das políticas agrária e agrícola, estabelecendo alíquotas progressivas e regressivas em função da dimensão do imóvel, do valor da terra nua, do grau de utilização da terra, do grau de eficiência na sua exploração e a área total de imóveis rurais pertencentes ao mesmo proprietário. E de outro lado, a União possuía instrumentos para disciplinar o uso da propriedade rural.

⁸ "§ 9º O produto da arrecadação do imposto territorial rural será entregue, na forma da lei, pela União aos Municípios onde estejam localizados os imóveis sôbre os quais incida a tributação."

⁹ "Art. 20. Serão distribuídas pela União: I - aos Municípios da localização dos imóveis, o produto da arrecadação do imposto a que se refere o artigo 8º, nº I;"

2. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

Para tecer questões problemáticas do ITR, se faz necessária a construção da Regra Matriz de Incidência - RMI, demonstrando todos os critérios que envolvem o tributo. Após essas considerações, será possível explorar esses pontos de conflito com a devida introdução doutrinária.

Idealizada por Paulo de Barros Carvalho¹⁰ em conjunto com a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, a RMI irá expor, inicialmente, uma hipótese e uma consequência. A primeira, trará a previsão de um fato, sendo denominada *descriptor*, já que designa o antecedente normativo, enquanto a segunda, prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual, se fala em *prescritor*, que por sua vez, indica seu conseqüente.

O aclamado doutrinador ainda dita que: na *hipótese (descriptor)* haveremos de encontrar um critério material (comportamento da pessoa), no espaço (critério espacial) e condicionado no tempo (critério temporal). Na *consequência (prescritor)*, iremos observar o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e a base de cálculo e alíquota do tributo (critério quantitativo). Por fim, assevera que a RMI exhibe o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2011, p. 298/299.

Diante os ricos ensinamentos, cada critério contido na Regra Matriz de Incidência será exposto, seguindo a ordem lógica, para então serem desenhadas as imunidades, isenções, funções extrafiscais e questões problemáticas com as possíveis soluções do ITR.

2.1. CRITÉRIO MATERIAL

Segundo o artigo 153, inciso VI, da Constituição Federal a base econômica de incidência do ITR será a propriedade territorial rural. Já o Código Tributário Nacional(CTN) prevê também o domínio útil e a posse do imóvel. O que é igualmente abrangido na Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, em seu artigo 1º¹¹.

Cumprе salientar que de acordo com o Código Civil vigente, o domínio e a posse são direitos inerentes ao proprietário do imóvel, podendo, ainda, gozar e dispor da coisa, bem como, o direito de reavê-la do poder de quem injustamente a possua ou detenha (artigo 1.228).

A legislação tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição Federal para definir competências tributárias, como dispõe o artigo 110 do CTN. E vale frisar que o artigo 153, inciso VI, da Constituição Federal, restringe a competência para instituir imposto sobre a propriedade territorial rural, e não também sobre o domínio ou uso do imóvel rural.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen:

“O direito de propriedade, como já referido, envolve a faculdade de usar, de gozar e de dispor. É esta revelação de riqueza que foi apontada pela Constituição como capaz de ensejar a sujeição do

¹¹Art. 1º 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.

seu titular a imposto de competência da União com fundamento no seu art. 153, VI.

No exercício da competência tributária do art. 153, VI, o legislador só pode apontar, como fato gerador, a propriedade e, como contribuinte, o proprietário. Outros direito reais menos densos, como o de superfície, o de servidões, o de usufruto, o de uso e o direito do promitente comprador, previsto no art. 1.225, II a VII, do Código Civil (Lei 10.406/02), constituem prerrogativas parciais ou temporárias, revelando riqueza em menor grau que a do proprietário, não sendo sido eleitas pela Constituição como ensejadoras, por si sós, da instituição de imposto com suporte no art. 153, VI.”¹²

O saudoso professor Geraldo Ataliba faz guarda às disposições constitucionais, em seu entender:

" o sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o 'destinatário constitucional tributário'. (...) Na verdade, o legislador procede à eleição dos sujeitos (aspecto pessoal da h.i.) com certa discricção, exceto no Brasil, onde ele é obrigado, pena de inconstitucionalidade, a pôr como sujeito passivo o destinatário constitucional tributário."¹³

De outro lado, a incidência do imposto sobre a posse e o domínio útil é defendida por uma grande parcela dos juristas, como argumentam José Antonio Francisco e Marcello Jorge Pellegrina, que:

“a própria legislação civil (artigos 682 e 733 do Código Civil de 1.996 e artigos 1.403, II, e 1.371 do Código Civil de 2.002) prevê que o enfiteuta, o usufrutuário e o superficiário são responsáveis

¹² PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais** / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 6ª Ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 179/180.

¹³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. 9ª Tiragem - São Paulo: Malheiros, 2008, p. 80/81.

pelo pagamento dos impostos incidentes sobre o imóvel. Portanto, se a legislação tributária e a civil os consideram 'responsáveis' pelos impostos, então eles não podem ser simplesmente substitutos tributários, e sim contribuintes, pois não lhes assiste o direito de recuperar do proprietário o valor pago.

Ademais, utilizando a classificação do Código Civil de 1916, a propriedade pode ser plena ou limitada (art. 525). A plena compreende os direitos de uso e fruição do imóvel, e de sua disposição. Nos casos em que os direitos de uso e fruição estão destacados da propriedade, como na enfiteuse, no usufruto e na superfície. A enfiteuse, o usufruto e a superfície são direitos que derivam diretamente do direito de propriedade, não havendo razão para não se considerar contribuintes do IT o enfiteuta, o usufrutuário e o superficiário.

(...)

Esse, no entanto, não é o caso do arrendatário (locatário), pois no caso de arrendamento ou de locação, quem possui o direito de fruição é o locador (tanto assim que o aluga a outrem).

Em conclusão, a caracterização do enfiteuta, do usufrutuário e do superficiário como contribuintes é bastante tranquila, o que já não ocorre com a caracterização do possuidor a qualquer título.”¹⁴

O coro de que a base econômica apontada na Constituição Federal não foi desbordada, é defendida por ilustres doutrinadores, a exemplo da posição de Hugo de Brito Machado:

“Referindo-se a Constituição à propriedade, naturalmente abrangeu a posse, que nada mais é que um direito inerente à

¹⁴ FRANCISCO, José Antonio. PELLEGRINA, Marcello Jorge. **Curso de Direito Tributário** (coord. Ives Gandra da Silva Martins). 13ª Ed. - São Paulo: Saraiva, 2011, p. 706/707.

propriedade. A autorização constitucional é para tributar a propriedade, e o Código Tributário Nacional facultou à lei ordinária tomar para fato gerador do tributo a propriedade, o domínio útil ou a posse, vale dizer, o direito pleno, total, que é a propriedade, ou um de seus elementos, o domínio útil, ou ainda a posse. Se a propriedade, com todos os seus elementos, está reunida em poder de uma pessoa, o tributo recai sobre ela. Se está fracionada, isto é, se ninguém é titular da propriedade plena, ou porque há enfiteuse, ou porque a posse está com pessoa diversa do proprietário, que é desconhecido, ou imune ao tributo, ou isento, então o tributo recai sobre o domínio útil ou a posse."¹⁵

Portanto, existem duas correntes doutrinárias quanto ao Critério Material do ITR, a primeira em defesa da rigidez do Texto Constitucional, entendendo que o imposto incide apenas na propriedade do imóvel, e de outro lado, que coadunam pela incidência sobre a posse e o domínio útil, aplicando o Código Tributário Nacional.

2.2. CRITÉRIO ESPACIAL

A delimitação de zona urbana e zona rural requer a devida atenção dos operadores do direito. Vale ponderar que a zona urbana está em constante *movimento*, ampliada em todas direções, via planejamento do plano diretor ou em projetos de loteamento, ou por acessões dos proprietários ou até mesmo invasores, que vão construindo seus casebres à margem da cidade. Assim, ao se deparar com estas situações anormais, surgem os conflitos sobre a incidência de impostos territorial urbano ou rural.

A Constituição Federal prevê que área urbana seja delimitada pelo Plano Diretor de cada Município, caso tenham mais de vinte mil habitante, como dispõe seu artigo 182. Assim, delimitada a zona urbana, a zona rural seria demarcada por exclusão,

¹⁵MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário nacional**. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2003, p. 349

teoricamente. Ocorre que a mobilidade da população não consegue ser acompanhada pela fiscalização pública, assim, são utilizados outros instrumentos para auferir se o imóvel em questão está abarcado de uma infraestrutura própria das zonas urbanas, como dispõe o artigo 32, §1º, do CTN¹⁶.

Além do critério de localização, deve ser considerada a destinação do imóvel, como leciona Leandro Paulsen, levando em conta as decisões do Superior Tribunal de Justiça e o artigo 15 do Decreto Lei nº 57, de 18 de novembro de 1.966, *in verbis*:

“Para identificação das áreas rural e urbana, é fundamental a análise do plano diretor de cada Município, devendo-se, ainda, contrastá-lo com o art. 32, §1º, do CTN que, estabelecendo os requisitos mínimos de infraestrutura urbana para caracterização de determinada área como zona urbana (e, a contrario sensu, como zona rural), previne conflitos de competência e dá elementos objetivos para que se resolvam as dúvidas que porventura surgirem sobre a sujeição do proprietário ao ITR ou ao IPTU.

Mas o STJ tem aplicado o art. 15 do DL 57/66 que, estabelecendo exceção ao art. 29 do CTN, submete ao ITR também imóvel situado na cidade quando esteja sendo destinado a atividade rural, conforme se vê, adiante, ao cuidamos do aspecto material da norma tributária impositiva. Na prática, pois, tem sido combinados os critérios de localização e de destinação.”¹⁷

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça, em favor da destinação e não somente da localização do imóvel, está sendo sedimentada, como julgou em sede de Recursos Repetitivos:

¹⁶§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II - abastecimento de água; III - sistema de esgotos sanitários; IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.”

¹⁷ PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais** / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 6ª Ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 180/181.

“TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU.NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART.543-C DO CPC.

1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.”¹⁸

Os doutrinadores José Antonio Francisco e Marcello Jorge Pellegrina, compartilham do mesmo entendimento:

“A definição pode ocorrer segundo dois diferentes critérios: o geográfico e o da destinação.

Segundo o critério geográfico, imóvel rural é situado na zona rural, ou seja, localizado fora do perímetro urbano definido pela lei municipal. De outra forma, o critério de destinação pressupõe o fim a que se destina o imóvel, independente de sua localização.

(...)

Consequentemente, as disposições dos arts. 29 e 32 do CTN não poderiam ter sido recepcionadas pela Constituição de 1988, quanto aos critérios da destinação para classificação do imóvel. Assim, cabe aos municípios, por meio de lei, delimita sua zona urbana, e, por exclusão, a rural, para classificação do imóvel urbano ou rural, segundo o critério geográfico, que é o critério adotado pela Lei n. 9.393/1996 e pelo RITR.”¹⁹

¹⁸ Superior Tribunal de Justiça: **REsp 1112646/SP**, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 28/08/2009.

¹⁹ FRANCISCO, José Antonio. PELLEGRINA, Marcello Jorge. **Curso de Direito Tributário** (coord. Ives Gandra da Silva Martins). 13ª Ed. - São Paulo: Saraiva, 2011, p. 708/709.

Apesar da competência federal do imposto, a possibilidade de delegar aos municípios a fiscalização e cobrança, faz com que surjam conflitos nos imóveis rurais cujas divisas ultrapassem a fronteira municipal. Mas, como é ensinado por Leandro Paulsen, deve ser aplicado o artigo 1º, §3º, da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que indiretamente prevê solução ao questionamento:

“Mas embora tenhamos um imposto federal, da competência da União, já vimos que o inciso III do §4º do art. 153 da CF, acrescida pela EC 42/03, permite que seja 'fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei', cabendo, então, a totalidade da receita do ITR ao Município, nos termos do que dispõe o art. 158, II, da CF, também com a redação que lhe foi atribuída pela EC 42/03.

Sobrevindo tal lei, termos, então, discussões sobre o Município competente para a exigência do ITR relativo a imóveis cujas áreas alcancem mais de um Município. Ainda que não cuidando especificamente de tal hipótese, pois ausente tal autorização à época, o §3º do art. 1º da Lei 9.393/96 dispõe: §3º O imóvel que pertencer a mais de um município deverá ser enquadrado no município onde fique a sede do imóvel e, se estão não existir, será enquadrado no município onde se localize a maior parte do imóvel.”²⁰

Assim, o critério espacial será inicialmente definido por exclusão, ou seja, onde não for delineado como área urbana, considerar-se-á área rural. Em caso de conflito, serão observados os critérios estabelecido no artigo 32, §1º, do Código Tributário Nacional e a destinação do imóvel, nos termos do artigo 15 do Decreto Lei nº 57, de 18 de novembro de 1.966. Caso o imóvel rural ultrapasse os limites do município, deverá ser enquadrado onde fique a sede e, se não existir, onde estiver a maior porção da propriedade, por aplicação subsidiária do artigo 1º, §3º, da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

²⁰ PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais** / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 6ª Ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 189.

2.3. CRITÉRIO TEMPORAL

Por ser o fato gerador do ITR continuado, há influência direta no aspecto temporal do imposto, pois sua relação perdura no tempo, ou seja, seu fato gerador não é instantâneo. Não se tributa algo que ocorre, mas que está presente, qual seja, a propriedade, posse ou domínio útil.

Conforme prevê a legislação infraconstitucional²¹, o fato gerador é a propriedade, posse ou domínio útil no dia 1º de janeiro de cada ano. Portanto, ao fisco não é relevante o proprietário do imóvel durante o ano, mas sim em seu primeiro dia, quando surge a obrigação tributária.

Leandro Paulsen esclarece que:

“verificada a propriedade em 1º de janeiro, situação necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, é devido o tributo, tal como estabelecido por lei. O fato de, posteriormente, durante o ano, vir a ocorrer descontinuidade na titularidade, não tem qualquer implicação sobre a obrigação tributária, não ensejando repetição parcial do tributo.”²²

Assim, o critério temporal do imposto é objetivo: o fato gerador ocorrerá no dia 1º de janeiro de cada ano, independente de quem detenha a propriedade, posse ou domínio do imóvel durante o ano.

2.4. CRITÉRIO PESSOAL

²¹ Artigo 1º, *caput*, da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

²² PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais** / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 6ª Ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 188/189.

O Critério Pessoal desenha o sujeito ativo e passivo da relação tributária, conforme será demonstrado abaixo.

2.4.1 SUJEITO ATIVO

No polo ativo da relação tributária figura a União, que possui a competência do ITR, por força do artigo 153, inciso VI, da Constituição Federal. Em atenção à essa disposição constitucional, o artigo 15 da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, dispõe que: *“compete à Secretaria da Receita Federal a administração do ITR, incluídas as atividades de arrecadação, tributação e fiscalização.”*

Com a Emenda Constitucional nº 42/03, foi acrescido o parágrafo quarto ao artigo 153 da CF/88, que possibilitou aos municípios e União firmarem convênio para cobrar e fiscalizar o recolhimento do imposto. O texto acrescido foi regulamentado apenas em 27 de dezembro de 2005, pela Lei Federal nº 11.250, que dispõe:

“Art.1o A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4o do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal.

§ 1o Para fins do disposto no caput deste artigo, deverá ser observada a legislação federal de regência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

§ 2o A opção de que trata o caput deste artigo não poderá implicar redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Art. 2o A Secretaria da Receita Federal baixará ato estabelecendo os requisitos e as condições necessárias à celebração dos convênios de que trata o art. 1o desta Lei.”

A competência tributária é da União, que figura com titular do polo ativo, mas poderá delegar as atribuições de fiscalizar, lançar e cobrar o ITR aos municípios que celebrarem o convênio acima descrito.

2.4.2. SUJEITO PASSIVO

Já o polo passivo é preenchido pelo proprietário, ou, possuidor e/ou titular do domínio útil, nos termos do artigo 4º da Lei Federal nº 9.393/96. Nota-se que volta à baila a mesma discussão contida no aspecto material: possibilidade do possuidor ou titular do domínio também figurarem como sujeito passivo da relação tributária.

A respeito, Leandro Paulsen explora o assunto:

“Note-se que os titulares de outros direitos reais que não a propriedade não poderiam ser postos na condição de contribuinte pelo legislador quando da instituição do ITR. Isso porque eles não revelam riqueza de 'proprietário'.

(...) Mas a lei coloca como contribuintes o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor. Todos são contribuintes e podem ser submetidos ao lançamento e à cobrança do tributo.

(...) A previsão de responsabilidade tributária constante do art. 5º da Lei 9.393/96, por sua vez, traz à tona os artigos 130 e 131 do CTN, que cuidam da responsabilidade por sucessão - do

adquirente ou remitente, do sucessor a qualquer título e do cônjuge meeiro e do espólio - pelos créditos tributários relativos a imposto sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, bem como os arts. 132 e 133 do CTN, que estabelecem a responsabilidade da pessoa jurídica que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outro ou em outra e da pessoa que adquirir fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, continuando a respectiva exploração.”²³

Já o STJ em decisão de recurso repetitivo, entendeu pela legitimidade passiva do possuidor direto do imóvel, veja:

“1. A incidência tributária do imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR (de competência da União), sob o ângulo do aspecto material da regra matriz, é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município (artigos 29, do CTN, e 1º, da Lei 9.393/96).

2. O proprietário do imóvel rural, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, à luz dos artigos 31, do CTN, e 4º, da Lei 9.393/96, são os contribuintes do ITR.

3. O artigo 5º, da Lei 9.393/96, por seu turno, preceitua que: "Art. 5º É responsável pelo crédito tributário o sucessor, a qualquer título, nos termos dos arts. 128 a 133 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Sistema Tributário Nacional)." 4. Os impostos incidentes sobre o patrimônio (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR e Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU) decorrem de relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência de fato imponible encartado, exclusivamente, na titularidade de direito real, razão

²³ PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais** / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 6ª Ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 191/192.

pela qual consubstanciam obrigações propter rem, impondo-se sua assunção a todos aqueles que sucederem ao titular do imóvel.

5. Conseqüentemente, a obrigação tributária, quanto ao IPTU e ao ITR, acompanha o imóvel em todas as suas mutações subjetivas, ainda que se refira a fatos impositivos anteriores à alteração da titularidade do imóvel, exegese que encontra reforço na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão prevista nos artigos 130 e 131, I, do CTN, verbis: "Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis: I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Vide Decreto Lei nº 28, de 1966) (...)" 6. O promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel, bem como seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis), consoante entendimento exarado pela Primeira Seção do STJ, quando do julgamento dos Recursos Especiais 1.110.551/SP e 1.111.202/SP (submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC), são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 10.06.2009, DJe 18.06.2009).

7. É que, nas hipóteses em que verificada a "contemporaneidade" do exercício da posse direta e da propriedade (e não a efetiva sucessão do direito real de propriedade, tendo em vista a inexistência de registro do compromisso de compra e venda no

cartório competente), o imposto sobre o patrimônio poderá ser exigido de qualquer um dos sujeitos passivos "coexistentes", exegese aplicável à espécie, por força do princípio de hermenêutica ubieademratioibieadem legis dispositio.”²⁴

Portanto, o sujeito passivo será o proprietário, possuidor ou titular do domínio útil, sendo esses dois últimos questionados por parcela da doutrina que defendem a rigidez do texto constitucional.

2.5. CRITÉRIO QUANTITATIVO

O critério quantitativo trará os parâmetros necessários para cálculo do imposto. Essa quantificação será alcançada por meio da base de cálculo e da alíquota. No ITR, é um dos critérios que mais necessitam de atenção, pois trazem particularidades que atendem a função extrafiscal prevista na Constituição Federal.

2.5.1. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do imposto é o valor fundiário, portanto, tributar-se-á a terra em si, desconsiderando as ações humanas ali realizadas.

A Constituição torna evidente ao dispor no artigo 153, inciso VI, que o ITR incidirá sobre a propriedade territorial, enquanto no artigo 156, inciso I, estabelece que o IPTU será calculado sobre a propriedade predial e territorial. Conclui-se, então, que as acessões prediais serão excluídas do cálculo do imposto.

²⁴ Superior Tribunal de Justiça: **REsp 1073846/SP**, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009.

Nesse mesmo aspecto, o Código Tributário Nacional compartilha de texto semelhante, nos termos do artigo 30: “*A base de cálculo do imposto é o valor fundiário*”.

Ao instituir o ITR, a Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, aprofunda as disposições contidas na Constituição Federal e no CTN, estabelecendo que deverá ser apurado o Valor da Terra Nua tributável – VTNT:

“Art. 11. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNT a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU.”

A mesma norma federal, disciplina que o VTNT é obtido pela multiplicação do VTN (Valor da Terra Nua) pelo quociente entre a área tributável e a área total. Para melhor compreensão, mister se faz a digressão sobre esses três elementos: Valor da Terra Nua, área tributável e área total.

Ao valor do imóvel serão subtraídos o valor das construções, instalações, benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas, e as florestas plantadas, assim, alcançaremos o Valor da Terra Nua, que como foi dito acima, é o cálculo do valor da terra sem a ação humana, como dispõe artigo 10, §1º, inciso I, da Lei Federal nº 9.393/96.

A área tributável também será resultado de uma subtração, entre a área total do imóvel e: as áreas de preservação permanente e de reserva legal; de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas pelos órgãos competentes; as áreas imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico - mediante ato do órgão competente, federal ou estadual -; sob regime de servidão ambiental; cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidroelétricas autorizadas pelo poder público; nos termos do 10, §1º, inciso II, da Lei Federal nº 9.393/96.

Já a área total, corresponde a totalidade da dimensão da propriedade. Mas assevera José Antonio Francisco e Marcello Jorge Pellegrina, que a área total também

pode ser formada por mais de uma parcela de terra contínua, como dispõe o artigo 1º, §2º, da Lei Federal nº 9.393/96, e o artigo 9º do RITR (Decreto Federal nº 4.382/02):

“Por oportuno, é importante frisar que o conceito de área total do imóvel rural é ‘a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município, ainda que, em relação de alguma parte do imóvel, o sujeito passivo detenha apenas a posse’ (RITR, art. 9º, caput), ‘mesmo que fisicamente dividida por ruas, estadas, rodovias, ferrovias, ou por canais ou cursos de água’ (RITR, art. 9º, parágrafo único).”²⁵

Em poder dos três fatores, a equação é formada para então ser alcançado o VTNT, como ratifica a lição de Leandro Paulsen:

“O VTNT é o valor da terra nua tributável, assim considerada a terra nua (portanto, sem considerar-se na avaliação o que a ela se agrega, como o valor das construções, instalações, benfeitorias, culturas, pastagens e florestas plantadas) excluídas as áreas de preservação permanente, de reserva legal, de interesse ecológico e as comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal. Obtêm-se o VTNT pela multiplicação do VTN (valor do imóvel excluídos os valores relativos a construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas) pelo quociente entre a área tributável e a área total.”²⁶

Dessa maneira, a base de cálculo será representada pelo VTNT – Valor da Terra Nua Tributável, que é obtido na multiplicação do valor da terra nua (VTN) pelo quociente da área tributável e a área total.

²⁵ FRANCISCO, José Antonio. PELLEGRINA, Marcello Jorge. **Curso de Direito Tributário** (coord. Ives Gandra da Silva Martins). 13ª Ed. - São Paulo: Saraiva, 2011, p. 710.

²⁶ PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais** / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 6ª Ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 193/194.

2.5.2 ALÍQUOTAS

O artigo 153, §4º, inciso I, da Constituição Federal, determina que as alíquotas do ITR serão progressivas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Redação incluída pela Emenda Constitucional nº 42/03.

As alíquotas do ITR variam de 0,03% até 20%, de acordo com a área total do imóvel e o seu grau de utilização – GU:

Tabela de Alíquotas (Art. 11, Lei 9.393/96)

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
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

O grau de utilização é obtido pela relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

De acordo com o artigo 10, §1º, inciso IV, da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, é aproveitável toda área que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, com exclusão das áreas ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias e as que também foram excluídas para apurar a área tributável.

No inciso seguinte são delineadas as áreas efetivamente utilizadas, sendo elas as porções do imóvel que no ano anterior tenha sido plantada com produtos vegetais; objeto de exploração extrativa, observados os índices e rendimento por produto e a legislação ambiental; objeto de implantação de projeto técnico; ou tenham servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária; e para exploração de atividades granjeira e aquícola.

Ante as determinações legais, observamos que quanto maior a área do imóvel, maior sua alíquota, ao passo que quanto menor a utilização, a alíquota será maior, dando cumprimento ao dispositivo do artigo 153, §4º, inciso I, da Constituição Federal.

3. IMUNIDADES

As imunidades são qualificadas como limitações constitucionais ao poder de tributar. A partir do momento em que o constituinte definiu a competência tributária, têm-se, como consequência, a previsão das exonerações fiscais consideradas mais relevantes nesse mesmo nível.

A imunidade apresenta dúplici natureza: de um lado, demarca a competência tributária, sendo denominada hipótese de intributabilidade, de outro, constitui direito público subjetivo das pessoas.

A atual Ministra do Superior Tribunal de Justiça e ilustre doutrinadora, Regina Helena Costa²⁷, define que diante a duplicidade acima, a imunidade tributária pode ser visualizada sob o aspecto formal e substancial. No prisma formal, *a imunidade é a impossibilidade de tributação - ou intributabilidade - de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional*. Sob o aspecto substancial, *consiste em direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa*.

²⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª Ed. - São Paulo: Saraiva, 2012, p. 96/97.

Portanto, as imunidades são delimitações constitucionais à competência tributária, diferente das isenções, que são exonerações tributárias fixadas em nível infraconstitucional.

O artigo 153, §4º, II, da Constituição Federal, delimita que nas pequenas propriedades não incidirá o ITR, desde que o proprietário explore a área e não possua outro imóvel

Assim, dispõe o artigo 2º da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que não há incidência do ITR sobre pequenas glebas rurais, quando exploradas apenas pela família do proprietário e este não tenha outro imóvel. Considera-se pequena gleba rural as áreas que não ultrapassem 100 (cem) hectares na Amazônia Ocidental ou no Pantanal, 50 (cinquenta) hectares em municípios compreendidos no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental, e 30 (trinta) hectares em qualquer outro município.

A redação do artigo supracitado, no que tange a exploração exclusiva pela família, foi criticada por Eduardo de Moraes Sabbag, que advogava pela maleabilidade da norma:

“Com relação ao conceito de família, sabe-se que a regra imunitória independe de haver casamento ou prole legítima. É inevitável suscitar a falta de bom-senso na necessidade de ‘exploração da gleba pelo proprietário sozinho ou com sua família’. É um estímulo à contenção de empregos. Conclui-se, em face do esdrúxulo comando, que a geração de empregos significa perda do manto da imunidade, portanto, o pagamento do imposto.”²⁸

Tanto teve razão, Sabbag, que a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, retirou essa exigência, alterando a redação do §4º do artigo 153, para constar apenas que não tenha outro imóvel. Mas a literatura constitucional não escapou das críticas, pois ainda exigia que o proprietário não pudesse adquirir um imóvel na zona urbana para acomodar seus familiares, recebendo, por Sacha Calmon Navarro Coelho²⁹,

²⁸ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 8ª Ed. – São Paulo: Premier Máxima, 2005, p. 385.

²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 405.

a alcunha de “imunidade Jeca Tatu”, fazendo alusão ao personagem criado por Monteiro Lobato para retratar o típico rurícola brasileiro.

Em outro ponto de debate, o ilustre professor Roque Antonio Carrazza, com sólidos fundamentos, afasta a constitucionalidade do artigo 2º da Lei Ordinária nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que dimensiona as áreas que estariam imunes à incidência do ITR, pois usurpa a competência da Lei Complementar em regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (artigo 146, inciso II, Constituição Federal):

“De qualquer modo, registramos que, enquanto a lei complementar não se ocupar com o assunto, pequena gleba rural, a nosso ver, é a de tamanho não superior a cinquenta hectares. Chegamos a esta conclusão examinando o art. 191 da CF, que, embora não trate especificamente deste tema, guarda uma certa semelhança com o supracitado dispositivo (‘aquele que, não sendo proprietário de imóvel rural ou urbano, possua como seu, por cinco anos ininterruptos, sem oposição, área de terra, em zona rural, não superior a cinquenta hectares, tornando-se produtiva por seu trabalho ou de sua família, tendo nela sua moradia, adquirir-lhe-á a propriedade’)

Deveras, neste art. 191, tanto quanto no art. 153, §4º, II, há alusão à pequena gleba rural e à exploração da terra por quem não possua outro imóvel. O art. 191, no entanto, agrega mais um elemento: o tamanho da pequena gleba rural (não superior a cinquenta hectares).”³⁰

A imunidade alcançará as pequenas propriedades de até 100 (cem) hectares na Amazônia Ocidental ou no Pantanal, 50 (cinquenta) hectares em municípios compreendidos no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental, e 30 (trinta) hectares em qualquer outro município. Ou, no entendimento do professor Roque Carrazza, que não ultrapassem 50 (cinquenta) hectares. E que o dono não possua outros imóveis, nos termos do artigo 153, §4º, II, da Constituição Federal.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 887.

4. ISENÇÕES

A isenção é entendida pela doutrina moderna como norma impeditiva do exercício da competência tributária em certas situações, em razão da mutilação de um ou de alguns aspectos da hipótese de incidência.

Assevera Paulo de Barros Carvalho³¹ que sempre haverá um fenômeno em comum: o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra matriz). Portanto, a isenção possui o poder de inibir a funcionalidade da regra-matriz de incidência tributária.

No ITR as isenções abrangem os imóveis rurais compreendidos em programa oficial de reforma agrária, que cumulativamente: sejam explorados por associações ou cooperativa de produção; a fração ideal por família assentada não ultrapasse os limites estabelecidos no artigo 2º da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996; e o assentado não possua outro imóvel. Abrange, também, o conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, cuja área total observe os limites legais acima apontados e não possua imóvel urbano – registra-se que a exigência de explorar só ou com sua família, mesmo com ajuda eventual de terceiros, vai ao encontro da alteração que a Emenda

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2011, p. 569.

Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, impôs ao inciso II do parágrafo 4º da Constituição Federal. Por fim, foi acrescida pela Lei Federal nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, a isenção dos imóveis rurais oficialmente reconhecidos como áreas ocupadas por remanescentes de comunidades de quilombos que estejam sob a ocupação direta e sejam explorados, individual ou coletivamente, pelos membros destas comunidades.

5. A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO ITR

O legislador pode utilizar a tributação com o objetivo de estimular ou desestimular atos dos contribuintes, como leciona o ilustre professor Roque Antonio Carrazza:

“Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerários; antes, pode aumentá-los, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros.”³²

O ITR possui uma evidente função extrafiscal voltada à política agrária nacional, em especial, desestimular a improdutividade das propriedades rurais, como bem assevera José Afonso da Silva:

“A regra constitucional tem dois objetivos: desestimular a grande propriedade improdutiva e beneficiar as pequenas glebas familiares. No primeiro caso pretende-se utilizar o imposto sobre

³² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 118, nota de rodapé nº 68.

a propriedade rural como instrumento auxiliar da política agrícola e da reforma agrária (art. 184-191). Embora medidas tributárias sejam, só por si, incapazes de modificar a estrutura agrária, bem podem ser utilizadas como instrumentos auxiliares da política agrícola. Foi com esse intento que a Emenda Constitucional 18/1965 consolidou a transferência do ITR para competência federal. Deve-se reconhecer que a tributação será apenas um dos instrumentos da política agrícola, e terá efeitos importantíssimos na execução dessa política, mas não será meio eficaz para a consecução de uma reforma agrária, desde que se considerem, como tal, apenas aquelas medidas que importem a transformação da estrutura rural e das relações de propriedade fundiária.”³³

A função extrafiscal do ITR em desestimular a improdutividade das propriedades rurais é expressa na Constituição Federal (vide artigo 153, §4º, inciso I). A Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, dá aplicabilidade à função extrafiscal ao positivar a variação alíquota conforme o grau de utilização da área, ou seja, quanto maior a produtividade, menos imposto é recolhido pelo contribuinte.

Essa ordem constitucional também visa o princípio da função social da propriedade, como bem assevera Regina Helena Costa:

“Trata-se de imposto de caráter marcadamente distributivista e extrafiscal, cujos contornos são delineados pelo princípio da função social da propriedade, que predica, em poucas palavras, que a sociedade deva extrair benefícios do exercício do direito de propriedade pelo seu titular.

(...)

O inciso I impõe a adoção da técnica da progressividade ao ITR para fim extrafiscal, ou seja, o desestímulo da manutenção de

³³ DA SILVA, José Afonso. **Comentário Contextual à Constituição**. 8ª Ed. – São Paulo: Malheiros, 2012, p. 680.

propriedades improdutivas, em atendimento à função social que a propriedade deve observar (art. 5º, XXIII, CR).

(...)

Nesse contexto, portanto, exsurge a importância do imposto em estudo como instrumento a viabilizar o efetivo cumprimento da função social da propriedade rural, na medida em que o proprietário rural será estimulado a produzir mais para pagar menos imposto, beneficiando-se, conseqüentemente, a sociedade.

(...)

Em relação às alíquotas do ITR, como já assinalado, há mandamento constitucional no sentido de que o imposto será progressivo e as alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, §4º, I), expressando sua feição extrafiscal mediante a aplicação do princípio da função social da propriedade à propriedade rural.”³⁴

Não sendo outro o entendimento exarado por Eduardo de Moraes Sabbag:

“Em virtude de sua nítida função extrafiscal, o ITR sempre foi imposto vocacionada a se revestir da condição de veículo auxiliar do disciplinamento estatal da propriedade rural. É considerado um importante instrumento de política agrária, portanto, de combate aos latifúndios improdutivos, apto a fomentar a reforma agrária, com a conseqüente redistribuição de terras no país. O que se quer com tal exação não são ‘proprietários’, mas proprietários assíduos e produtivos, em pro da Nação.”³⁵

³⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª Ed. - São Paulo: Saraiva, 2012, p. 371/372 e 376.

³⁵ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 8ª Ed. – São Paulo: Premier Máxima, 2005, p. 379.

Portanto, o produtor rural que se empenhar em produzir na terra que lhe pertence, que esteja na posse ou domínio, terá plenas condições de quitar a tributação sem grandes dificuldades.

6. VALOR DA TERRA NUA POR REGIÕES OU MUNICÍPIOS: OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Em sede de obrigação acessória, o contribuinte é compelido a manter a Secretaria de Receita Federal informada sobre as informações cadastrais do imóvel, inclusive se houve qualquer alteração como desmembramento, anexação, transmissão da propriedade, sucessão *causa mortis*, cessão de direitos e constituição de reservas ou usufruto. Para comunicar, deverá utilizar Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR – DIAC (vide artigo 6º da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996).

O lançamento do imposto será por homologação, portanto, o contribuinte o declarará por meio do Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT. Entre outras informações, o contribuinte que deverá declarar o valor da terra nua – VTN, correspondente ao imóvel, e tal valor deve refletir o valor de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do a que se referir o DIAT, e será considerado auto avaliação da terra nua a preço de mercado, como dispõem os parágrafos 1º e 2º do artigo 8º da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996,

Diante a possibilidade de subavaliação do valor da terra nua do imóvel ou a prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, o artigo 14 da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, facultou à Secretaria de Receita Federal que criasse um sistema interno constando informações sobre preços de terras, bem como, os dados

de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimento de fiscalização. Assim, poderá, com base nas informações contidas em seu sistema, lançar o imposto de ofício, suprindo a negligência ou má-fé do contribuinte.

Considerando que a dimensão territorial brasileira proporciona a existência de grandes variações geográficas e geológicas, é sensato que o valor de terra nua dos *pampas* gaúchos será diferente da região de floresta amazônica no Acre, ou em outro exemplo, o valor de uma hectare de *terra roxa* no Paraná será muito maior que o hectare do *sertão* da Bahia.

Para tentar resolver esse dilema geográfico, a legislação buscou parâmetros já lançados na Lei de Reforma Agrária (Lei Federal nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993), antes da alteração prevista pela Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001, que dispunha em seu artigo 12, §1º, inciso II, que para alcançar o valor de mercado da terra nua, observar-se-á a localização do imóvel, capacidade potencial da terra e dimensão do imóvel.

De outro lado, também determinou que serão considerados os levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios, já que tais órgãos, teoricamente, estão em contato mais próximo com a realidade de cada proprietário rural.

Entretanto, a solução ainda está longe de ser definitiva. No Estado de Mato Grosso do Sul, todos os municípios celebraram o convênio com a União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal. Assim, o Conselho dos Secretários Municipais de Receita, Fazenda e Finanças do Mato Grosso do Sul – CONFAZ-M/MS, elaborou um levantamento técnico do valor da terra nua (VTN) no ano de 2015³⁶.

O estudo técnico foi realizado com base nos parâmetros da antiga redação do artigo 12, §1º, inciso II, da Lei Federal nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e da Instrução Normativa RFB nº 1562, de 29 de abril de 2015, que disciplinou os levantamentos técnicos, impondo a obrigatoriedade da sua execução, se realizados segundo padrões técnicos e científicos compatíveis com a metodologia adotada.

³⁶ Disponível em: <http://itrnet.com.br/public/documentos/181-levantamento-tecnico-vtn-2015.pdf>, acesso em 11/03/2016.

A Instrução Normativa acima apontada, delineou as divisões das áreas em: lavoura com boa aptidão; lavoura com aptidão regular; lavoura com aptidão restrita; pastagem plantada; silvicultura ou pastagem natural; e áreas de preservação da fauna e flora³⁷.

Mesmo diante tantos aspectos, o CONFAZ-M/MS subdividiu o estado em onze regiões, para então apresentar o valor de terra nua de acordo com a região que a propriedade rural estivesse localizada.

Essa subdivisão iguala propriedades localizadas em municípios de alta produtividade agrícola com outros precários. Para visualizar o exemplo, podemos observar o caso da região denominada *Campo Grande* (Mato Grosso do Sul). Ela abrange, além da capital, as cidades de Bandeirantes, Corguinho, Jaraguari, Rio Negro, Rochedo, Sidrolândia e Terenos, todas em Mato Grosso do Sul.

Para poder comparar a discrepância levantada, pode ser observado o estudo do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) que apurou a produção agrícola dos municípios de Mato Grosso do Sul, durante a lavoura temporária de soja no ano de 2013³⁸. De acordo com o IBGE, a cidade de Sidrolândia produziu 360.901 toneladas de soja em grãos, enquanto a cidade de Corguinho não teve produção ou foi inferior a uma tonelada. Não obstante, outros municípios da mesma “região” tiveram produções baixíssimas, se comparadas com Sidrolândia, como: Rio Negro – 4.500 toneladas; Rochedo – 840 toneladas; Terenos - 18.000 toneladas; Jaraguari – 12.000 toneladas.

A partir do momento que se igualam locais tão diversos em um mesmo patamar, o contribuinte estará sujeito a ser prejudicado, pois os desiguais estão sendo igualados, logo, o princípio da isonomia é ferido, e o proprietário rural de Corguinho terá

³⁷Nesse último quesito, a Instrução Normativa dispõe que serão áreas de preservação da fauna e flora: “terra inaproveitável ou com restrição ambiental, terras com restrições físicas, sociais, ambientais ou jurídicas que impossibilitam o uso sustentável e, por isso, são indicadas para a preservação da flora e da fauna ou para outros usos não agrários.”.

Ocorre que a disposição dessa norma vai ao encontro do artigo 10, §1º, inciso II, alíneas “b”, “c” e “e”, da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, pois de acordo com a legislação vigente, essas áreas não são tributáveis, portanto, o levantamento técnico do valor de mercado das mesmas demonstra a intenção ilegal do fisco de tributá-las.

³⁸

que declarar o ITR de acordo com a mesma tabela do proprietário rural de Sidrolândia, que goza de uma produção pujante.

Não obstante, existe outro ponto que merece destaque. Os levantamentos técnicos nem sempre serão completos. O estudo em destaque não conseguiu apurar ou entendeu que não existem áreas de lavoura na região denominada por “Três Lagoas” (composta por Água Clara, Brasilândia, Ribas do Rio Pardo, Santa Rita do Pardo e Três Lagos, todas em Mato Grosso do Sul). Entretanto, a apuração do IBGE, que abrange apenas a cultura de soja, demonstrou que houve produções significativas em tais municípios: Água Clara – 4.681 toneladas; Brasilândia – 3.390 toneladas; Ribas do Rio Pardo – 12.558 toneladas; Santa Rita do Pardo – 1.803 toneladas.

Portanto, mesmo com a existência de estudos técnicos que tentam se aproximar ao máximo possível da realidade de cada região, a possibilidade do Fisco lançar o ITR de ofício, alegando subavaliação da propriedade rural, é temerária, pois ofende o princípio da isonomia, já que seus parâmetros de informações igualam proprietários rurais que se encontram em realidade divergentes.

A Constituição Federal em seu artigo 5º, *caput*, determina que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. A ideia de igualdade irradia seus efeitos perante todo o ordenamento jurídico, e pode ser entendida em dupla acepção: material e formal. A primeira deseja o tratamento equânime de todos os homens, proporcionando-lhe acesso idêntico aos bens da vida. A segunda, em sentido formal, expressa as legítimas discriminações autorizadas aos legisladores, ou seja, as equiparações e desequiparações consagradas em lei.

A diretriz acima demonstrada impacta o âmbito tributário, porquanto o legislador e o aplicador da lei hão de atender às diferenças entre os sujeitos, procedendo às necessárias discriminações na modulação das exigências fiscais, o que não ocorre no arbitramento do valor da terra nua.

A possibilidade do fisco em lançar de ofício ou instaurar auto de infração alegando subavaliação do valor da terra nua, com base no sistema informações em que o VTN é estimado por cidades ou regiões, vai ao encontro ao princípio da isonomia, já que propriedades com valores totalmente distintos estão sendo igualadas.

O procedimento atual faz com que o fisco lance ou autue o contribuinte em valor superior ao que seu imóvel vale, para que então este busque as vias judiciais ou extrajudiciais para demonstrar, tecnicamente, que o valor declarado é o correto.

Portanto, o §1º, do artigo 14, da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, é inconstitucional por ofensa ao princípio da isonomia, previsto no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal.

A solução aparente está no próprio artigo 14 da Lei 9.393/96, que possibilita a verificação dos dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, sejam apurados por procedimento de fiscalização. Assim, o valor da terra nua também pode ser apurado pelo mesmo procedimento, onde cada imóvel com suspeita de subavaliação será avaliado individualmente.

Vale lembrar que, com a possibilidade de delegação do poder de fiscalizar aos municípios, o trabalho se torna menos árduo ao fisco.

Cumprе salientar que o sistema de avaliação não deve ser condenado em sua totalidade, mas seu poder deve ser amenizado. Ou seja, os sistemas de avaliação do VTN por cidades ou regiões servirão como parâmetro para avaliar se existe uma suspeita de subavaliação, para então iniciar o procedimento de fiscalização. Não mais seria o fundamento para instaurar auto de infração, mas, apenas, para motivar a fiscalização.

7. ALÍQUOTA CONFISCATÓRIA

A alíquota máxima prevista na tabela anexa da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, são 20% (vinte por cento) sobre o VTNt (Valor da Terra Nua tributável). A alíquota será aplicada em imóveis com mais de 5.000 (cinco mil hectares) cujo grau de aproveitamento não ultrapasse 30% (trinta por cento) da área, ou seja, uma propriedade improdutivo.

Em que pese a função do imposto de desestimular as propriedades improdutivoas, a aplicação dessa alíquota confiscará do contribuinte sua área rural, pois, somente terá condições de quitar sua obrigação tributária se transmitir a outrem, por iniciativa próprio ou por execução judicial.

Estamos diante um evidente conflito de princípios, entre a função social da propriedade (artigo 5º, inciso XXIII, da Constituição Federal) e a vedação da utilização de tributo com efeito de confisco (artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal), que deriva do direito fundamental de propriedade (artigo 5º, inciso XXII, da Constituição Federal).

A ilustre doutrinadora Regina Helena Costa torna evidente o efeito confiscatório da alíquota supracitada:

“Atendendo a esse dispositivo, a Lei nº 9.393, de 1996, estabelece alíquotas do ITR em função da área total e do grau de utilização

do imóvel, que variam de 0,03% a 20%, alíquota esta de caráter evidentemente confiscatório e, portanto, incompatível com o princípio da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, CR). ”³⁹

Diante quadros confiscatórios, como o apontado acima, pondera Heleno Taveira Torres pela preservação da garantia constitucional da propriedade privada:

“A proibição de utilização de tributos com efeito confiscatório encontra-se implícita no art. 5º, inciso XII, da CF, como garantia sistêmica ao direito de propriedade que a todos se encontra garantida. É certo que dúvidas poderiam existir sobre os limites materiais da função social da propriedade privada (art. 5º, XIII, da CF) em relação aos tributos, e, por esse motivo, é de maior relevância que se tenha disposição expressa, no art. 150, IV, da CF, a contemplar a referida vedação, que se caracteriza por servir como garantia contra excessos na técnica dos tributos e que possa assumir semelhanças a um efeito confiscatórios.

(...)

A vedação à utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, da CF) é uma ‘garantia’ constitucional que concorre para a segurança jurídica do ordenamento. Visa a proteger outros direito, como o de propriedade, livre iniciativa e liberdades.”⁴⁰

Luciano Amaro também defende a garantia individual do contribuinte:

“É óbvio que os tributos (de modo mais ostensivo, os impostos) traduzem transferências compulsórias (não voluntárias) de recursos do indivíduo para o Estado. Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de

³⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª Ed. - São Paulo: Saraiva, 2012, p. 376.

⁴⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2ª Ed. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 671 e 676.

riqueza do contribuinte parao Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com vedação do confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta de incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio de tributo, o Estado anule a riqueza privada. Vê-se, pois, que o princípio atua em conjunto com o da capacidade contributiva, que também visa a preservar a capacidade econômica do indivíduo.”⁴¹

Como resta evidente, a utilização de alíquota de 20% sobre o VTNT de uma propriedade rural com mais de 5.000 hectares, implicará na alienação da propriedade como única alternativa para o proprietário arcar com débito tributário que foi gerado.

Nessa esteira, a tabela anexa da Lei 9.393/96 que prevê a alíquota abusiva, vai ao arrepio do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco.

Por outro lado, tais imóveis não podem deixar de ser tributados, portanto, enquanto não sobrevier qualquer reforma que enquadre a alíquota no princípio constitucional, deve limitar-se ao percentual de 12% (doze por cento) - aplicado ao imóveis com área total maior que 5.000 (cinco mil) hectares e Grau de Utilização entre 30% (trinta por cento) até 50% (cinquenta) -, que não usurpa o direito de propriedade do contribuinte.

⁴¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 169.

8. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA SOBRE ÁREA TOTAL E NÃO ÁREA TRIBUTÁVEL

A alíquota do ITR será progressiva conforme o grau de utilização (GU) e a área total do imóvel, como dispõe o artigo 11 da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996⁴². O primeiro quesito está em harmonia com o comando do artigo 153, §4º, inciso I, da Constituição Federal, em desestimular as propriedades improdutivas. Todavia, o uso da área total para progressão da alíquota não se mostra razoável.

O artigo 10, §1º, inciso II, da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, qualifica como área tributável a área total subtraída de áreas onde não é possível qualquer atividade econômica.

Entre as áreas que deverão ser subtraídas para obter dimensão tributável estão as de preservação permanente e reserva legal. De acordo com o Código Florestal (Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012), mais precisamente no artigo 12, inciso I, o imóvel rural localizado na Amazônia Legal, em área de floresta, deverá manter a área com cobertura de vegetação nativa em 80% (oitenta por cento) da propriedade, no mínimo. Nas áreas de cerrado a reserva legal é de 35% (trinta e cinco por cento), e nos campos ou demais regiões do país é de 20% (vinte por cento).

⁴²Art. 11. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNt a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU.”

Logo, o proprietário de 6.000 (seis mil) hectares na Amazônia Legal em área de floresta, se não tiver qualquer outra área de preservação permanente ou imprestável para qualquer tipo de exploração, terá a seu dispor apenas 1.200 (um mil e duzentos) hectares para explorar e gerar riquezas. Todavia, mesmo que seu grau de utilização seja o máximo, a alíquota aplicada será de 0,45% (zero vírgula quarenta e cinco por cento). Em uma situação oposta, o proprietário de 5.000 (cinco mil) hectares em qualquer outra região do país, pode explorar até 4.000 (quatro mil hectares), aplicando a alíquota de 0,30% (zero vírgula trinta por cento), caso seu grau de utilização alcance o teto. Portanto, lhe é possibilitado produzir riquezas em uma área quase três vezes e meia maior, aplicando uma alíquota 0,15% (zero vírgula quinze por cento) menor.

Vale registrar que a problemática não está direcionada à legislação ambiental, que corretamente determina a preservação, mas sim à norma tributária que onera o contribuinte ao progredir a alíquota do ITR utilizando áreas em que não é possível a exploração da atividade rural.

Em contrapartida, é válido argumentar que faz parte do risco econômico assumido pelo proprietário rural, que ao adquirir o imóvel teve ciência da necessidade de manter a reservar legal ao passo que será tributado sobre a área total.

Todavia, o contraponto levantado no parágrafo anterior não se sustentaria nas hipóteses em que o áreas do imóvel forem declaradas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, façam parte do acordo de servidão ambiental, ou alagadas para constituição de reservatório de usinas hidroelétricas.

Nas hipóteses acima elencadas sempre haverá intervenção ou concordância do poder público. Como nas áreas de interesse ecológico para proteção dos ecossistemas (artigo 10, §1º, inciso II, alínea b, da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996), que serão declaradas pelos por ato do órgão competente, federal ou estadual, ou seja, por ato unilateral do poder público que assim impõe.

Situação semelhante nas servidões ambientais, onde o proprietário ou possuidor do imóvel, pode, por instrumento público ou particular ou por termo administrativo firmado perante órgão integrante do Sisnama, limitar o uso de toda sua propriedade ou parte dela para preservar, conservar ou recuperar os recursos ambientais existente, nos termos do artigo 9º-A da Lei Federal nº 6.938, de 31 de agosto de 1981.

Também deixará de explorar seu imóvel em caso de alagamento da área para constituição de reservatório de usinas hidrelétricas, desde que autorizadas pelo poder público (artigo 10, §1º, inciso II, alínea b, da Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996).

Nos casos acima delineados, o produtor rural é tolhido da fruição total de seu imóvel em prol da preservação ambiental ou para viabilizar a operação de uma usina hidrelétrica, mas ao invés de receber incentivos fiscais, continua sendo onerado, pois as áreas serão computadas para fins de progressão da alíquota.

O legislador determina que o produtor rural não explore uma área, mas impõe que recolha o imposto sobre a área que é obrigado a conservar. Assim, não se mostra razoável a progressividade da alíquota com base na área total da propriedade, enquanto a própria legislação disciplina a *área tributável*, que se desenha com um fator mais justo, devendo seus critérios serem aplicados.

De outro lado, o parâmetro adotado pela legislação (área total) não observa a dimensão real da área que foi disposta ao proprietário para produzir, em outras palavras, como foi exposto acima, existem situações em que o contribuinte *a* tenha uma fazenda cuja área total seja maior que do contribuinte *b*, todavia, em razão da porcentagem de área que deverá estar coberta por vegetação nativa, ou se for constituída servidão ambiental, ou alagada para reservatório de hidroelétrica, entre outros exemplos, o contribuinte *b* terá a seu dispor mais terras aptas a produzir e gerar riquezas. Portanto, o contribuinte *b* terá possibilidades de produzir mais (obter mais riquezas) e a alíquota do ITR aplicável a ele será menor que do contribuinte *a*.

Essa digressão exemplificativa se faz necessária para visualizarmos que o sistema de progressão adotado pela Lei 9.393/96, vai ao encontro do princípio da capacidade contributiva, positivado no artigo 145, §1º, da Constituição Federal⁴³.

O noticiado princípio prevê que o imposto deve observar o potencial de riquezas que cada contribuinte detêm, através de condições objetivas, ou seja, sua

⁴³ “§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

capacidade de produzir riquezas. Neste sentido, leciona Roque Antonio Carrazza⁴⁴ que as pessoas devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riquezas.

Vale frisar que a aplicação do princípio ao caso em tela não se faz com base em aspectos subjetivos, pois essas limitações ao uso total da propriedade são estipuladas em lei ou declaradas e homologadas perante os órgãos de administração pública, logo, claramente são aspectos objetivos.

Portanto, como o contribuinte *b* possui maior disponibilidade de terras para produzir (maior índice de riquezas), deverá recolher mais tributos do que o contribuinte *a*. Todavia, não é assim que determina a legislação infraconstitucional, razão pela qual, a progressividade da alíquota com base na área total da propriedade rural, como previsto na tabela anexa da Lei nº 9.393/96, fere o artigo 145, §1º, da Constituição Federal, devendo ser utilizado para fins de progressividade a “área tributável”, disposta no artigo 10, §1º, inciso II, da mesma Lei nº 9.393/96.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 96.

CONCLUSÕES

O presente trabalho buscou a análise do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, para então demonstrar questões problemáticas que possuem soluções viáveis, que atendem as determinações constitucionais.

Iniciamos com o percurso histórico da tributação da propriedade rural, desde a Constituição da República de 1891 até os dias atuais.

Em seguida, foi desenhada a Regra-Matriz Tributária do imposto, exercício necessário para discorrer sobre qualquer tributo e, principalmente, para encontrar seus problemas e as soluções.

Vimos o critério material do ITR, onde exsurge-se importante conflito doutrinário, que questiona a abrangência do imposto apenas sobre a propriedade ou também sobre a posse e o domínio útil da terra. Ambos os lados possuem fundamentos sólidos, baseados na legislação constitucional e infraconstitucional.

No critério espacial discorreu-se sobre a importância dos instrumentos e parâmetros para distinção entre a área urbana e a área rural. Já o critério temporal não demonstra complicações, pois o fato gerador é continuado, razão pela qual, necessita de um corte temporal, tornando o critério objetivo.

Analisamos, o critério pessoal, traçando o enquadramento de sujeito ativo e passivo do imposto. Também foi analisado o critério quantitativo, demonstrando a equação necessária para visualizar a base de cálculo. O interessante sistema de progressão

da alíquota foi demonstrado, todavia, não escapou de críticas pontuais ao debatermos as questões problemáticas.

Discorreremos sobre as imunidades que limitam o imposto, protegendo os pequenos produtores rurais. Já as isenções, mostraram maior proteção aos assentados pelo programa de reforma agrária e as comunidades de quilombola.

A função do ITR além da mera arrecadação fiscal é histórica, utilizado como instrumento de política agrária e estímulo à produtividade nas áreas rurais.

Grifamos que os parâmetros utilizados pelo fisco para verificar se o valor da terra nua declarado pelo contribuinte condiz com a realidade, estão fadados à violação do princípio da isonomia, pois equiparam proprietários rurais encontrados em situações diversas.

Apesar de exaltada na Constituição Federal, a progressividade da alíquota do ITR teve críticas pontuais, onde ficou consignado o efeito confiscatório da alíquota de 20% (vinte por cento) e a violação ao princípio da capacidade contributiva, pois a progressão se dá com base na área total da propriedade e não sobre a área tributável.

Como visto, apesar de ser um imposto histórico, sedimentado em nosso ordenamento jurídico com o passar das décadas, o ITR ainda apresenta questões problemáticas, mas que possuem soluções palpáveis.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. 9ª Tiragem - São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2011.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª Ed. - São Paulo: Saraiva, 2012.
- DA SILVA, José Afonso. **Comentário Contextual à Constituição**. 8ª Ed. – São Paulo: Malheiros, 2012.
- FRANCISCO, José Antonio. PELLEGRINA, Marcello Jorge. **Curso de Direito Tributário** (coord. Ives Gandra da Silva Martins). 13ª Ed. - São Paulo: Saraiva, 2011.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário nacional**. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2003.
- PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais** / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 6ª Ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.
- Portal Eletrônico: "<http://itrnet.com.br/public/documentos/181-levantamento-tecnico-vtn-2015.pdf>, acesso em 11/03/2016".

Portal

Eletrônico:

“<http://www.cidades.ibge.gov.br/comparamun/compara.php?lang=&coduf=50&idtema=137&codv=v131&search=mato-grosso-do-sul|sidrolandia|sintese-das-informacoes-2013>.” Consulta em 01/03/2016.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 8ª Ed. – São Paulo: Premier Máxima, 2005.

Superior Tribunal de Justiça: **REsp 1073846/SP**, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009.

Superior Tribunal de Justiça: **REsp 1112646/SP**, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 28/08/2009.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2ª Ed. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.